С. Н. ТАШНАЗАРОВ

МОЛИЯВИЙ БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ ВА ҲИСОБОТИ: ХАЛҚАРО ВА МИЛЛИЙ ЖИҲАТЛАРИ

С. Н. ТАШНАЗАРОВ

МОЛИЯВИЙ БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ ВА ҲИСОБОТИ: ХАЛҚАРО ВА МИЛЛИЙ ЖИҲАТЛАРИ

ТОШКЕНТ
«IQTISOD-MOLIYA»
2009

65,052
Т 262

Тақризчилар: иқтисод фанлари доктори,
профессор **К.Б. УРАЗОВ;**
иқтисод фанлари доктори,
профессор **З.Т. МАМАТОВ**

С. Н. Ташназаров. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи: халқаро ва миллий жиҳатлари. Монография. Т.: «IQTISOD-MOLIYA», 2009 й. -168 бет.

Монографияда иқтисодиётни эркинлаштириш ва модернизация қилиш шароитида молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг мазмуни, концепциясининг назарий масалалари ҳамда корхона активлари, мажбуриятлари ва молиявий натижалари ҳисоби методологиясини такомиллаштириш, шунингдек илғор хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналар мисолида молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини халқаро стандартларига уйғунлаштиришнинг долзарб масалалари ёритилган.

Монография илмий тадқиқотчилар, магистрлар ҳамда ўқитувчилар учун мўлжалланган. Ундан корхона менеджерлари, молиявий ва бошқарув бухгалтерлари, аудиторлар, иқтисодчилар ва молиявий ҳисоботнинг ахборот фойдаланувчилари ҳам фойдаланишлари мумкин.

Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институти Илмий Кенгаши томонидан нашрга тавсия этилган.

ISBN 978-9943-13-092-0

© «IQTISOD-MOLIYA», 2009
© С. Н. Ташназаров, 2009

МУНДАРИЖА

Кириш 5

1-БОБ. ИҚТИСОДИЁТНИ МОДЕРНИЗАЦИЯЛАШ ШАРОИТИДА МОЛИЯВИЙ БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ ВА ҲИСОБОТИ КОНЦЕПЦИЯСИ

1.1. Хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналарнинг моҳияти, аҳамияти ва бухгалтерия ҳисоби бирлиги сифатида тавсифи..... 6

1.2. Замонавий бухгалтерия ҳисоби тизими ва унинг таркибий қисмлари..... 17

1.3. Молиявий бухгалтерия ҳисобининг концептуал асослари..... 39

2-БОБ. МОЛИЯВИЙ БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ ВА ҲИСОБОТИНИ СТАНДАРТЛАШТИРИШ МАСАЛАЛАРИ

2.1. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини стандартлаштиришнинг моҳияти, зарурияглари ва аҳамияти..... 49

2.2. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи бўйича халқаро ва миллий стандартларни уйғунлаштириш муаммолари..... 54

3-БОБ. КОРХОНАЛАРДА АКТИВЛАР ҲИСОБИ ВА ҲИСОБОТИНИНГ МЕТОДОЛОГИК МАСАЛАЛАРИ

3.1. Узоқ муддатли активлар ҳисоби ва ҳисоботининг методологик жиҳатлари 71

3.2. Товар-моддий заҳиралари ҳисобини халқаро стандартларга уйғунлаштириш 93

3.3. Дебиторлик қарзлари ҳисоби ва ҳисоботининг методологик масалалари 102

4-БОБ. КОРХОНАЛАРДА МАЖБУРИЯТЛАР ВА МОЛИЯВИЙ НАТИЖАЛАР ҲИСОБИ ВА ҲИСОБОТИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

4.1. Кредиторлик қарзлари ҳисоби ва ҳисоботини такомиллаштириш..... 110

4.2. Даромадлар ва харажатлар ҳисобини такомиллаштириш..... 118

4.3. Якуний молиявий натижалар ҳисоби ва ҳисоботини такомиллаштириш 128

ХУЛОСАЛАР..... 133

ФОЙДАЛАНИЛГАН АДАБИЁТЛАР РЎЙХАТИ..... 137

ИЛОВАЛАР 149

SAMARQAND IQTISODIYOT VA SERVIS INSTITUTI
AXBOROT RESURS MARKAZI
№ 53858

КИРИШ

Иқтисодиётни эркинлаштириш ислоҳотларни амалга оширишнинг энг муҳим устувор вазифаларидан ҳисобланади. Президентимиз И.А. Каримов таъкидлаганидек, «Мамлакатни модернизация қилиш ва аҳолига муносиб турмуш шароитини яратиб бериш борасида қўйган вазифаларимиз ....иқтисодий ислоҳотларни янада чуқурлаштиришни объектив шарт қилиб қўймоқда».[1] Ушбу масалаларни ҳал этишда иқтисодиётимизга хорижий инвестицияларни кенг кўламда жалб этиш ва хорижий инвестициялар иштирокидаги корхона (ХИИК)лар фаолиятини ривожланишига имкон берувчи барча шарт-шароитларни яратиш муҳим ўрин тутади.

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

Мустақиллик йилларида ҳаётимизга кириб келган молиявий бухгалтерия ҳисоби республикамиз ҳисоб таълимоти ва амалиётида янги йўналишнинг вужудга келганлигининг ёркин гувоҳидир. Шу билан бирга республикамизда молиявий бухгалтерия ҳисобининг фан ва амалий фаолият сифатидаги концептуал асослари тўлиғича шаклланган эмас. Молиявий бухгалтерия ҳисобининг муҳим хусусиятларини тўлиқ ўзида мужассамлантирган таърифини ишлаб чиқиш, унинг корхона бошқарувида тутган ўрнини аниқлаш, бошқарув бухгалтерия ҳисоби билан узвий алоқалари ва чегараларини белгилаш, ахборотларни шакллантириш ва тақдим этишга асос бўлувчи қоида (тамойил)ларини илмий–амалий жиҳатдан таснифлаш ва тавсифлаш зарурияти мавжуд. Амалиётимизда молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботига оид халқаро атама ва қоидалардан четланишлар, уларни тўғри қўлламаслик ҳолатлари учраб турибди. Хорижий инвесторларга тақдим қилинаётган ахборотларнинг сифатини ошириш зарурияти ХИИКларнинг активлари, кредиторлик қарзлари ва молиявий натижаларини тўғри баҳолаш ва ҳисобга олиш бўйича чуқур илмий изланишларни олиб боришни, бу борада мавжуд

[1] Каримов И. А. Бизнинг бош мақсадимиз – жамиятни демократлаштириш ва янгилаш, мамлакатни модернизация ва ислоҳ этишдир. –Т.: "Ўзбекистон", 2005. –76-б.

илғор хорижий тажрибаларни ўрганишни ва улардан миллий ҳисоб тизимимизни такомиллаштиришда фойдаланиш йўлларини тадқиқ этишни тақозо қилмоқда.

Ушбу монография юқорида қайд этилган муаммолар бўйича муаллифнинг олиб борган тадқиқот натижаларини ўзида мужассамлантирган.

Унинг **"Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи концепцияси"** номли 1-бобида бозор иқтисодиёти шароитида хўжалик юритувчи суъектларнинг бухгалтерия ҳисоби бирлиги сифатида аҳамияти, тавсифи ҳамда замонавий бухгалтерия ҳисоби тизими, унинг халқаро ва миллий стандартлар талаблари доирасидаги концепцияси масалалари илғор хорижий ва миллий тажрибалар асосида ёритилган.

"Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини стандартлаштириш масалалари" деб номланган 2-бобида молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини стандартлаштиришнинг моҳияти, заруриятлари ва аҳамияти ҳамда ҳалқаро ва миллий стандартларни уйғунлаштириш муаммолари масалалари очиб берилган.

Монографиянинг 3-боби **"Корхоналарда активлар ҳисобининг методологик масалалари"** деб номланиб, унда корхоналарнинг узоқ муддатли активлари, товар-моддий заҳиралари ва дебиторлик қарзларининг мазмуни, уларни тан олиш, баҳолаш ҳамда ҳисобга олиш масалалари талқин қилиниб, уларни такомиллаштириш бўйича илмий таклифлар ишлаб чиқилган.

Ишнинг **"Корхоналарда мажбуриятлар ва молиявий натижалар ҳисобини такомиллаштириш"** номли 4-бобида корхоналарда мажбуриятларнинг тан олиниши, таснифи, баҳоланиши ва ҳисобга олишдаги мавжуд муаммолар ва уларни ҳал қилиш бўйича тадқиқот натижаларига асосланган тавсиялар баён этилган. Молиявий натижаларни босқичма-босқич ҳисобга олишнинг услубий тартиби тавсия қилинган.

Монографиядан иқтисодиётни эркинлаштириш ва модернизация қилиш шароитида молиявий бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш, унинг концептуал асослари, услубиёти ҳамда уни юритиш процедураси билан шуғулланаётган илмий тадқиқотчилар, магистрлар, ўқитувчилар ҳамда амалиёт ходимлари фойдаланишлари мумкин.

Монография бўйича билдирилган истаклар ва таклифларни муаллиф ситқидилдан қабул қилиди ва мулоҳаза билдирувчи кишиларга олдиндан ўз миннадорчилигини изҳор этади.

1-БОБ. ИҚТИСОДИЁТНИ МОДЕРНИЗАЦИЯЛАШ ШАРОИТИДА МОЛИЯВИЙ БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ ВА ҲИСОБОТИ КОНЦЕПЦИЯСИ

1.1. Хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналарнинг моҳияти, аҳамияти ва бухгалтерия ҳисоби бирлиги сифатида тавсифи

Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида мулкдорлар синфини шакллантириш муҳим аҳамият касб этади. Бу эса хусусийлаштириш жараёнларини янада чуқурлаштириш билан бевосита боғликдир. Хусусийлаштириш жараёнида ишлаб чиқаришни модернизация ва техник қайта жиҳозлаш мақсадида хорижий инвесторлар маблағларини кенг жалб қилиш ўта муҳим вазифа қилиб қўйилган. Бугунги кунда "хорижий сармояни давлатга тегишли акциялар дастасини хорижий инвесторларга сотиш йўли билан хусусийлаштириш жараёнларига кенг жалб қилиш, қўшма корхоналар ташкил қилиш, бутун корхона ва ишлаб чиқаришларни хорижий инвесторларга мулк сифатида сотиш республикада амалга оширилаётган институционал эркинлаштиришнинг мантиқий давоми ҳисобланади."[2]

Устувор йўналишлардан келиб чиқиб, мамлакатимиз иқтисодиётига хорижий инвестицияларни кенг жалб қилиш хорижий инвесторлар учун индивидуал лойиҳалар асосида иқтисоднинг етакчи тармоқларидаги корхоналарни хусусийлаштириш, биржа ва биржадан ташқари бозорларда акциядорлик жамиятларининг акция пакетларининг қисмини, турғун эҳтиёжга эга бўлган маҳсулотлар ишлаб чиқарувчи ва хизматлар кўрсатувчи корхоналарни уларга тўлиқ мулк сифатида сотиш орқали амалга оширилмокда.

ХИИКларнинг очилиши билан иқтисодиётимизга илғор хорижий тажрибаларнинг, жумладан, корхона менежментлик санъати, дунё ишбилармонлари билан мулоқот қилиш, дунё бозорига чиқишнинг усул ва услублари, бизнес тили, ишбилармонлик одоби ва унинг сифат фазилатлари каби муҳим билимлар ҳам кириб келдики, бу билим ва кўникмалар бугунги

Умуман, республикамиз ва унинг минтақалари иқтисодиётига хорижий инвестицияларни жалб қилиш ва ХИИКларни тараққий эттириш борасида 1) мамлакатимиздаги инвестицион муҳитни халқаро стандартлар талабларига мувофиқлаштириш, 2) қимматли қоғозлар бозори орқали жалб этилган хорижий инвестицияларнинг ҳиссасини (хорижий инвесторларнинг қимматли қоғозлар биржасида иштирокини) ошириш, 3) хорижий инвесторларни вилоятлар саноат мажмуасидаги хусусийлаштириш жараёнлари (кўчмас мулк биржаларида кимощди савдолари)да фаол иштирокини, жумладан, бутун ишлаб чиқариш

[2] Ўзбекистон XXI асрга интилмокда.-Т.: "Ўзбекистон", Ў 25 2000. 184-бет

объектларини хорижий инвесторларга хусусий мулк сифатида сотилишини амалга ошириш, 4) ахборот ва банк-молия хизмати соҳаларига хорижий инвестицияларни кенг жалб қилиш, 5) потенциал инвесторларни республикамизда яратилган инвестицион муҳит ва инвестиция имкониятлари, жумладан, мамлакатимиз минтақаларининг табиий русурсларига бой эканлиги, иқтисодий тараққиётда барқарорликка эришилганлиги, хусусийлаштириш жараёнлари ва меҳнатсевар халқимизнинг ишбилармонлик ташаббускорлиги тўғрисида хабардор қилиш мақсадида конференция ва бизнес-семинарлар ўтказиш, 6) мамлакатимизга келган хорижий инвесторлар ва ишлаётган ходимлар учун кўрсатилаётган хизмат соҳаларини халқаро стандартлар даражасига кўтариш, 7) маҳаллий тадбиркорларимиз ва таъсисчиларимизнинг ҳалол ва виждонан хизмат қилиш каби фазилатларини кучайтириш ва уларнинг хорижда тажриба оширишини ташкил этиш ва бошқа шу каби тадбирларни амалга ошириш ўта муҳим аҳамият касб этади.

Ушбу омилларнинг таъмин этилиши корхоналар даражасида сифат иқтисодий ўсиш кўрсаткичларининг[1] юксалишига олиб келади.

ХИИКларни очиш ва уларни ривожлантиришда мамлакатда яратилган инвестицион иқлим ҳам муҳим роль ўйнайди. **Инвестицион иқлим** хорижий инвестицияларнинг мамлакатимиз иқтисодиётига оқиб кириши ва ХИИКларнинг очилиши ҳамда тараққий этиши учун яратилган қулай муҳит ва шарт-шароитлар тизимини ўз ичига олади.

Ўзбекистонда хорижий инвестициялар ва ХИИКларнинг даҳлсизлиги ва ривожи давлат миқёсида кафолатланиб келинмокда. Президентимиз Ислом Каримов томонидан "...хорижий сармояларни жалб этиш бўйича рағбатлантиришларни кучайтириш, кафолат ва имтиёзларни кенгайтириш, инвестиция фаолияти учун қулай муҳитни шакллантириш зарур"[2] лиги масаласининг қўйилиши мамлакатимизда инвестицион муҳитни барқарорлаштириш бўйича йўналишларни белгилаб олишга асос бўлиб хизмат қилмокда. Мамлакатимизда хорижий инвестицияларнинг оқими ва ХИИКлар ривожи учун қулай қонунчилик базаси яратилган. Хорижий инвесторлар ва ХИИКларнинг фаолиятини тартибга солувчи асосий қонунчилик ҳужжатларга "Чет эл инвестициялари тўғрисида"ги (1998 йил), "Чет эллик инвесторлар ҳуқуқларининг кафолатлари ва уларни ҳимоя қилиш чоралари тўғрисида"ги (1998 йил), "Ташқи иқтисодий фаолият тўғрисида"ги (2000 йил), "Инвестиция фаолияти тўғрисида"ги (1999 йил), "Қимматли қоғозлар бозорида инвесторлар ҳуқуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида"ги (2001 йил) Қонунларни киритиш мумкин. Бундан ташқари хорижий инвестицияларни жалб қилишни кенгайтириш ва хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналарга бериладиган

---

[1] Ташназаров С.Н. Анализ экономического роста // Ж. Бухгалтерский учет.–1990. –С.19.

[2] Каримов И.А. Ўзбекистон XXI асрга интилмокда.–Т.: "Ўзбекистон", 1999. 36-бет

қўшимча рағбатлантириш ва имтиёзлар тўғрисида ва уларнинг ҳуқуқий ҳимоясига оид ўттиздан ортиқ Ўзбекистон Республикаси Президентининг Фармонлари ва Вазирлар Маҳкамасининг қарорлари қабул қилинган.

Мухтасар қилиб шуни таъкидлаш жоизки, **бугунги кунда мамлакатимизда хорижий инвестицияларни жалб қилиш бўйича олиб борилаётган ишлар натижалари ва бу борада жаҳон тажрибаси инвестицион муҳитни барқарорлаштиришда бухгалтерия ҳисоби ишларини халқаро стандартлар билан уйғунлаштириш муҳим омил сифатида қаралишини тақозо қилмоқда.**

Ҳозирги кунда ХИИКларда Ўзбекистон Республикаси қонунчилиги ва хорижий инвесторлар талабларига уйғун бўлган бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш ўзига хос хусусиятларга эга. Бу ўринда соҳа олимлари А.К.Ибраҳимов ва А.А.Каримовларнинг [83, 5-бет] "...чет эллик ҳамкорлар учун бухгалтерия ҳисоби халқаро андозалар асосида тақдим қилиниши зарур", - деб таъкидлаган фикрларини асосли деб ҳисоблаймиз.

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

Халқаро амалиётда бухгалтерия мақсадларидаги бирликлар деганда, мулкдорлар, кредиторлар, ишчилар, харидорлар ва бошқа хўжаликлардан мустақил равишда фаолият кўрсатадиган бизнес субъектлари тушунилади. Бизнес субъектларининг мустақил равишда фаолият юритиши *бизнес бирликлари концепти* деб аталади. Ушбу концептга мувофиқ бизнес бирликларида бухгалтерия ҳисобини юритишда уларнинг фаолияти бошқа субъектлар фаолияти ва мулкдорларнинг шахсий молиявий фаолиятларидан мустақил бўлиши керак.

Америкалик олимлар Р.Ҳ.Ҳермансон, Ж.Д.Едвардс ва бошқалар бизнес бирликлари концептининг қўлланилиши доирасини қуйидагича тавсифлайдилар: "Қисқача қилиб айтадиган бўлсак, бизнес бирликлари концепти бизнеснинг учта шаклида уйғунлашган - якка мулкдорлик, ўртоқлик ва корпорация. Бухгалтерия ҳисоби мақсадларида барча учта бизнес шакли бошқа бизнес бирликларидан ва мулкдорларнинг ўз шахсий фаолиятидан ажратилган. Қонун жиҳатдан қарайдиган бўлсак, фақат корпорацияларда мулкдорнинг шахсий фаолияти бизнес фаолиятидан қонуний ажратилган, у хусусий мулкдорлик ва ўртоқликда чегараланмаган." [146,16-бет]. Бундан кўриниб турибдики, демак, бухгалтерия ҳисобини ташкил этишда унинг бирликлари ва унга асос бўладиган мезонларни белгилаш муҳимдир.

Бозор муносабатлари шароитида хорижий инвестициялар иштирокидаги бухгалтерия ҳисоби бирликларини қуйидагича таснифлаш мумкин (1.1-чизма). Ушбу чизмада бухгалтерия ҳисоби бирликлари корхоналарнинг амалдаги қонунчиликда кўзда тутилган турларига кўра

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

Тадқиқотлар шуни кўрсатадики, ҳозирги кунда бухгалтерия ҳисоби мақсадларида хорижий инвестициялар иштирокидаги индивидуал *тадбиркорликда бизнес бирликлари концепти*нинг амал қилиниши масалаларига етарлича эътибор қаратилмаган. Хорижий инвестиция иштирокидаги хусусий индивидуал тадбиркорнинг бизнес фаолияти ва унинг шахсий фаолияти бир-биридан қатъий ажратилмаганлиги уни бухгалтерия ҳисоби бирлиги сифатида қарашни қийинлаштирмоқда. Ўзбекистон резиденти ҳисобланган хорижий шахсларнинг хусусий индивидуал тадбиркор сифатидаги бухгалтерия ҳисоби бирлиги деб қаралишининг ҳуқуқий асослари қонуний мустаҳкамланишни талаб этади. Бизнинг фикримизча, хусусий индивидуал тадбиркорлик фаолиятини бухгалтерия ҳисобининг энг муҳим бирлиги сифатида караб, унда ҳам молиявий ҳисобот тамойилларини тўлиқ жорий қилиш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз.

Амалиётимизда 2 ва 3-гуруҳлар бирликлари бухгалтерия ҳисобининг асосий бўғини сифатида қаралмоқда. 4 ва 5-гуруҳлар бирликлари эса хўжалик юритишнинг кам учрайдиган шакли ҳисобланади. Ҳозирги кунда 2, 3, 4 ва 5-гуруҳлар бирликларининг **Ўзбекистон Республикаси амалдаги қонунчилигида** хорижий инвестициялар иштирокидаги корхона сифатида эътироф этилишининг ҳуқуқий асослари яратилди. Ушбу ҳуқуқий асослар туфайли хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналарни бухгалтерия ҳисобининг ҳам тўлақонли бирлиги сифатида қарашга имкон беради.

Амалдаги меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар [10, 17, 18, 24, 28, 31] талабларидан келиб чиқиб, "***хорижий инвестициялар иштирокидаги корхона*** – бу қатнашчиларидан бири албатта хорижий инвестор бўлган, хорижий инвестициянинг акция (ҳисса, пай)лар ёки устав капиталидаги ҳиссаси 30 фоиздан ва миқдори қонунчиликда белгиланган суммадан кам бўлмаган ва устав капиталини ўз вақтида шакллантирган ҳуқуқий шахс", – деб таъриф беришимиз мумкин.



1.1-Чизма. Хорижий инвестициялар иштирокидаги бухгалтерия ҳисоби бирликларининг турлари

Ҳозирги кунда ХИИКлар турлича номланмоқда. "Давлат статистикаси тўғрисида"ги Қонунга мувофиқ, жорий қилинган 1-сон ВЭС шаклдаги ҳисоботида – "хорижий сармоя киритилган ва хорижий капитал иштирокидаги корхоналар", "Чет эл инвестицияси тўғрисида"ги Қонунда (10, 6-модда) – "чет эл инвестициялари иштирокидаги корхоналар", Ўзбекистон Республикаси Президенти Фармонларида [18, 19, 23] – "хорижий сармоялар иштирокидаги корхоналар", айрим муаллифлар (Тошкент шаҳар инвестициялар департаменти, М. Раззоқова[5] ва бошқалар) – "хорижий инвестицияли корхона" ва Ўзбекистон Республикаси молиявий қонунчилиги таҳририяти (Д.К.Буланов ва бошқалар)[6] – "хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналар" атамаларидан фойдаланилади. Ушбу атамаларнинг барчаси бир хил маънода қўлланилмоқда. Биз ушбу турдаги корхоналарни битта расмий атамада ифодалаш зарурияти мавжуд деб ҳисоблаймиз. "Чет эл" сўзи ўрнига "хориж" сўзини ишлатиш тўғрироқ бўлар эди. "Инвестиция" атамаси ўзбек тилига чет тилларидан ўзгаришсиз қабул қилинган. Халқаро атамаларга уйғунлаштириш мақсадида бу ўринда "сармоя" ёки "капитал" атамаларининг ўрнига "инвестиция" атамасини қўллаш мақсадга мувофиқдир. Шу боис, ушбу корхоналарни "хорижий инвестициялар иштирокидаги корхона"лар деб эътироф этган фикрларга қўшиламиз ва уни қисқартма шаклида "ХИИК" деб белгилаш ҳам мумкин.

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

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

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

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

Иқтисодий адабиётлар ва меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларда чет эл корхонаси "**доимий муассасаси**"нинг бухгалтерия ҳисоби бирлиги сифатидаги қаралиши етарли даражада очиб берилмаган. Бу эса, ўз навбатида хорижий корхонанинг Ўзбекистондаги "доимий муассасаси"ни бухгалтерия ҳисоби бирлиги сифатида қарашда маълум муаммоларни келтириб чиқармоқда.

Хорижий корхонанинг **доимий муссасаси** деганда, хорижий ҳуқуқий шахс томонидан фойда олиш мақсадида Ўзбекистон Республикаси ҳудудида ташкил этилган ва унинг номидан тадбиркорлик фаолияти, вакиллик функцияси ва бошқа вазифаларни бажариш учун ваколат берилган ҳар қандай ташкилот ёки жисмоний шахслар тушунилади.

Амалдаги қонунчиликка мувофиқ, доимий муассасаларда даромад декларацияси мақсадларида жами даромад ва ундан чегирмаларни ҳисобга олишга имкон берувчи бухгалтерия ҳисобининг юритилиши лозимлиги белгиланган. Уларнинг фақат давлат солиқ органларидан рўйхатдан ўтиши зарурлиги белгилаб қўйилган. Амалиётда хорижий корхонанинг доимий муассасаси ўз давлатлари бухгалтерия ҳисоби стандартлари асосида бухгалтерия ҳисобини ташкил қилмоқда. Бу эса доимий муассасаларнинг бухгалтерия ҳисобининг тўлиқ бирлиги сифатида қаралишини қийинлаштирмоқда. Бундан ташқари бу ҳолат барча хорижий инвесторлар учун бир хил ва тенг қонуний муҳитни яратишга тўсқинлик қилмоқда.

Бизнинг фикримизча, хорижий корхоналарнинг доимий муассасаларини давлат ҳокимияти органлари рўйхатидан ўтказиб, бухгалтерия ҳисобининг тўлақонли бирлиги сифатида эътироф этиш ва уларда Ўзбекистон Республикаси қонунчилигига мувофиқ бухгалтерия ҳисобини ташкил этишга эришиш мақсадга мувофиқдир.

Бизнинг амалиётимизда бухгалтерия ҳисоби ахборотларини тақдим қилиш нуқтаи назаридан "хорижий таъсисчи", "юқори хорижий ташкилот" билан "менежерлар"ни бир-бирларидан фарқламаслик ҳоллари учраб турибди. Бу эса, кўплаб тижорат сири ҳисобланган бошқарув ахборотларининг четга чиқиб кетишига сабаб бўлмоқда.

"Хорижий таъсисчи" ва "юқори хорижий ташкилот" – бу корхонанинг юқори менежменти ҳисобланмасдан, балки корхонага инвестиция киритган ва унинг фойда олишидан манфаатдор бўлган ташқи ахборот фойдаланувчисидир.

Кўпчилик ХИИКлар ўз таъсисчиси ҳисобланган хорижий мамлакатдаги корхона талаби билан унинг ҳисоб сиёсати ва процедурасига уйғун бўлган шаклда, тилда ва воситаларда ахборотларни олиш мақсадида хорижий мамлакатлар стандартидаги бухгалтерия ҳисобини ҳам ташкил этмоқдалар. Натижада, кўплаб менежментлик бухгалтерия ҳисоби ахборотларининг мамлакат ташқарига чиқиб кетиш ҳоллари юз беркда. Бу эса уларга корхонани хориждан туриб тўлиқ назорат қилиш имкониятини беради. Ушбу ҳолат хорижий таъсисчиларнинг ХИИКлар молиявий хўжалик фаолиятига асоссиз равишда аралашувига ва айрим баҳсларга сабаб бўлмоқда. Бизнингча, ХИИКларда икки хил бухгалтерияни ташкил этилишига барҳам берилиши лозим. Бу ўз навбатида хорижий таъсисчиларнинг ХИИКлар фаолиятига асоссиз равишда аралашувига чек қўяди. Хорижий таъсисчилар ва юқори хорижий ташкилотларни ташқи ахборот фойдаланувчилар сифатида қараш

ва уларга қонунчиликда белгиланган тартибда молиявий ҳисоботлар кўринишида ахборот тақдим қилинишига эришиш керак. Ўзбекистондаги шўъба корхоналарнинг хориждаги бош корхоналарига тақдим қиладиган бухгалтерия ҳисоби ахборотлари таркибини ҳам қонунийлаштириш мақсадга мувофиқдир.

Соҳанинг таниқли олимлари Б.А.Хасанов [122, 10-бет] ва бошқалар эътироф этганларидек, замонавий бухгалтерия ҳисоби корхонани бошқариш тизимида асосий ўринлардан бирини эгаллайди. Лекин, бухгалтерия ҳисобининг ХИИКлар бошқарувида тутган ўрни, унинг корхона бошқаруви бошқа бўғинлари билан ўзаро алоқаси масалалари мамлакатимизда чоп этилган адабиётларда етарлича ёритилган эмас. Бу масалаларни муаллифлар ўз тушунчалари доирасидагина ёритиб келмоқдалар, халос. Шу боис, қуйида бухгалтерия ҳисобининг ўзига хос хусусиятларига ва корхоналар бошқарувида тутган ўрнига тўхталиб ўтиш ўринлидир.

Кўпчилик чет эл адабиётларида бухгалтерларнинг бошқарувида тутган ўрни уларнинг бошқарув жараёнида иштирок этишини ёритиш орқали очиб берилган. Жумладан, Буюк Британиялик иқтисодчи олимлар Ч.Т.Хорнгрен, Г.Фостер компания ва фирмалар менежментида бухгалтерларнинг роли масаласини менежментнинг учта, яъни чизиқли, стаф ва функционал ваколатлари моҳиятини очиш орқали қуйидагича ёритиб беради: "Чизиқли ваколат – бу тўғридан-тўғри ваколатли бўйсиниш бўлиб, бунда бевосита пастки бўлимлар ваколатининг юқорида турган бўлимлар ваколатига бўйсинишидир. Стаф ваколати – бу ўзаро мулоқот бўлиб, буйруқли бошқаришга асосланмасдан, ходимларнинг пастки, ёнидаги ва юқоридаги ваколатлар билан иш алоқасида бўлишидир. Функционал ваколат – бу буйрук асосида ёнидаги ёки пастки бўлимларга ўзаро ҳурмат асосида махсус функционал вазифаларни бажариш учун берилади.

....Стаф ваколати берилган департаментларнинг принципиал вазифаси чизиқли департаментларга таянч бўлиш ва уларга хизмат кўрсатиш ҳисобланилади" [142, 9-10-бетлар].

Бозор иқтисодиёти ривожланган мамлакатлардаги кўпчилик ишлаб чиқариш ва қурилиш компаниялари учун характерли бўлган менежмент ваколатларининг ташкилий қисмий тузилиши ва алоқаларини Буюк Британиядаги "Laing Alarko JV" компаниясининг ЎзБАТ Самарқанд Сигарет фабрикаси қурилиш лойиҳасини амалга ошириш бўйича ташкил қилинган "Лэнг Аларко Ўзбекистан" шўъба корхонаси мисолида кўриб ўтайлик (1-илова).

Ушбу чизмада департаментлар томонидан чизиқли ва стаф ваколатларининг амалга оширши кўрсатилган. Молиявий ишлар департаменти фаолияти давомида "трипгурешип" (treasureship) ва

"контроллёршип" (controllership) функцияларини бажаради ва бошқа департаментлар билан стаф ваколатида алоқада бўлади.

Тришурешип капитал сармояси, қисқа муддатли молиялаштириш, банк ва кредитлаш, суғурта ва пул маблағлари менежери билан боғлиқ ишларга жавобгар ҳисобланади. Тришурлар асосан операция жараёнидаги муаммолардан келиб чиқадиган молиявий масалалар билан қизиқади.

Контроллёр, французча "conptroller" сўзидан келиб чиққан бўлиб, "ҳисобни юритиш" маъносини англатади. Контроллёр бу бевосита менежментлик ва молиявий бухгалтерия ҳисобига жавобгар бўлган молиявий ижорачи бўлимдир. Бухгалтерия ҳисоби департаменти - бу бошқа менежерларни махсус хизматлар, жумладан, режалаштириш (бюджетлаштириш), вариантлар ва муқобилларни таҳлил қилиш, нархлаштириш ва қарорлар қабул қилишда маслаҳат ва ёрдам берувчи масъул бўлим ҳисобланади. Бухгалтерия ҳисоби департаменти чизиқли департаментлардагидек тўғридан-тўғри ишлаб чиқариш билан боғлиқ ваколатларни бажармайди. Бу департамент бухгалтерия ҳисобини унификациясини ва ҳисобот методларини жорий қилиш йўли билан контроллёр орқали топ (юқори поғанадаги) менежментга вакил бўлади. Амалиётда контроллёрларнинг кунлик иш фаолияти ва ишлаб чиқариш менежерлари билан бўладиган кунлик мулоқоти улардан ишлаб чиқариш ҳисоботларини тузиш, ўз вақтида тайёрлаш ва тақдим қилишни талаб этиш билан боғлиқ бўлади.

1-иловадани чизмада контроллёр департаментининг "Лэнг Аларко Ўзбекистан" шўъба корхонаси амалиётида ташкил этилганлиги кўрсатилган. Ушбу диаграммада бошқарув бухгалтерия ҳисобининг амалиётдаги элементлари таннарх бухгалтерия ҳисоби, бюджет ва бажарилишларни назорат қилиш, ички аудит таркиби келтирилган. Молиявий бухгалтерия ҳисоби эса «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонун ва миллий стандартларда кўзда тутилган тамойиллар асосида ташкил қилинади. Компания таннарх бухгалтерия ҳисоби, персонал, таъминот ва қурилиш жараёни, бажарилган ишларни буюртмачига топшириш департаментлари билан стаф мулоқотида бўлади. Бошқа чизиқли ва стаф департаментлар бухгалтерия ҳисоби процедураси ва сиёсатига мувофиқ ҳисобот берадилар. Масалан, ***персонал департаменти*** ишчи ва ходимлар, уларнинг иш соатлари ва иш ҳақларининг ҳисобини юритади ва бухгалтерия ҳисоби департаментига ҳисобот бериб туради. Персонал департаменти ходимлар билан боғлиқ барча ишларга масъул бўлим ҳисобланади. Бизнинг амалиётимизда иш ҳақини бухгалтерлар ҳисоблайдилар. Чет эл компаниялари амалиётида эса персонал билан боғлиқ барча жараёнларни, шу жумладан, иш ҳақини ҳисоблашни мутахассислашган персонал департаменти бажаради. Бу эса унинг нуфузини янада оширади.

Бухгалтерия ҳисобининг ХИИКлар менежментида тутган ўрни уларнинг менежмент жараёнида бевосита иштирок этишида ёркин намоён бўлади.

Буюк Британиялик олимлар Ч.Т.Хорнгрен ва Г.Фостерлар менежерлар режалаштириш ва назорат функцияларини бажаришда бухгалтерия ҳисобининг иккита муҳим қуролига, яъни 1) бюджет ва 2) бажарилиш ҳисоботларига таянишини таъкидлашади: "*Бюджет* - бу ҳаракатларга оид режаларнинг миқдорий ифодаланиши, координациялашуви ва амалга ошириш воситаларини мужассамлаштиради. Бошланғич ҳужжатлар ва регистрлар ҳаракатлари натижаларини умумлаштиради. *Бажарилишга оид ҳисоботлар* фаолият натижаларининг ўлчови демакдир. Ушбу ҳисоботлар бюджет билан ҳақиқий маълумотлар билан таққослашни ҳам ўз ичига олади. Ҳақиқий натижаларнинг бюджетга нисбатан фарқи *тебраниш* деб аталади." [142, 5-бет]

Ушбу фикрлардан кўриниб турибдики, олимлар "ҳаракат" ва "бажарилишларни ўлчаш (баҳолаш)"ни менежментнинг назорат функцияси таркибига киритадилар. Бунда муаллифлар бухгалтерия ҳисоби орқали "ҳаракатлар" бошланғич ҳужжатлар ёрдамида расмийлаштирилиши, бош ва ёрдамчи регистрлар орқали "ҳаракатлар" таснифланиши, бажарилишларига оид ҳисоботлар тузилиши ва шу асосда "бажарилишларни ўлчаш (баҳолаш)"нинг қуйи тизими вужудга келишини эътироф этадилар. Ушбу қуйи тизим "режалаштириш" қуйи тизими билан "тескари боғлиқликда" бўлишини уқтирадилар.

Юқоридагилардан хулоса қилиш мумкинки, бухгалтерия ҳисобига бошқарувдаги алоҳида функцияларни бириктириш мақсадга мувофиқ эмас. **Бухгалтерия ҳисоби бошқарув фаолиятида режалаштириш воситаси сифатида «бюджет»ларни тайёрлашда бевосита иштирок этиш, назорат қилиш воситаси сифатида эса ҳаракатлар натижаларини ўлчаб "бажарилишлар ҳисоботлари"ни тузиш ва ҳақиқий натижалар билан режани таққослаш асосида мавжуд фарқларни аниқлаш, шунингдек, бошқарув тизимида "тескари боғлиқлик»ни ўрнатиш тизимидан иборатдир.**

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

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

Ташкилотнинг умумий ва махсус мақсадлари менежерлар томонидан белгиланган сўнг, мақсадларга эришиш учун режалар ишлаб чиқилади. Бизнес режалари у ёки бу турдаги товар (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш (бажариш, кўрсатиш) учун талаб этиладиган моддий, молиявий ва меҳнат

ресурсларига бўлган эҳтиёжлар, ишлаб чиқариш, сотиш ва кутилаётган молиявий натижаларни акс эттирувчи бюджет лойиҳаларини ўз ичига олади. Ушбу лойиҳалар тузилаётганида бухгалтерия ҳисоби ахборотларидан фойдаланилади ва бухгалтер-менежерлар иштироки талаб қилинади. Лекин, молиявий ахборотларни мужассамлантирувчи кўпгина лойиҳалар, жумладан, пул оқимлари бюджети, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот лойиҳаси, бухгалтерия баланси лойиҳалари бевосита бухгалтерлар томонидан тузилади.

Демак, бизнес фаолияти режалаштирилаётганда бухгалтерларнинг уч кўринишдаги иштирокини таъкидлаш мақсадга мувофиқдир: 1) бизнес режалари тузишда бухгалтерия ахборотлари таъмин этилади; 2) бухгалтер-менежерлар бизнес-режаларини ишлаб чиқишда бошқа менежерлар қатори иштирок этади; 3) айрим молиявий ахборотларга тааллуқли лойиҳалар бевосита бухгалтерлар томонидан тайёрланади.

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

Бухгатерия ҳисоби ахборотларидан бошқарув қарорларини қабул қилишда ва уларнинг бажарилишини назорат қилишда фойдаланиши 3-иловада келтирилган.

Юқорида баён қилинган фикрлар, бизнингча, ХИИКларни бухгалтерия ҳисоби бирлиги сифатида қарашда, уларнинг бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисобини ташкил этишда муҳим аҳамият касб этади.

1.2. Замонавий бухгалтерия ҳисоби тизимининг моҳияти ва унинг таркибий қисмлари

Бозор муносабатларига асосланган иқтисодиётни бошқариш воситалари ичида бухгалтерия ҳисоби муҳим ўринлардан бирини эгаллайди. Унинг ҳар бир таркибий қисмининг, жумладан молиявий бухгалтерия ҳисобининг тавсифини бухгалтерия ҳисоби тизимининг моҳиятини тадқиқ қилишдан бошлаш мақсадга мувофиқдир.

Республикамиз ва Ҳамдўстлик мамлакатларидаги иқтисодиётга доир адабиётларни ўрганиш шуни кўрсатмоқдаки, бухгалтерия ҳисобининг моҳиятини очиш масаласида, асосан, иккита йўналиш мавжуд.

Биринчиси, собиқ совет иттифоқи давридаги иқтисодий адабиётларда бухгалтерия ҳисобига берилган таърифга асосланган ҳолда уни ҳозирги шароитга мослаштириш.

Иккинчиси, ривожланган мамлакатлардаги бухгалтерия ҳисоби бўйича нуфузли манбаларга асосланган ҳолда унинг моҳиятини очиб бериш.

Биринчи йўналиш тарафдорлари бўлган муаллифлар (Ф.Ђ.Ђуломова [73, 1-бет], О.Бобожанов [66, 8-9-бет], М.Умарова, У.Эшбаев, К.Ахмеджанов [111, 9-б.], Россия қонунчилиги [15], В.П. Астахов [64, 10-бет]) бухгалтерия ҳисобини бутун бир хўжалик фаолиятини ҳужжатлар асосида ёппасига, узлуксиз акс эттириш тизими эканлигини таъкидлаганлар.

Жумладан, О.Бобожанов бухгалтерия ҳисобини қуйидагича изоҳлайди: "Бухгалтерия ҳисоби айрим субъектларда содир бўлаётган хўжалик маблағлари ва жараёнларининг ҳаракатини маълум ҳужжатлар билан асослаган ҳолда рўйхатга олиш ва пулда баҳолаб умумлаштирилган тарзда ёппасига ва бевосита кузатиш тизимидир. У субъектнинг хўжалик фаолиятини бошқариш ва унда хўжалик ҳисобини жорий эттиришда муҳим восита ҳисобланиб, корхона маблағларидан тўғри, унумли фойдаланиш ва унинг бутлигини таъминлаш устидан ҳам дастлабки, ҳам жорий (кундалик) ва келгуси назоратни юритиш имконини беради" [66, 8-9-бетлар]. Бунда муаллифнинг "пулда баҳолаб умумлаштирган тарзда" ва "дастлабки, жорий ва келгуси назорат" жумлаларидан фойдаланганлиги бухгалтерия ҳисобининг моҳиятини, яъни унинг баҳолаш ва келгусидаги фаолиятини назорат қилиш тизими ҳам эканлигини тўлароқ очишга имкон беради.

Ҳамдўстлик мамлакатларида ҳам бозор муносабатларининг шаклланиб бориши билан ривожланган мамлакатлардаги бухгалтерия ҳисобига оид адабиётларни ва ҳужжатларни ўрганиш ва халқаро профессионал бухгалтерлар ташкилотларининг таъсирида бухгалтерия ҳисоби моҳиятига ёндашишлар тубдан ўзгариб бормоқда [91, 38-бет, 75, 8-бет, 64, 10-бет]

VA SERVIS INSTITUTI
AXBOROT RESURS MARKAZI
№ 53858

Албатта, юқорида номлари зикр этилган олимларнинг бухгалтерия ҳисобининг моҳиятини очишга бўлган интилишлари назарий ва амалий жиҳатдан катта аҳамиятга эга. Лекин, ушбу олимлар томонидан берилган таърифларда бухгалтерия ҳисоби хўжалик фаолиятига доир қандай ахборотларни акс эттириши ва уларни қандай тартибда қайта ишлаши тўлиқ ўз аксини топмаган.

Бошқа бир гуруҳ олимлар бухгалтерия ҳисобини чет эл тажрибаларини ўрганиш асосида тизим сифатида таърифлаганлар. Жумладан, М.М.Тулаходжаева, Х.А.Тўхсонов ва бошқалар бухгалтерия ҳисобига қуйидагича таъриф берганлар: "Бухгалтерия ҳисоби аниқ хўжалик субъекти тўғрисида молиявий ахборотларни ўлчашни (1), қайта ишлашни (2) ва узатишни (3) амалга оширадиган тизим ҳисобланади" [119, 1-бет]. Ушбу берилган таърифда бухгалтерия ҳисобининг хўжалик субъектида молиявий ахборотларни ўлчаш, қайта ишлаш ва узатиш тизими сифатида тавсифланиши диққатга сазовор деб ҳисоблаймиз. Лекин, ахборотларни "(3) қизиқувчи томонларга молиявий ҳисобот орқали узатиш" кўпроқ молиявий бухгалтерия ҳисобини тавсифлайди ва шу боис у бутун бир бухгалтерия ҳисоби тизимини тўлиқ тавсифлай олмайди, деб хулоса қилиш мумкин.

Чет эл адабиётларида бухгалтерия ҳисоби тизимининг моҳиятини очишдаги муҳим тортишувлардан бири – бу унинг қандай ахборотларни қамраб олиши муаммосидир. Жумладан, бир гуруҳ профессионал ташкилотлар ва олимлар бухгалтерия ҳисоби тизими "пулда ўлчаниладиган ахборотлар" ни [152, 138], яна бирлари "молиявий ахборотлари"ни [120, 97, 151, 155] ва бошқалари "иқтисодий (бизнес) ахборотларни ва бизнес қарорларини қабул қилишдаги зарур ахборотларни" [136, 146, 156] қамраб олишини таъкидлайдилар.

Жумладан, АҚШ олимларидан Р.Либби, П.А.Либби, Д.Г.Шортлар бухгалтерия ҳисоби "молиявий ахборотлар"ни ҳисоботлаштириш тизими эканлигига эътиборни қаратиб, уни қуйидагича тавсифлайдилар: "Бухгалтерия ҳисоби – бу ташкилот тўғрисида молиявий ахборотларни тўплаш ва қайта ишлаш (таҳлил, ўлчаш ва ёзувни амалга ошириш) ва ушбу ахборотларни қарорлар қабул қилувчиларга ҳисоботлаштириш тизимидир." [151, 6-бет].

Америка Бухгалтерия Ҳисоби Ассоциацияси (ААА) бухгалтерия ҳисобининг "иқтисодий ахборотлар" билан иш юритувчи жараён сифатида моҳиятини очиб беради: "Бухгалтерия ҳисоби ахборот фойдаланувчилар томонидан қабул қилинадиган қарорлар ва таълимотларни тўлдиришга имкон берувчи иқтисодий ахборотларни идентификациялаш, ўлчаш ва коммуникациялаш жараёнидир."[3] (146, 2-бет)

[3] American Accounting Association. A Statement of Basic Accounting Theory (Evanston, Ill.,1966),p.1

Буюк Британиядаги Менежмент Бухгалтерия Ҳисоби Чартер институти (CIMA) томонидан тайёрланган махсус атамаларда бухгалтерия ҳисоби "пулда ўлчаниладиган операция (битим)лар"ни қамраб олишини эътироф этган ҳолда қуйидагича таърифлайди: **"Бухгалтерия ҳисоби – бу:**

• *пулда ўлчаниладиган битимларни* (monetary transaction) таснифлаш ва ёзувини амалга ошириш; ва

• давр ичида ушбу битимларнинг бажарилган ишлар (performance) ва белгиланган санада молиявий ҳолатни баҳолашдаги таъсири натижаларини презентация ва интепретация қилиш; ва

• фаолиятнинг режали курси муқобилларидан келиб чиқиб, келгуси фаолиятга оид пулли лойиҳаларни тузиш тизимидир." [152, 2-б.]

Юқоридаги чет эл профессионал ташкилотлари ва олимларининг бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги фикрларидан келиб чиқиб шундай хулоса қилиш мумкинки, бухгалтерия ҳисобининг моҳиятини очишда ягона ва барча қизиқувчиларнинг талаблари билан уйғун бўлган унинг ягона таърифи мавжуд эмас. Чунки, хўжалик ҳодисаларини ўрганиш мураккаб жараён бўлиб, унга бир хил нуқтаи назардан ёндашиш мумкин бўлмай қолади. Шу боис, М.Р.Метьюс ва М.Х.Б.Перераларнинг [93, 64-бет] бухгалтерия ҳисобининг бошқа аниқ фанлардан фарқини изоҳловчи "Бухгалтерия ҳисоби – ижтимоий барқарорлашган фан бўлиб, у аниқ фанлардан, масалан, мавжуд дунё тўғрисида объектив ахборотларни келтириб чиқарадиган физикадан фарқ қилади. Ижтимоий барқарорлашган фан структураси доимий равишда жамият талабларига мувофиқ ўзгариб туради", – деган фикрига қўшилиш мумкин. Лекин, бухгалтерия ҳисобининг энг умумий белгилари, мақсад ва қарашлари, процедурасини умумлаштирувчи таърифларни яратишга бўлган интилиш унинг масалаларини ёритишни ойдинлаштиради, уни бошқа тизимлардан фарқлайди ва фан сифатида шакллантиради.

Бизнинг фикримизча, "молиявий ахборотлар", "иқтисодий ахборотлар" ва "бизнес қарорларини қабул қилишда фойдаланиладиган ахборотлар"нинг пулда ўлчаниладиган ахборотларда ўз ифодасини топганлиги учун ҳам бухгалтерия ҳисобини тавсифлашда "пулда ўлчаниладиган (ўлчаш мумкин бўлган) ахборотларни" қамраб олишини таъкидласак, тўғри бўлар эди. Бундан ташқари бухгалтерия ҳисобни тавсифлашда унинг анъанавий, яъни ахборотларни ўлчаш, қайта ишлаш ва тақдим қилиш тизими эканлигини ҳисобга олишимиз ва замонавий бухгалтерия ҳисобида унинг режалаштириш воситаси эканлиги, ахборотлар тизими ва коммуникациясини ўрнатишда ғоят муҳим ўрин тутишини инобатга олишимиз керак бўлади.

Республикамизда ва хорижий мамлакатларида чоп этилган адабиётларни тизимли тадқиқ қилиш натижалари олинган назарий асослар бўйича бухгалтерия ҳисобига қуйидагича таъриф беришни таклиф этамиз: **"Бухгалтерия ҳисоби – бу қарорлар қабул қилиш мақсадида пулда**

ўлчаниладиган ахборотларни ўлчаш, тўплаш, ёзиш, қайта ишлаш, тақдимот қилиш, шу асосда хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий ҳолатини баҳолаш ҳамда келгуси фаолиятга оид режаларни тузиш ва ахборотлар коммуникациясини амалга ошириш тизимидир".

Бухгалтерия ҳисоби моҳиятини ёритишда яна бир муҳим масала бу бухгалтерия ҳисобининг мақсадини очиб бериш деб ҳисоблаймиз. Мамлакатимиз ва ҳамдўстлик мамлакатлари олимлари фикрини ўрганиш ушбу масалада иккита қараш мавжудлигини кўрсатади.

Биринчи қарашлар – бошқарув қарорларини қабул қилиш учун ахборот билан таъмин этиш (О. Бобожонов, Ф.Г. Гулямова).

Иккинчи қарашлар – фойдаланувчиларни ахборот билан таъмин этиш (Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун, Беганов В.С. ва бошқалар)

О.Бобожонов бухгалтерия ҳисобининг мақсадини қуйидагича изоҳлаган: "...Шунинг учун бухгалтерия ҳисобининг бугунги кунда асосий мақсади бошқарув қарорларини тайёрлаш, асослаб бериш ва қабул қилиш, корхоналарни молиявий-хўжалик фаолияти ҳақида сифатли, ўз вақтида тайёрланган ахборотлар билан таъминлашдан иборат". [66, 7-б]

Ф.Г. Гулямова ҳам юқоридаги муаллиф баён қилган фикрларга қўшилган ҳолда қуйидагича ёритади: "бухгалтерия ҳисобининг мақсади бўлиб бошқарув хўжалик қарорларини қабул қилиш учун тўла, ишончли, ўз вақтидаги молиявий ва бошқа ахборотлар билан таъминлаш ҳисобланади." [73, 3-бет]

Ушбу таърифларда бухгалтерия ҳисоби мақсади бошқаришни ахборот билан таъминлаш эканлигини таъкидлаш билан чегараланган. Бизга маълумки, бухгалтерия ҳисоби бошқариш қарорларини қабул қилмайдиган ташқи фойдаланувчиларни ҳам ахборот ахборот билан таъминлайди. Шу боис ушбу таърифлар бухгалтерия ҳисобининг мақсадини тўлиқ тавсифлайди деб бўлмайди.

"Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги" Қонуннинг 2-моддасида бухгалтерия ҳисоби мақсади – "фойдаланувчиларни тўла, ишончли, ўз вақтида молиявий ва бошқа бухгалтерия ахборотлари билан таъмин этиш ҳисобланади" – деб ёритилган.

"Фойдаланувчиларни..... ахборот билан таъминлаш" деб таърифланиши бухгалтерия ҳисобининг мақсадини тўлароқ тавсифлайди, чунки бухгалтерия ҳисоби фақат менеджерларга ахборот етказмасдан, балки ахборотларни кенг фойдаланувчиларга тақдим этади. Ушбу қарашда бухгалтерия ҳисобининг мақсадини фақат ахборот билан таъминлаш деб кўрсатиш билан чегараланган. Бухгалтерия ҳисоби мақсади ва вазифалари ўртасида чалкашликларга йўл қўйилган.

Чет эл иқтисодчи олимлари томонидан бухгалтерия ҳисобининг мақсади анча кенг ёритилган.

Англиялик олим А. Пиззей қуйидагича ёритади: "Бухгалтерия ҳисоби асосан қуйидаги тўртта мақсадга эга:

1. Бухгалтерлар пулли битимларни идентификациялаш, баҳолаб ўлчаш ва ёзувларни амалга ошириш учун зарур. ...
2. Бухгалтерия ҳисоби актлари бизнеснинг тили ҳисобланади, яъни тижорат олами бухгалтерия атамаларида коммуникация қилади. ...
3. Бухгалтерия актлари компания мулкдорларига, масалан акциядорларга ҳисобот даври давомида юз берган битимлар ва ушбу битимларнинг уларнинг сармоясига таъсирини кўрсатувчи ҳисоботлардан фойдаланиш бўйича хизмат кўрсатади.
4. Бухгалтерлар менежментга бизнесни бошқаришда кўмаклашади. Бухгалтерия маълумотларидан келгуси операцияларни режалаштириш, яъни бюджет тузишда, муқабиллар ичидан қарорлар ишлаб чиқишда фойдаланади. Бухгалтерлар танқис ресурсларни тақсимлашни ҳал қилади ва ҳодиса ва жараёнлар юз бергандан сўнг ҳисобот тузиш орқали бизнесни назорат қилиб боради ва уларни тузилган режа ва бюджетлар билан солиштиради." [155, 7-8-б.]

Чарлес Т. Хоригрен, Гиорге Фостер бухгалтерия ҳисоби тизимига баҳо берар экан, унинг мақсадини қуйидагича таърифлашади: "Бухгалтерия ҳисоби тизими қуйдаги учта мақсад бўйича ахборот таъмин этади:
1. Менеджерларни ички белгиланган тартибдаги ҳисоботлар орқали ахборот билан таъмин этиш ва ўз доирасида таннарх менеджменти, операцияларни режалаштириш ва назорат қилишга таъсир кўрсатиш.
2. Менеджерларни ички белгиланган тартибдан ташқари махсус ахборотлар тақдим қилиш орқали стратегик ва тактик қарорлар қабул қилиш, жумладан маҳсулот ва хизматларни баҳолаш, қайси маҳсулотга алоҳида аҳамиятни қаратиш ёки қаратмасликни ҳал қилиш, асбоб-ускуналарни сармоялаш ва умумий сиёсатни шакллантириш ва узоқ муддатли режаларни ишлаб чиқишда кўмаклашиш.
3. Ташқи ҳисобот ҳисобланган молиявий ҳисобот орқали сармоядорларни, ҳукумат идораларини ва бошқа ташқи қисмларни таъмин этиш." [147, 3-бет]

Буюк Британиядаги CIMA ташкилоти томонидан менеджмент бухгалтерия ҳисобининг менеджментда иштирокини ва унинг мақсадини қуйидагича таърифлайди: "Менеджмент бухгалтерия ҳисоби менеджментнинг интеграл қисми бўлиб, қуйидаги мақсадларда фойдаланиш учун ахборотларни идентификациялайди, призентация ва интерпретация қилади:

- Стратегияни шакллантириш;
- Фаолиятни режалаштириш ва назорат қилиш;
- Қарорлар қабул қилиш;
- Ресурсларни оптималлаштириш;
- Акциядорларга ва бирликка нисбатан ташқи бўлганларга ҳисобот бериш;

- Ёлланма ишчиларга ҳисобот бериш;
- Активлар бутлигини таъмин этиш.

Юқоридаги мақсадлар бухгалтерларнинг менеджментда иштирок этиши орқали самарали таъмин этилади:

- Объектлар (вазифалар)ни ҳал қилиш учун режаларни шакллантириш (стратегик режалаштириш);
- Қисқа муддатли операциялар режаларини шакллантириш (бюджетлаштириш/фойда, режалаштириш);
- Молияни таъмин этиш ва ундан фойдаланиш (молиявий менеджмент); ва битимларни ёзиб бориш (молиявий бухгалтерия ҳисоби ва таннарх бухгалтерия ҳисоби)
- Молиявий ва операциялар ахборотлари коммуникацияси;
- Чизиқ асосида режалар ва натижаларга тўғирлаш ҳаракатларини амалга ошириш (молиявий назорат);
- Мулоҳаза-фикр ва тизим операциялари тўғрисида ҳисоботни тайёрлаш (ички аудит, менеджмент аудит)" [152, 13-14 б.]

Бизнинг фикримизча, юқоридаги чет эл иқтисодчи олимлари ва профессионал ташкилотларнинг бухгалтерия ҳисобининг қайси мақсадларга қаратилганлиги атрофлича ёритилган. Биз мамлакатимиз ва чет эл олимларининг фикрларини умумлаштирган ҳолда бухгалтерия ҳисобининг мақсадларини қуйидагича изоҳлаймиз.

Бухгалтерия ҳисоби мақсади унинг асл моҳиятини рўёбга чиқариш демакдир. Ҳар қандай ишни амалга оширишдан ёки тизимни ўрнатишдан мақсад бўлганидек, ташкилотларда бухгалтерия ҳисоби тизимини ўрнатиш орқали ҳам маълум маълум бир мақсадларга эришиш кутилади. Ташкилот менеджмент тизими менеджерлар ўртасида умумий тан олинганидек, бухгалтерия ҳисобининг ҳам мақсади ҳамма учун умумий ҳисобланади. Биз бу мақсадларга қуйидагиларни киритамиз:

1. *Менеджерларни бухгалтерия ахборотлари билан таъмин этиш:*

Корхона фаолиятини режалаштиришда зарур ахборотлар билан таъмин этиш.

Менеджмент қарорларини ишлаб чиқишда зарур ахборотлар билан таъмин этиш;

Стратегик ва тактик қарорлар қабул қилишда, узоқ муддатли режалар тузишда ахборот билан таъмин этиш;

Фаолият менеджменти ва назорат қилиш мақсадида юз берган жараёнлар ва ҳодисалар тўғрисида оралиқ ҳисобот бериш;

Корхона фаолиятида юз берган ҳодиса ва жараёнларни (пулли битимларни) қайд қилиш, тўплаш орқали ушбу жараёнларнинг корхонанинг маълум даврдаги молиявий ҳолатига таъсирини кўрсатувчи ҳисоботларни тайёрлаш (молиявий ҳисоботлар);

2. *Менеджерларга қўмаклашиш. Молиявий менеджментни амалга ошириш:*
3. *Ташқи фойдаланувчиларни, жумладан сармоядорларни, ҳукумат идоралари ва бошқа ташқи қисмларни молиявий ҳисобот тузиш орқали таъмин этиш.*
4. *Молиявий назорат ва таҳлил ўтказиш.*
5. *Бухгалтерия ахборотлари коммуникациясини ўрнатиш.*

Ҳисоб муаммоларини ҳал қилишда шу пайтгача маълум мунозараларга сабаб бўлган ва бўлиб келаётган масалалардан бири бухгалтерия ҳисоби тизимининг таркибий қисмларини белгилаш ва уларга тавсиф бериш бўлиб ҳисобланади.

Бухгалтерия ҳисоби тизими таркибий қисмларини белгилаш бўйича чет эл адабиётларида учта йўналиш тарафдорларини ажратиш мумкин.

Биринчи йўналиш – бирликлар (корхоналар)да бухгалтерия ҳисоби тизими ички ва ташқи фойдаланувчиларга мўлжалланган ягона менежментлик бухгалтерия ҳисобини ўз ичига олади. (Буюк Британиядаги CIMA ташкилоти ва бошқалар)

Иккинчи йўналиш – бухгалтерия ҳисоби тизими ўз ичига иккита мустақил қуйи тизимни, яъни менежментлик бухгалтерия ҳисоби ва молиявий бухгалтерия ҳисобини олади (А.Пиззей, Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуэлл, Ч.Т.Ҳорнгрен, Г.Фостер, Л.Е.Хейттер, С.Матулич, Ж.Сиегел, Д.Минарс, Ж.Л.Букҳолд ва бошқалар).

Учинчи йўналиш – бухгалтерия ҳисоби ўз ичига иккитадан ортиқ қуйи тизимни олади (Р.Н.Энтони, Ж.С.Рис, Д.С.Морсе, Ж.Л.Зиммерман, Р. Айнсворг, Д.Деинес, Р.Д.Плумли, К.Х.Ларсон ва бошқалар).

Биринчи йўналишнинг асосчиси бўлиб Буюк Британиядаги CIMA ташкилоти ҳисобланади. Ушбу институт томонидан тайёрланган менежментлик бухгалтерия ҳисоби бўйича луғатда менежментлик бухгалтерия ҳисобининг қуйидаги элементлари келтирилган: "1) стратегик режалаштириш; 2) молиявий менежмент; 3) операциялар назорати учун ахборотлар (таннарх бухгалтерия ҳисоби\бюджетлаштириш); 4) стюардесли ҳисобот (молиявий бухгалтерия ҳисоби) (stewardship reporting); 5) қарорлар таянчи; 6) ички аудит" [152, 1-бет].

Иккинчи йўналиш тарафдорлари бухгалтерия ҳисоби тизимини мустақил менежментлик бухгалтерия ҳисоби ва молиявий бухгалтерия ҳисобига ажратиш билан чегараланадилар. Таннарх (кост) бухгалтерия ҳисоби эса иккаласи учун ҳам маълумот базаси бўлиб хизмат қилишини таъкидлашади. Ушбу йўналиш тарафдорларига кирувчи бир гуруҳ олимлар менежментлик ва молиявий бухгалтерия ҳисобига аниқликлар киритишда ахборотларни кимга мўлжалланганлигини [147, 6-7-бетлар; 97, 17-бет; 146, 6-7-бетлар], қабул қилинаётган қарорларнинг ички ва ташқига бўлинишига [151, 6-7-бет], бошқа гуруҳ олимлар эса бухгалтерларнинг бажараётган ишлари характерини [155, 4-бет], яна бир гуруҳи фойдаланувчиларнинг

эҳтиёжи ва ахборот тизимида тутган ўрни [145, 4-бет] ва қўлланиладиган тамойиллар ҳамда вақт оралиғини [139, 4-5-бетлар] асос қилиб олганлар.

Жумладан, проф. Ж.Л. Букҳолд бухгалтерия ахборотларини қўлланиладиган тамойиллар ва вақт оралиғи (бухгалтерия ҳисоби ҳисоб даври)га қараб икки гуруҳга бўлади ва ягона менежментлик ахборот тизимини вужудга келтиришини қуйидагича ифодалайди: "Умумқабул қилинган бухгалтерия ҳисоби тамойиллари (GAAP)га мувофиқ, ўтган даврга тааллуқли операцияларни (transaction) ёзиш, қайта ишлаш ва молиявий стейтментлар (statement) кўринишидаги ҳисоботларни тузиш билан машғул бўлган тизим *молиявий бухгалтерия ҳисоби ахборот тизими* деб аталади.

Одатда, ташкилотдаги маълумотларни ишлаш тизими масштаби GAAP талаблари дирасидаги ахборотлардан ҳам кенгдир. Мисол учун, бухгалтерия ҳисоби тизими пулда ўлчаниб, баҳоланадиган келгуси даврларга алоқадор операцияларни мужассамлантирувчи бюджетларни ҳам ўз ичига олади. Шундай қилиб, ташкилот менежментида қисқа муддатли йиллик ва узоқ муддатли бюджетларда акс эттирилган молиявий ахборотлар ҳам таъмин этилиши керак. Бюджетлар ва бошқа бухгалтерия ҳисоби тизими асосан ташкилот менежменти доирасида фойдаланиш учун етказилади ва *менежментлик бухгалтерия ҳисоби тизимини* ташкил этади. Молиявий ва менежмент ахборот тизими компонентда ташкилотнинг менежмент ахборот тизимини (MIS) ташкил этади. MIS кишилар, процедуралар ва маълиналарни менежментлик қарорларини қабул қилиш учун ахборотларни таъмин этишга сафарбар этади" [139, 4-5-бетлар].

Америкалик Р.Либби, П.А.Либби, Д.П.Шорт каби олимлар молиявий бухгалтерия ҳисобига оид дарсликларида компанияга нисбатан қабул қилинаётган қарорларни ташқи ва ичкига бўлинишига қараб ташкилотнинг молиявий ахборотларини тўплаб, қайта ишлайдиган бухгалтерия ҳисобини иккита тизимга бўлади (молиявий бухгалтерия ҳисоби ва менежментлик бухгалтерия ҳисоби тизимлари):

"Молиявий бухгалтерия ҳисоби тизими – бу сармоядорлар, кредиторлар, харидор ва таъминотчилар томонидан компанияга нисбатан ташқи қарор қабул қилишлари учун тўртта базис молиявий стейтмент тайёлаш ва уни оммавийлаштиришдир.

Менежментлик бухгалтерия ҳисоби тизими – бу ташкилотнинг ҳамма жабҳаларидаги менежерлар томонидан ички қарорларни қабул қилишлари учун деталли режалар, олдиндан ҳисоб-китоб қилиш ва бажарилишларга оид ҳисоботларни тайёрлашдир" [151, 6-7-бетлар].

Бухгалтерия ҳисоби тизимини тавсифловчи учинчи йўналишдаги чет эллик олимлар менежментлик ва молиявий бухгалтерия ҳисобига ўзига хос равишда ёндашиш қилганлар. Жумладан, ушбу йўналиш тарафдорлари бўлган америкалик иқтисодчи олимлар Р.Айнсворс, Д.Деинес, Р.Д.Плумли, К.Х.Ларсонлар бухгалтерия ҳисоби тизимининг таркибини қуйидагича

ифодалайдилар: "Фойдаланувчиларнинг ахборот турларига ва унга қачон эҳтиёжи бўлиши талабини мужассамлантирган бухгалтерия ҳисоби ахборот тизими ташқи ва ички фойдаланувчиларни уйғун ахборотлар билан таъминловчи ўзаро боғлиқ бўлган тўртта қуйи тизимдан (subsystem) иборат. Бухгалтерия ҳисоби қуйи тизимлари қуйидагилардан ташкил топган:

1. Молиявий бухгалтерия ҳисоби қуйи тизими – ташқи фойдаланувчилар, асосан акциядорлар ва кредиторларга молиявий ахборотлар коммуникациясини лойиҳалаштиради.

2. Менежментлик бухгалтерия ҳисоби қуйи тизими – ички фойдаланувчилар, асосан ходимлар ва менежерларга ахборот таъминотини лойиҳалаштиради.

3. Солиқ бухгалтерия ҳисоби қуйи тизими – ҳукуматга жорий қилинган солиқларга мувофиқ солиқ ва бошқа ахборотлар таъминотини лойиҳалаштиради.

4. Тартибга солувчи бухгалтерия ҳисоби қуйи тизими – тартибга солувчи агентликларга, жумладан, SECга зарур ахборотларни (ҳисоботларни) таъмин этишни лойиҳалаштиради. " [136, 29-бет]

Д.С.Морсе, Ж.Л.Зиммерманлар [153, 12-13-бетлар] эса бухгалтерия ҳисоби тизими таркибига менежментлик, молиявий ва солиқлар бухгалтерия ҳисобларини киритадилар.

Мамлакатимиз иқтисодчи олимлари [119, 1-бет; 113, 5-бет; 66, 19-бет; 106, 7-бет; 122, 28-29-бетлар; 100, 4-бет] ҳам бухгалтерия ҳисоби тизимини таркибий қисмлари моҳиятини ёритишга ҳаракат қилиб келмоқдалар.

Жумладан, бухгалтерия ҳисоби тизимини тавсифлашда М.М. Тулаходжаева ва бошқаларнинг берган қуйидаги аниқликлари эътиборни тортади: "Молиявий ахборотлардан фойдаланувчиларни турли хил гуруҳларининг амал қилиши ягона тармоқ ҳисобланган бухгалтерия ҳисобини икки қисмга ажралишга олиб келди: 1) молиявий ҳисоб; 2) бошқарув ҳисоби.

Молиявий ҳисоб корхона томонидан жамоат эътиборига тақдим қилинадиган ахборотлар тавсифи ва ҳажми билан боғлиқ ҳисобланади ва ички ҳамда ташқи фойдаланувчилар томонидан ишлатилади.

Бошқарув ҳисоби ички фойдаланувчи (менежер)лар эҳтиёжини, иқтисодий операциялар ва маҳсулот ишлаб чиқариш назоратини амалга ошириш, бюджетнинг бажарилиши ва фойда олиниши мониторингини амалга оширишда бухгалтерия ахборотларининг аҳамияти ҳамда компаниянинг келгусида муваффақиятларга эришувида бухгалтерия ахборотларининг ролини кўриб чиқади." [119, 1-бет].

Албатта, олимларимиз томонидан берилган таърифлар молиявий ва бошқарув ҳисобларининг маълум жиҳатларини ифода этади, лекин ушбу таърифларнинг кўпчилигида бошқарув ҳисоби корхона раҳбариятига, молиявий ҳисоб эса корхона раҳбарияти ва ташқи ахборот

фойдаланувчиларга мўлжалланганлигини акс эттириш билан чегараланган. Уларда ушбу ҳисоб турларининг муҳим хусусиятлари, жумладан, маълумотларни тўплаш ва қайта ишлаш тизими эканлиги каби анъанавий аниқликлари, қандай турдаги ахборотларни қамраб олиши ҳамда асосий фарқловчи белгилари тўлиқ ўз ўрнини топмаган деб ўйлаймиз.

Биз, халқаро таълимотда мавжуд бўлган иккинчи йўналиш тарафдорлари фикрига қўшилиб, мамлакатимизда бухгалтерия ҳисоби тизимини иккита таркибий қисмларга, яъни бошқарув (менежментлик) бухгалтерия ҳисоби ва молиявий бухгалтерия ҳисобига ажратишни мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз.

Шуни таъкидлаш жоизки, бизнинг амалиётимизда шу пайтгача рус тилидаги "управленческий учет" тушунчасини «бошқарув ҳисоби», «финансовый учет» тушунчасини «молиявий ҳисоб» номлари билан таржима этилган тушунчалар кенг қўлланиб келинмоқда. Бизнинг фикримизча, ушбу рус ва ўзбек тилидаги тушунчалар уларнинг асл моҳиятини тўлиқ очиб бермайди. Инглиз тилида "Management (Managerial) accounting" – бу бошқарув (менежментлик) бухгалтерия ҳисоби деган маънони англатади. "Accounting" сўзи эса бухгалтерия ҳисоби маъносини беради. Агар ушбу инглизча сўзни «ҳисоб» деб таржима қилсак, унда у ўз асл маъносини ифодаламайди, чунки масалан, статистика ҳам ҳисоб тури ҳисобланади. Шу сабабли, инглизча "Management (managerial) accounting» ва "Financial accounting» ни мос равишда ўзбек тилида «бошқарув ҳисоби» ва «молиявий ҳисоб» деб эмас, балки "бошқарув (менежментлик) бухгалтерия ҳисоби" ва «молиявий бухгалтерия ҳисоби» деб аташ уларнинг асл маъноларини тўлароқ акс эттиради, деб ҳисоблаймиз.

Юқоридаги хорижий ва маҳаллий адабиётларни ҳамда ХИИКлар бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби иштирок этиши масалаларини ўрганиш асосида бошқарув бухгалтерия ҳисобига аниқлик киритишда унинг бошқарув мақсадларида пулда ўлчаниладиган ахборотларни қайд қилиш, қайта ишлаш ва тақдим қилиш тизими бўлиши билан бирга бошқарувда бевосита иштирок этиши, бюджет (режа)лар тузиши ва тескари боғлиқликнинг вужудга келишидаги иштироки ўз аксини топиши лозим деб ўйлаймиз. Ушбу назарий асосларни ҳисобга олиб менежментлик бухгалтерия ҳисобини қуйидагича таърифлаймиз:

Бошқарув (менежментлик) бухгалтерия ҳисоби – бу бухгалтерия ҳисоби бирликларида менежментнинг таркибий қисми бўлиб, менежерлар томонидан бизнес фаолияти менежментида фойдаланиладиган ишончли ва ҳаққоний бўлган, асосан пулда ўлчаниладиган ва ўз вактида бериладиган ахборотларни қайд қилиш, баҳолаш (ўлчаш), классификациялаш, тўплаш, тақдим қилиш, бухгалтерия ахборотлари коммуникациясини ўрнатиш ва бухгалтерларнинг бошқарувда иштирок этиши, режалаштириш, молиявий менежмент жараёнларини қамраб оладиган тизимдир.

Молиявий бухгалтерия ҳисобини тавсифлашда эса унинг концептуал қоидалар асосида юритилиши, бухгалтерия ҳисобининг анъанавий хусусиятларини қамраб олиши, асосан молиявий ҳолат билан боғлиқ ахборотларни шакллантириш ва ушбу ахборотларнинг ташқи фойдаланувчиларга мўлжалланганлиги ҳамда бу ахборотлар молиявий ҳисоботлар кўринишида узатилиши каби ўзига хос жиҳатларини мужассамлантира олиши керак деб ўйлаймиз. Ушбу жиҳатларни ҳисобга олиб молиявий бухгалтерия ҳисобини қуйидагича таърифлаймиз:

Молиявий бухгалтерия ҳисоби – бухгалтерия ҳисоби бирликларида унга оид қонун, молиявий ҳисобот тамойиллари ва стандартлари асосида пулда ўлчаниладиган хўжалик операциялари ёзувларини амалга ошириш, ўлчаш (баҳолаш) ва тўплаш орқали ушбу операцияларнинг субъектлар молиявий ҳолатига таъсирини аниқлаш, молиявий ҳисобот даври охирида молиявий ҳолатни акс эттириш ва ахборотларни молиявий ҳисобот кўринишида фойдаланувчиларга тақдим қилиш тизимидир.

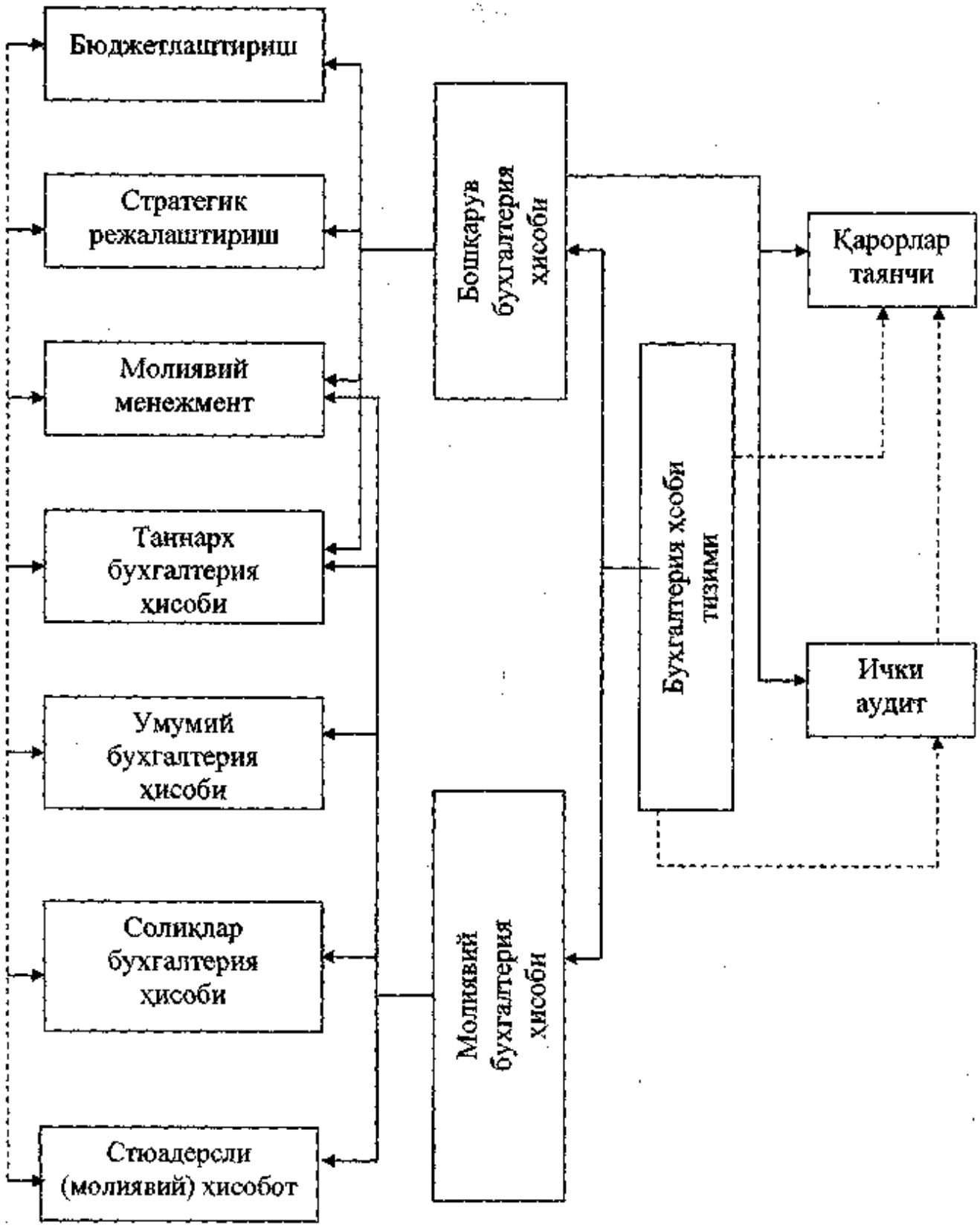
Яхлит бухгалтерия ҳисоби тизимини ташкил этувчи бошқарув бухгалтерия ҳисоби ва молиявий бухгалтерия ҳисобининг таркибий элементлари ва улар ўртасидаги ўзаро боғлиқликни, бизнингча, маълум мазмунда акс эттириш мумкин (1.2-чизма).

Келтирилган чизмадан кўриниб турибдики, бизнингча, қуйидагилар бошқарув бухгалтерия ҳисобининг таркибий элементлари бўлиб, ҳисобланиши лозим: стратегик режалаштириш, бюджетлаштириш, ички аудит ва қарорларни қабул қилиш.

Молиявий бухгалтерия ҳисоби таркибига эса, умумий бухгалтерия, солиқлар ҳисоби ва стюардесли ҳисоботни киритиш лозим. 1.2-чизмада таннарх бухгалтерия ҳисоби ва молиявий менежментнинг иккаласига ҳам оидлиги кўрсатилган.

Бир бутун бухгалтерия ҳисоби тизимини ташкил этувчи бошқарув бухгалтерия ҳисоби ва молиявий бухгалтерия ҳисоби ўртасида қатъий чегараларни белгилаш, бизнингча мақсадга мувофиқ эмас. Фақат, улар айрим белгилари бўйича бир-биридан фарқланиши мумкин. Чунки, уларнинг ҳар иккаласи ҳам пировард натижада фойдаланувчиларнинг ахборотларга бўлган талабларини қондиришга хизмат қилади.

Бошқарув ва молиявий бухгалтерия ҳисобларининг ҳар бир элементи ўзининг моҳиятига эга ва маълум мақсадларга хизмат қилади. Жумладан, стратегик режалаштириш ва бюджетлаштириш қўйилган мақсадларга эришиш учун фаолиятнинг узоқ ва қисқа муддатли режаларини тайёрлашни қамраб олади. Таннарх ҳисоби маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархининг шаклланиши, молиявий менежмент эса оптимал молиялаштириш, асосий ва ишчи капиталини самарали бошқариш билан бевосита қизиқади. Стюардесли ҳисобот молиявий бухгалтерия ҳисобининг ташқи фойдаланувчилар учун асосий маҳсули ҳисобланган



1.2-Чизма. Бухгалтерия ҳисоби тизимининг таркибий қисмлари ва уларнинг ўзаро боғлиқлиги.

молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим қилиш воситаси сифатида намоён бўлади. Бошқарув бухгалтерия ҳисоби ахборотлари ички қарорлар таянчи ҳисобланади, ички аудит ёрдамида бирликнинг операциялари ва бошқарув фаолиятининг адекватлиги ва самарадорлиги назорат қилинади. Шуни таъкидлаш лозимки, бошқарув ва молиявий бухгалтерия ҳисобларининг элементлари бир-биридан ажралган ҳолда амал қилмайди, балким бир-бири билан узвий алоқада бўлади ва бир бирини тўлдириб туради. Таннарх ҳисоби (cost accounting) менежментлик ва молиявий бухгалтерия ҳисоби учун ҳам база бўлиб хизмат қилади, стратегик режалаштириш ва молиявий менежмент бевосита таннарх ҳисоби ва стюардесли ҳисоботларнинг ахборотларига таянади. Стратегик режалаштириш, бюджетлаштириш, таннарх ҳисоби, солиқлар ҳисоби, молиявий менежмент, ички аудит ва умумий бухгалтериянинг бошқа маълумотлари қарорлар қабул қилиш учун асос бўлиб хизмат қилади. Демак, бухгалтерия ҳисоби шундай бир тизим бўлиб шаклланиши керакки, унинг таркибий қисмлари, ушбу қисмларга кирувчи элементлар бир-бири билан узвий боғланган бўлиши лозим деган хулосага келиш мумкин.

Бошқарув ва молиявий бухгалтерия ҳисобининг бир-бири билан алоқалари амалий жиҳатдан қуйидагиларда ёркин намоён бўлади.

Биринчидан, бошқарув ва молиявий бухгалтерия ҳисоблари бошқарув тизимида ягона "контроллёр" департаменти таркибига кириб, топ (юқори пағонадаги) менежмент ҳисобланган молиявий менежер орқали бошқарилади.

Иккинчидан, бошқарув ва молиявий бухгалтерия ҳисоби бир хил объектларни, яъни пулда ўлчаниладиган хўжалик операцияларини қайд қилади, тўплайди, таснифлайди ва ахборотларни тақдим этади.

Учинчидан, бошқарув ва молиявий бухгалтерия ҳисоби таннарх бухгалтерия ҳисоби ахборот базасига таянади.

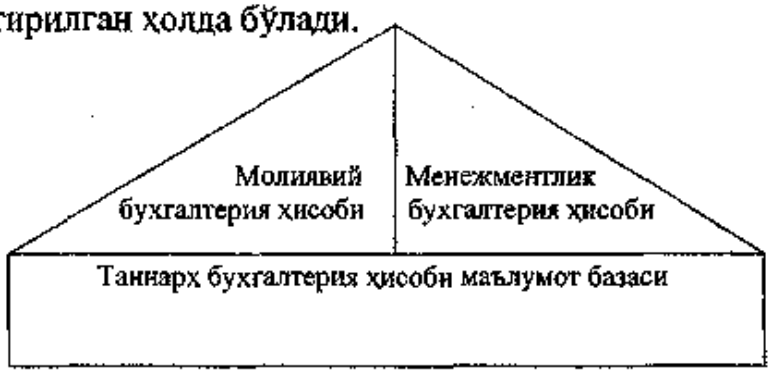
Тўртинчидан, улар ўртасида доимий ахборот коммуникацияси мавжуд.

Бешинчидан, молиявий бухгалтерия ҳисобининг тамойиллари бошқарув бухгалтерия ҳисобида самарали фойдаланиши мумкин бўлади. Проф. А.Х.Пардаев таъкидлаганидек, бошқарув ҳисобида маълумотларнинг бошқарув қарорларини қабул қилиши учун аҳамиятлилик даражаси асосий мезон бўлиб хизмат қилади [100, 5-бет]. Ушбу бешинчи боғлиқликни Б.А.Хасанов ҳам эътироф этган [122, 29-бет].

Биринчи қарашда таннарх бухгалтерия ҳисоби бошқарув ва молиявий бухгалтерия ҳисобини бир-бирига боғловчи восита сифатида намоён бўлиб, у ҳам менежментлик бухгалтерия ҳисобининг, ҳам молиявий бухгалтерия хисобининг таркибий қисми сифатида қаралади. Бу тўғрисида Ч.Т.Хорнгрен ва Г.Фостерлар қуйидаги фикрни айтишганлар: "... таннарх бухгалтерия ҳисоби бу менежментлик бухгалтерия ҳисобининг бир қисми плюс таннарх бухгалтерия ҳисобининг ташқи ҳисобот талабларини

қониктирадиган даражадаги молиявий бухгалтерия ҳисобининг бир қисмидир." [142, 4-бет].

Иккинчи қарашда, таннарх бухгалтерия ҳисоби менежментлик ва молиявий бухгалтерия ҳисоблари таркибига кирмаган ҳолда алоҳида тизим сифатида қаралади. Бунда, таннарх бухгалтерия ҳисоби асосий икки тур ҳисоб (молиявий ва менежментлик бухгалтерия ҳисоби) учун ахборот базасига айланади. Бу борада Л.Е.Ҳейтгер ва С.Матулич қуйидаги аниқликни киритишади: "Таннарх бухгалтерия ҳисоби – бу таннархни аниқлаш жараёни бўлиб, бу молиявий ва менежмент ҳисоботлари учун ахборот манбаи бўлиб хизмат қилади. Хусусиятли томони шундан иборотки, менежмент ҳисоботларидаги таннархга оид маълумотлар тўлиқ деталли бўлади. ...Молиявий ҳисоботда эса тааллуқли вақт давридаги фаолиятни акс эттирувчи таннарх бухгалтерия ҳисоби маълумотлари умумлаштирилган ҳолда бўлади.



1.3-чизма. Таннарх бухгалтерия ҳисоби молиявий бухгалтерия ҳисоби ва менежментлик бухгалтерия ҳисобининг маълумот базаси

...Ушбу чизмада таннарх бухгалтерия ҳисоби молиявий ҳамда менежментлик бухгалтерия ҳисоботи учун маълумотни таъмин этиш базаси эканлиги кўрсатилган, бироқ ҳисоботнинг икки тури турли мақсадларга қаратилган. Таннарх бухгалтерия ҳисоби маълумот базаси молиявий ва менежментлик бухгалтерия ҳисоби фаолиятини қўллаб қувватлайдиган маълумот фундаменти бўлиб ҳисобланади." [145, 6-7-бет].

Юқоридагилардан хулоса қилиш мумкинки, таннарх бухгалтерия ҳисоби бошқарув бухгалтерия ҳисоби учун деталли ва молиявий бухгалтерия ҳисоби учун унинг ёндашишлари доирасида ахборот манбаи бўлиб хизмат қилар экан.

Бошқарув ва молиявий бухгалтерия ҳисобини маълум белгилари бўйича фарқлаш лозим бўлади. АҚШ Бухгалтерлар Миллий Ассоциацияси 1972 йилдан эътиборан менежмент ва молиявий бухгалтерларни (CPA ва CMA) сертификатлаш дастурларини амалга ошириш жараёнида менежментлик ва молиявий бухгалтерия ҳисоби ўртасидаги фарқларни белгиловчи мезонларни ишлаб чиқиш зарурияти туғилганлигини эътироф этди. Ушбу Ассоциация томонидан қуйидаги еттита белги бўйича менежментлик ва молиявий бухгалтерия ҳисоби ўртасидаги фарқлар очиб берилган [147, 20-бет]. Ушбу фарқлар 4-иловада келтирилган. Албатта,

ушбу иловадаги жадвалда келтирилган фарқлар жаҳон ҳамжамияти томонидан эътироф этилган. Бугунги кунда ушбу таълимотларга ва мамлакатимиздаги корхоналарда бухгалтерия ҳисобининг ҳолатига уйғун бўлган фарқларини ишлаб чиқиш зарурияти мавжуд. Проф. А.Х. Пардаев томонидан очиб берилган бошқарув ва молиявий ҳисобларнинг фарқли хусусиятларига қўшилган ҳолда таъкидлаш лозимки, бошқарув ва молиявий бухгалтерия ҳисобларининг элементлари бир биридан ажралган ҳолда амал қилмайди, балким бир-бири билан узвий алоқада бўлади ва бир-бирини тўлдириб туради [100, 4-5 б.]

Юқоридаги бошқарув ва молиявий бухгалтерия ҳисоби ўртасидаги фарқларни изоҳловчи фикрларни ўрганиш асосида, шунингдек, мамлакатимиз ижтимоий-иқтисодий ривожланиш хусусиятлари, бухгалтерия ҳисобининг қонун ҳужжатлари талабларидан келиб чиққан ҳолда, биз бошқарув ва молиявий бухгалтерия ҳисобини қуйидаги белгилари бўйича фарқлашни тавсия қиламиз (1.1-жадвал).

1.1-жадвал

Бошқарув бухгалтерия ҳисоби ва молиявий бухгалтерия ҳисоби ўртасидаги фарқлар

Фарқлаш Белгилари	Бошқарув бухгалтерия ҳисоби	Молиявий бухгалтерия ҳисоби
1. Кимга мўлжалланганлиги	Фақат ички қарор қабул қилувчилар	Ташқи ва ички қарор қабул қилувчилар
2. Ҳисобот даврийлиги	Соат, кунлик, ҳафталик, ўн кунлик, ойлик, ўсиб борувчи ойлик, чораклик, ўсиб борувчи чораклик, йиллик, бир неча йиллик	Чораклик ва йиллик
3. Ҳисобот объекти	Маҳсулот (иш, хизмат) тури, участка (гуруҳ), ҳудуд, цех, ва бошқа қисмлар	Фақат бир бутун бухгалтерия ҳисоби бирлиги бўйича
4. Консолидацияси	Консолидацияланмайди	Консолидацияланиши мумкин
5.Вақт орентацияси	Келгуси даврларга оид бюджетлар ва ҳақиқий бажарилишларга оид ҳисоботлар	Ўтган даврдаги ҳақиқий бажарилишлар
6. Аудит	Фақат ички аудит	Ички ва ташқи аудит томонидан
7. Нашр қилиниши	Оммавийлаштирилмайди	Оммавийлаштирилиши мумкин
8. Тамойил ва қоидаларга таяниши	Бизнесга самара келтирадиган ва қонунда тақиқланмаган ҳар қандай усул ва услублардан фойдаланишга йўл қўйилади	Умум қабул қилинган бухгалтерия ҳисоби тамойилларига таянади

Бошқарув бухгалтерия ҳисоби билан молиявий бухгалтерия ҳисоби ўртасидаги муҳим фарқ – бу ҳисоб турларининг асосан кимга мўлжалланганлигидир. Бухгалтерия ҳисоби тизими, қуйи тизимлар ўртасидаги боғлиқлик ва уларнинг кимга мўлжалланганлиги қуйидаги 5-иловадаги чизмада келтирилган. Ушбу чизмадан кўриниб турибдики, менежмент бухгалтерия ҳисоби фақат ички қарор қабул килувчилар (ички фойдаланувчилар)га тақдим қилинади ва бу менежерларнинг барча доирасини қамраб олади. Айрим турдаги менежмент бухгалтерия ҳисоби ахборотлари *ҳамма доирадаги менежментлар учун* мўлжалланмасдан, маълум тор доирадаги менежерларга мўлжалланган бўлиши ҳам мумкин.

Менежмент *бухгалтерлар* ахборотларнинг махфийлигига муҳим аҳамиятни қаратадилар. Менежмент бухгалтерлар компетентлик, махфийлик, тўғрилик ва объективлик бўйича қатор жавобгарликларга эгадирлар. Молиявий бухгалтерия ҳисоби *оммавий ошкор этилган* ахборотлар тизимини қамраб олади ва асосан ўз харидорларини ташқи томондан топади. Менежерлар молиявий бухгалтерия ҳисоби ахборотларидан молиявий ҳолатни таҳлил қилишда ва йиллик натижаларга оид зарур қарорлар қабул қилишда унумли фойдаланадилар. Лекин, молиявий бухгалтерия ҳисобининг характерли томони шундан иборатки, унинг ахборотлари барча доирадаги менежерларни кизиқтирмайди. У фақат молиявий таҳлил ўтказувчилар ва юқори поғонадаги менежерларга керак бўлади. Шу сабабли, молиявий бухгалтерия ҳисоби менежерларнинг ахборотларга бўлган эҳтиёжини етарли даражада қондира олмайди. Молиявий бухгалтерия ҳисобининг муҳим хусусияти унинг асосан ташқи фойдаланувчиларга қаратилганлигидадир.

Стандартлар ва бошқа қонуний талаблар асосида тайёрланган молиявий бухгалтерия ҳисобот (стейтмент)лари тақдимот қилинади. Молиявий ҳисоботнинг тақдим қилиниши ва оммавийлаштирилиши жараёнини 6-иловада келтирамиз. Ушбу чизмада молиявий ҳисоботларнинг шаклланишида меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларнинг таъсири, ҳисоботларнинг тасдикланиш жараёни ва тақдим қилиниши босқичлари ифода этилган.

Бухгалтерия ҳисоби ва унинг таркибий қисмларининг яна бир муҳим масаласи бу бухгалтерия ҳисоби (молиявий ва менеджмент бухгалтерия ҳисоби) хизматининг ташкил этилишидир.

Англиялик *олимлар* Жоил Сиегел, Давид Минарслар бухгалтерия ҳисобининг асосий учта доирасини таъкидлашган: " (1) Хусусий бухгалтерия ҳисоби (private); (2) Жамоат бухгалтерия ҳисоби (publik); (3) Ҳукумат бахгалтерия ҳисоби (governmental).

(1) Хусусий бухгалтерия ҳисоби хусусий сектор билан иш муносабатида бўлади. Хусусийлаштирилган индустрияда бухгалтерия ходимлари меҳнати якка корхоналар томонидан ёллаш орқали йўлга

қўйилади. Бухгалтерлар контроллер ёки молиявий департамент менеджерлари томонидан ёлланиши мумкин. Бухгалтерлар бюджетлар ва департамент ҳисоботларини тайёрлаш ва бухгалтерия стафига оид бўлган бошқа ишлар бўйича жавобгар мансабдор шахс ҳисобланади. Бундан ташқари бухгалтерлар бошқа функцияларни жумладан, бизнес иши билан машғул бўлиш, молиявий менеджер вазифасини бажариш ва бошқа корхона сиёсатидан келиб чиқадиган вазифаларни бажаради. (2) Жамоат бухгалтерия ҳисобида корхонадаги барча бухгалтерия ҳисобига оид бўлган ишлар жамоат бухгалтерия ҳисоби фирмалари орқали бажарилади. Жамоат бухгалтерлари ўзларининг мижозларига бухгалтерия ҳисоби тизимини ўрнатади ва солиқлар бўйича ҳисоботларни тайёрлашлари мумкин....(3) Давлат бухгалтерия ҳисоби федерал, давлат ва маҳаллий агентликлардаги бухгалтерлар томонидан бажариладиган ишларни қамраб олади. Бироқ, давлат фаолияти бухгалтерия ҳисобида бир қанча фарқли ёндашишларни талаб этади, чунки кўпчилик ҳукумат агентликларида фойда мотиви қатнашмайди. Бошқа фойда учун ишламайдиган бирликларда, жумладан университетлар, касалхоналар, черковларда бухгалтерия ҳисоби ҳукумат бухгалтерия ҳисоби тизими таркибига киритилади" [156,2-бет].

Бу масалада Алан Пиззей қуйидаги фикрларни билдиради: "Бухгалтерларнинг меҳнати табиатан хилма-хилдир, бироқ асосан молиявий битимлар, даромад ва харажатлар ёзувларини юритиш, режалаштириш ва назорат қилиш ишлари билан машғул бўлади. Ҳар бир ташкилот пул сарфини амалга оширар экан, унинг маъмурияти бухгалтерларга эҳтиёж сезади. Кенгроқ мулоҳаза қиладиган бўлсак, бухгалтерларни икки синфга бўлиш мумкин: профессионал амалиётчилар ва ташкилотда ишлайдиган ижрочи бухгалтерлар.

Профессионал бухгалтерлар амалиётда ўзларининг қатор мижозларига эга ва уларга хизматларни таъмин этади. Ушбу хизмат аудит қилиш, бухгалтерия ҳисоби, солиқлаштириш иши, тугатиш жараёни ва бошқа молиявий маслаҳатлар беришдан иборат. Аудит қилиш бухгалтерлар томонидан тайёрланган бизнес ҳисоботларини текширишни ўз ичига олиб, унинг "ишончли ва тартиблигига" ("true and fair") баҳо беришдир. .... Бухгалтерларнинг амалиётда бажарадиган яна муҳим вазифаси солиқлаштиришга оид ҳисоб-китобларни тайёрлаш ҳисобланади. Айрим компаниялар етарли даражада йирик бўлганлиги боис, доимий солиқ масалаҳатчисини таклиф этади, бироқ кўп ҳолларда махсус солиқлаштириш экспертизаси бухгалтерларнинг иш вазифасига киради. Амалиётчилар солиқларни режалаштириш, мижозларга солиқ юкини қандай уйғун шаклда камайтириш борасида маслаҳатлар беради." [155, 3-5 б]

Юқоридаги олимларнинг бухгалтерия ҳисоби хизматини ташкил этилиши бўйича берган тасниф белгиларини асос қилган ҳолда Ўзбекистон

Республикасида бухгалтерия ҳисоби фаолиятини бизнинг фикримизча қуйидаги доираларга ажратиш мумкин:

1. Хусусий сектордаги бухгалтерия ҳисоби
2. Профессионал бухгалтерия ҳисоби хизмати
3. Давлат (бюджет) ва нотижорат ташкилотларда бухгалтерия ҳисоби
4. Бухгалтерия ҳисоби бўйича таълим соҳаси

Ҳозирги кунда бухгалтерларнинг асосий армияси *хусусий сектордаги тижорат корхоналарида бухгалтерия ҳисоби* юритиш билан машғулдирлар. Мамалкатимизда аудит фаолияти профессионал бухгалтерия хизмати фаолиятини йўлга қўйишни англатади. Бухгалтерия хизматини йўлга қўйувчи фирмалар ҳам ўз фаолятларини ривожлантириб хўжалик юритувчи субъектларга бухгалтерия ҳисобини юритиш, ташкил қилиш борасида хизматлар кўрсатмокда. *Бухгалтерларимизнинг катта қисми давлат корхоналари, муассасалари, бюджет ташкилотлари ва нотижорат ташкилотларда* фаолият кўрсатади. *Бухгалтерия ҳисоби бўйича таълим соҳаси* ҳам эътиборга молик соҳа ҳисобланади. Ушбу соҳа ходимлари мутахассислар тайёрлаш билан бир қаторда бухгалтерия ҳисоби бўйича тадқиқот ишларини олиб бормокда ва бугунги кунда бухгалтерия ҳисобини такомиллаштириш, уни халқаро стандартларга уйғунлаштириш борасида сермаҳсул меҳнат қилишмокда.

Биз юкоридаги фикрларни умумлаштирган ҳолда бухгалтерлар фаолиятини қуйидаги 1.2-жадвалда келтирамиз.

Бухгалтерия ҳисобининг муҳим жиҳатларидан бири унинг процедураси мавжудлигидир.

Бухгалтерия ҳисобининг анъанавий процедураси деганда пулда ифодаланадиган иқтисодий операцияларни ўлчаш, баҳолаш, ёзувларни амалга ошириш ва стейтмент (ҳисобот)лар тақдим қилишнинг энг самарали тартиби ва кетма-кетлигига айтилади. Молиявий бухгалтерия ҳисоби бўйича ҳам ягона ва энг мукаммал ҳисобланган тизим қабул қилинмаган. Шу боис, бу масала ҳам илмий мунозара ва тортишувларни келтириб чиқаради. Ушбу масаланинг айрим чет эл адабиётларида ёритилишини кўриб ўтайлик.

Америкалик олимлар Р.Х. Хермансон, Ж. Едвардс ва бошқалар молиявий бухгалтерия ҳисоби процедурасини уч босқичга бўлади ва уларни қуйидагича изоҳлайди: "Молиявий бухгалтерия ҳисоби жараёни қуйидаги гуруҳ функцияларни бажаришни ўз ичига олади:

1. Бухгалтерлар ҳодисалар (ёки фаолият)ни кузатади, идентификациялайди ва молиявий атамаларда (долларда) ўлчайди, қайсики ушбу ҳодисалар иқтисодий фаолиятнинг исбот-далили сифатида қаралади. Товарлар хариди, сотилиши ва хизмат кўрсатилиши иқтисодий ходисалардир.

2. Иқтисодий ҳодисаларнинг ёзувини амалга оширади, моҳиятига караб гуруҳларга классификациялайди ва суммаларни тўплайди.

Бухгалтерия хизматининг фаолият доиралари

1.2-жадвал

Бухгалтерлар фаолият доираси	Бухгалтерия ҳисоби тизими	
	Молиявий бухгалтерия ҳисоби	Менеджмент бухгалтерия ҳисоби
Хусусий сектордаги бухгалтерия ҳисоби	Молиявий стейтмент (ҳисобот)ларни тайёрлаш.	Умумий бухгалтерия ҳисоби; Таннарх бухгалтерия ҳисоби; Режалаштириш; Ички аудит.
Профессионал бухгалтерия хизмати	Молиявий стейтмент (ҳисобот)ларни аудит қилиш.	Менеджмент маслаҳати хизматини амалга ошириш
Давлат ва нотижорат ташкилотларда бухгалтерия ҳисоби	Молиявий стейтмент (ҳисобот)ларни тайёрлаш; Стандартлар ва тавсияларни тасдиқлаш; Бухгалтерия ҳисобига методологик раҳбарлик қилиш; Корхоналарга ёрдам кўрсатиш.	Умумий бухгалтерияни юритиш; Таннарх бухгалтерия ҳисоби; Режалаштириш; Ички аудит.
Бухгалтерия ҳисоби бўйича таълим соҳаси	Бухгалтерия ҳисоби назарияси; Молиявий бухгалтерия ҳисоби; Бошқа тармоқларда бухгалтерия ҳисоби хусусиятлари Бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби Банкларда бухгалтерия ҳисоби Илмий тадқиқот фаолияти	Бухгалтерия ҳисобига кириш. Бошқарув бухгалтерия ҳисоби. Илмий тадқиқот фаолияти

3. Бухгалтерлар иқтисодий ҳодисалар (ёки бизнес фаолияти) тўғрисида молиявий стейтментлар ва махсус ҳисоботлар тузадилар. Одатда, бухгалтерлар ушбу стейтментлар ва ҳисоботларни турли хил гуруҳлар олдида, жумладан менеджмент, сармоядорлар ва кредиторлар олдида тақдимот қилади. Тақдимот бизнеснинг кейинги яқин йиллар ичида бажарилишларини ва бошқа айни турдаги бизнес билан таққосланишни ҳам ўз ичига олади." [146, 3-б.]

Америкалик олимлар Ж.Л. Бучхолд ва бошқалар молиявий бухгалтерия ҳисоби жараёнини бухгалтерия ҳисоби цикли деб атайди ва унинг босқичларини қуйидагича тавсифлайди: "Молиявий бухгалтерия ҳисоби ахборот тизимида операцияларни (transaction) қайта ишлаш жараёни билан боғлиқ фаолияти бухгалтерия ҳисоби циклини ташкил этади. Бухгалтерия ҳисоби цикли қуйидаги олтита босқични ўз ичига олади.

Журналлаштириш. Бухгалтерия циклининг биринчи босқичида операциялар ёзуви амалга оширилади. Ҳодисалар таҳлил қилинади, таъсир қилувчи счётлар аниқланади, счётлар дебети ва кредити бўйича

идентификацияланади ва операциялар хронологик тартибда журналларга ёзилади.

... *Пост.* Постлаштириш кейинги босқич бўлиб, унда бухгалтерия ҳисоби ахборот тизими журналлардан бош регистрга ўтказилади. Бош регистр бу счётлар ёрдамида унга таъсир қилувчи барча операцияларни суммалаштириш воситасидир. Ушбу босқичда ташкилотда юз берган ҳодисаларни суммалаштириш имкони туғилади.

....*Трейл (ёрдамчи) баланс тузиш.* Молиявий ҳисобот даври давомида бухгалтерия ҳисоби ахборот тизими кўп миқдорлаги операцияларни журналлаштиради ва постлаштиради. Бухгалтерия ҳисоботлари тайёрлагунга қадар барча ҳодисаларнинг таъсирини трейл баланс ёрдамида суммалаштиради. Трейл баланс бу счётлар қолдиқлари варағидир.

....*Тўғирловчи ёзувларни тайёрлаш.* Ушбу тўғирловчи ёзувлар операцияларни ёзишда ва журналлаштиришда йўл қўйилган хатоларни аниқлаш ва уларни тўғирлаш мақсадида амалга оширилади.

...*Бухгалтерия ҳисоби ҳисоботларини тайёрлаш.* Бунда молиявий бухгалтерия ҳисоби ахборот тизими орқали бухгалтерия ҳисобининг умумқабул қилинган тамойилларига мувофиқ бухгалтерия баланси ва молиявий натижалар тўғрисида стейтмент тузилади.

...*Китобларни ёпиш.* Бухгалтерия ҳисоботлари тайёрлангандан сўнг, бухгалтерлар бухгалтерия ёзувларини кейинги ҳисобот даври учун тайёрлайдилар." [139, 6-11б.]

Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуеллар бухгалтерлар учта муҳим масалага эътиборларини қаратишлари лозимлигини таъкидлайди: "Бухгалтерлар амалий ишларида учта масалани ҳал қилишлари шарт: 1)Хўжалик операциялари қачон юз берди (идентификация муаммоси); 2) хўжалик операцияларининг қиймат ифодаланиши қандай (баҳолаш муаммоси); 3) Хўжалик операциялари қандай классификацияланиши лозим (классификациялаш муаммоси).

Ушбу учта муаммо ҳозирги замон бухгалтерия ҳисобининг барча асосий масалаларининг негизида ётади. Уларни ҳал қилишда умумқабул қилинган тамойилларга таянилади ҳамда асосий бухгалтерия ғояларини тушунишга имкон берувчи ёндашишлардан фойдаланилади" [97, 30-б].

Кермит Д. Ларсон ва Раул Б.В лар молиявий бухгалтерия ҳисобига оид дарсликларида молиявий бухгалтерия ҳисоби жараёни тўғрисида қуйидаги фикрларни билдиради: "(1) Ҳодисаларни бухгалтерия ҳисоби тизимида қайд қилиш ва ушбу тизимда ҳужжатлар манбаси ва бизнес қоғозларининг муҳимлиги; (2) Операцияларнинг таъсири тўғрисида ахборотларнинг ёзувини амалга оширишда қандай счётлардан фойдаланишни, ҳар бир счётларнинг идентификациясида фойдаланиладиган код номерларини, дебет ва кредитнинг моҳиятини очиб бериш; (3) Операцияларни таҳлил қилишда фойдаланиладиган дебетланиши ва кредитланиши моҳиятини очиб бериш ва унинг таъсирини

счётларда ёзиш; (4) Операцияларни бош журналга ёзиш, счётларнинг баланс устунини очиб бериш ва ёзувларни журналлардан бош регистрга постлаш; (5) Трейл баланс тайёрлаш, унинг фойдалигини исботлаш ва компаниянинг қарз (дебт) нисбатларини ҳисоблаш; (6) Трейл балансга ўзгартиришлар киритиш (adjustments) ва тўғирланган трейл баланс асосида молиявий стейтментлар тайёрлаш; (7) Пул келиб тушиши ва тўловлар бўйича журнал ёзувларини тайёрлаш ва уларнинг активлари ва мажбуриятлари ҳаракати ва ҳисобланган даромадлар ва ҳисобланган харажатларнинг оригинал ёзувлари билан боғлиқлигини кўрсатиш; (8) Бухгалтерия баланси учун ҳар бир активлар ва мажбуриятлар категориясини аниқлаш, бухгалтерия баланси моддаларини классификациялаш ва классификацияланган бухгалтерия балансини тайёрлаш ва жорий коэффициентларни ҳисоблаш; (9) Ишлов доскалари (work sheets) асосида молиявий сейтментларни тайёрлаш; (10) Бухгалтерия ҳисоби давринининг охирида қайси счётлар ёпилишини аниқлаш ва ёпиш ёзувларини тайёрлаш." [150, 23-95-бетлар].

Проф. Я.В. Соколов ва В.Ф.Палийлар (АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. М. 1981.) бухгалтерия ҳисоби процедурасига қуйидаги босқичларни киритади: инвентарь, кириш баланси, журнал, бош китоб, оборот ведомости ва хулосавий (охирги) баланс.

Юқоридаги тажрибаларни ўрганиш асосида, биз молиявий бухгалтерия ҳисоби жараёнини қуйидаги тўртта босқичга ажратамиз:

1. Маълумотларни ўлчаш;
2. Маълумотларни қайта ишлаш;
3. Молиявий стейтментлар (ҳисоботлар)ни тузиш;
4. Келгуси ҳисобот даврига тайёргарлик.

Маълумотларни ўлчаш – бу бошланғич жараён бўлиб, бунда иқтисодий ҳодисалар кузатилади, идентификацияланади ва ўлчаб баҳоланади. Иқтисодий ҳодисаларга пулда ўлчаниладиган бизнес операцияларни ва бошқа юз берган ҳодисалар киради. Корхона фаолияти давомида турли мазмундаги бизнес операциялари юз беради. Уларни ташқи ва ички операцияларга ажратиш мумкин. Ташқи операциялар корхонанинг кишилар ва ташки ташкилотлар билан муносабатлари натижасида юз беради. Буларга хом-ашё сотиб олиш, маҳсулот сотиш, иш ҳақи ҳисоблаш ва тўлаш, солиқ мажбурияти ва бошқа операцияларни киритиш мумкин. Ички операцияларга мисол тариқасида моддий бойликларнинг ички ҳаракати, ишлаб чиқариш жараёни, амортизация жараёни, валюта айирбошланиши, курс фарқи ва бошқа операцияларни киради. Ушбу босқичда иқтисодий ҳодисалар дастлавал гуруҳланиб идентификацияланади, сўнгра пулда ўлчанилиб ҳужжатлаштирилади ва натижада маълумот базаси вужудга келади. Ўлчаб баҳолаш ва ҳужжатлаштириш жуда эътиборли бўлишни ва барча омилларни ҳисобга олишни талаб қилади. Бу иш билан фақат бухгалтерлар машғул бўлмасдан,

балки бутун шу жараён билан боғлиқ персонал жалб қилинади. Бу босқичнинг сифатлиги кейинги босқичларга бевосита таъсир этади ва кейинги босқичлар иш самарасини белгилаб беради.

Маълумотларни қайта ишлаш босқичида пулда ўлчаб баҳоланган маълумотлар ёзуви амалга оширилади, таснифланади ва тўпланилади. Бухгалтерия ёзувлари журналларга ёзилади ва сўнгра таснифлаш мақсадида журналларда тўпланган ёзувлар бухгалтерия счётлари бўйича очилган бош регистрга (бош китоб) ўтказилади. Бухгалтерия счётлари қолдиғи асосида трейл (ишчи) баланс тузилади. Бу бизнинг амалиётимизда синтетик счетлар бўйича оборот ведомоти деб аталади. Бизнинг фикримизча, дунёдаги илғор бухгалтерия ҳисоби тажрибасидан келиб чиқиб айтишимиз мумкинки, бухгалтерия ҳисоби амалиётида трейл баланс тузиш тажрибасига ўтиш керак. Трейл баланснинг оборот ведомостидан фарқи унинг аналитиклигидадир. Масалан, синтетик счётлар бўйича оборот ведомостида "таъминотчилар" счётида фақат умумий сумма кўрсатилса, трейл балансда унинг умумий суммаси ҳамда қайси таъминотчилар билан эканлиги ҳам кўрсатилади. Бу унинг фойдалилик даражасини оширади ва унинг ёрдамида корхонанинг молиявий ҳолатига оид муҳим хулосаларни чиқариш мумкин бўлади. Трейл баланс ой охирида тузилади. Унда бухгалтерия счёти коди, счёт номи, дебет ва кредит қолдиқлари кўрсатилади ва бухгалтерия тенглиги таъмин этилади. Ушбу жараёнда муҳим ишлардан бири *тўғирлаш листини* тузиш ҳисобланади ва бу жараён профессионал ёндашувни талаб этади. Трейл баланс корхона учун муҳим ахборот бўлган *қарз нисбати* кўрсаткичини ҳисоблаш имконини беради. Бу кўрсаткич корхонанинг жами активларини жами мажбуриятларига бўлиш орқали топилади ва корхонанинг риски ҳақидаги ахборотни таъмин этади. Трейл баланс маълумотлари молиявий ҳисоботларни тузиш учун етарли ҳисобланмайди. Шу сабабли счётлардаги ахборотлар ёрдамида *ишчи жадваллар* тузилади.

Молиявий стейтментлар (ҳисоботлар)ни тузиш босқичида трейл баланс ва ишчи жадваллар асосида молиявий натижалар стейтменти, пул маблағлари ҳаракати тўғрисидаги стейтменти, хусусий капиталнинг ҳаракати тўғрисидаги стейтмент ва бухгалтерия баланси тузилади. Стейтментлар тузилгандан сўнг дастгавал менеджерларга тақдим этилади. Стейтментлар ички ва ташқи аудитдан ўтказилиши мумкин. Барча муолажалардан ўтгандан сўнг у ташқи фойдаланувчиларга тақдим қилинади. Молиявий стейтмент бухгалтерия ҳисоботининг энг сўнгги ва мукаммал шакли ҳисобланиб у асосан ташқи фойдаланувчиларга мўлжалланганлиги боис, уни *стейтмент (statement)* деб аташ қабул қилинган.

Стейтментлар тақдимот қилингандан сўнг бухгалтерия регистрларини *ёпувчи бухгалтерич ёзувлари* орқали ёпилади ва келгуси ҳисобот даврига

тайёргарлик ишлари амалга оширилади. Ёпувчи бухгалтерия ёзувларини амалиётга қўллаш мақсадга мувофиқ ҳисобланади.

Юқорида баён қилинган фикрлар бухгалтерия ҳисобининг назарий асосларини такомиллаштиришга ва корхоналар бошқарув тизимида уни тўғри ташкил этишга ёрдам беради деб ҳисоблаймиз.

1.3. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг концептуал асослари

Молиявий бухгалтерия ҳисобининг концептуал асослари барча корхоналар, шу жумладан ХИИКларда ҳам, бухгалтерия ҳисоби тизимининг пойдеворини ташкил этади. Концептуал асослар ушбу тизимнинг мақсади, умумий қоидалари ҳамда фойдаланувчилар учун тақдим қилинадиган молиявий ҳисоботнинг элементларини белгилаш ва уларни тавсифлашни ўз ичига олади.

Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари (БҲХС)даги "Молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим қилишнинг Концептуал Асослари" ҳужжатида концептуал асосларнинг қуйидаги жабҳалари эътироф этилган: a) молиявий ҳисоботнинг мақсадлари; b) молиявий ҳисобот (стейтмент)ларда мазмун касб этган ахборотларнинг фойдалилигини белгиловчи сифат тавсифлари; c) молиявий ҳисоботлар элементларини аниқлаш, тан олиш ва ўлчаш; ва d) капитал тушунчаси ва капитални қўллаб-қувватлаш концепти [40, 76-бет; 148, 50-бет].

Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисоби миллий концептуал асосларида (кўпинча, уни нолинчи стандарт ҳам деб аташади), унинг асосий жабҳаларига 1) молиявий ҳисоботларнинг мақсади, 2) бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот тамойиллари, 3) молиявий ҳисобот элементларини аниқлаш, тан олиш ва ўлчаш киритилган [44, 4-бет].

М.Юсупова бухгалтерия ҳисобининг концептуал асосларига қуйидагиларни киритади: 1) бухгалтерия ҳисобининг мақсад ва вазифалари; 2) бухгалтерия маълумотларининг сифат хусусиятлари; 3) молиявий ҳисобот элементлари; 4) молиявий маълумотларни тан олиш ва ўлчаш мезонлари ва 5) бухгалтерия ҳисоби тамойилларини киритади [193, 56-бет].

Бизнинг фикримизча, концептуал асослар бутун бухгалтерия ҳисобининг мақсад ва вазифалари, бухгалтерия маълумотларининг сифат тавсифини қамраб олмасдан, балким фақат молиявий ҳисоботнинг мақсади ва уларда акс эттириладиган кўрсаткичларнинг сифат тавсифи билан чегараланади, халос. Таъкидлаш жоизки, бухгалтерия ҳисоби тамойиллари молиявий ҳисобот элементларини ўлчаш ва тан олиш мезонлари ҳамда сифат тавсифида ўз аксини топади.

Концептуал асосларни тавсифлашда унинг ахборотлар сифат тавсифини белгилашдаги муҳим роли алоҳида эътироф этилиши лозим деб уйлаймиз.

Тадқикот натижаларига кўра хулоса қилишимиз мумкинки, **концептуал асослар – бу ахборотлардан фойдаланувчилар манфаатларини умумлаштиришдан келиб чиқиб, молиявий ҳисоботнинг мақсади, ахборотларнинг сифат тавсифи, молиявий ҳисобот элементларини аниқлаш, тан олиш ва ўлчаш қоидаларини тавсифловчи фундаментал негиздир.**

Молиявий ҳисоб ва ҳисоботнинг концептуал асосларидаги марказий ўринлардан бирини молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг сифат тавсифи ва уларни аниқлаш, тан олиш ҳамда ўлчаш қоидалари (ёки тамойиллари) масалалари ташкил қилади.

Бизнинг иқтисодиётга доир адабиётларимизда бухгалтерия ҳисобининг тамойил (концепция)лари масалалари тўлиқ ёритилмаган. Молиявий бухгалтерия ҳисобига хос бўлган "йўл қўйилишлар» (assumtion), "концепция", "тамойиллар", "сифат тавсифлари" номли атамаларининг иқтисодий моҳияти ва уларнинг бир-биридан фарқи тўлиқ очиб берилмаган.

Адабиётларни ўрганиш шуни кўрсатадики, бухгалтерия ҳисоби тамойилларига бир гуруҳ олимлар (Р.Н.Энтони, Ж.С.Рис, К.Д.Ларсон, П.Б.Миллер, А.Пиззей ва бошқалар) умум тан олинган қонун ва қоидалар мажмуаси сифатида қарашсалар, бошқа бир гуруҳ олимлар (Б.Нидлз, Х.Андерсон В.В.Качалин, К.Б.Уразов ва бошқалар) уни ахборотларнинг сифат тавсифи ва интерпретациясига кўмаклашувчи қоидалар ва стандартларнинг пойдевори эканлигини эътироф этадилар.

Жумладан, америкалик олимлар Р.Н.Энтони, Ж.С.Риис "бухгалтерия ҳисобидаги умумэътироф этилган қоида ва конвенциялар"ни тамойиллар деб аталишини қайд этишади. Муаллифлар, ***тамойил*** "фаолиятда қўлланиладиган ва умумқабул қилинган ёки тан олинган қонун ва қоидалар бўлиб, юритиш ёки амалиётда мустаҳкам асос ёки базис"[4], – маъносида қўлланилади деб эътироф этилган таърифни келтиришади. Ушбу аниқликдаги ифода этилган қонун ва қоидалар фаолиятга раҳномаликда қўлланилади. Бунда, бухгалтерия ҳисоби тамойиллари ташкилотда юз берган ҳар бир ҳодисани қандай қилиб аниқ ҳисобда ёзилиш тартибини ифода этмайди [138, 13-14-бет].

Юқорида номлари қайд этилган кўпчилик олимлар, жумладан, А. Пиззей [155, 13- бет], Р.Н.Энтони, Ж.С.Риис, [138, 13-14-бет], К.Д.Ларсон [150, 23-бет], М.И.Кутер [91, 76-бет] ва бошқалар бухгалтерия ҳисоби тамойиллари табиий фанлардаги тамойиллардан фарқли ўлароқ, инсонлар

[4] Committee on Terminology, AICPA, "Review and Resume" ATB #1 (New York: 1953), p. 9.

томонидан белгиланишини эътироф этадилар. Муаллифлар, бухгалтерия ҳисоби тамойиллари табиий фанлардаги каби базисли аксиомалар, ишончли абсерватория хулосалари ва аниқ тажриба натижаларига таянмаслиги, инсонлар томонидан ишлаб чиқилиши, жорий қилиниши ва ўзгартирилиши мумкинлигини ва абадий эмаслигини таъкидлашадилар.

Шундай қилиб, юқоридаги мулоҳазалар асосида эътироф этишимиз мумкинки, **бухгалтерия ҳисоби тамойиллари** – бу бухгалтерия ҳисоби концептуал асосларининг элементи бўлиб, улар молиявий ҳисоботдаги ахборотларнинг сифат тавсифини таъминловчи умумэътироф этилган қоидаларнинг мажмуаси ва уларни қўллаш тизимидир.

Бухгалтерия ҳисоби тамойиллари умумқабул қилинган фундаментал йўл қўйилишларни (қоидаларни), молиявий ахборотларнинг сифат тавсифларини ва процессуал жиҳатларини қамраб олади.

Фундаментал йўл қўйилишлар (қоидалар) – бу бирликларда бухгалтерия ҳисоби тизимини яратишга замин бўлувчи ва ушбу тизимнинг негизи ҳисобланган қоидаларни ўз ичига олади. Фундаментал йўл қўйилишларга амал қилмаслик бутун бир бухгалтерия ҳисоби тизимининг амал қилишини инкор этишдир. Сифат тавсифи тамойиллари эса, молиявий ахборотларнинг ишончли, уйғун, тушунарли ва таққосланадиган бўлишлиги учун хизмат қилади. Молиявий бухгалтерия ҳисобининг процессуал тамойиллари мавжуд ахборотларни тўплаш, идентификациялаш, баҳолаш ва қайта ишлаш жараёнида қўлланиладиган қоидаларни мужассамлаштиради.

Бизнинг фикримизча, "тамойил" ва "концепт" тушунчалари ўртасида жиддий фарқ йўқ ва уларни айни бир хил маънода англаш ва ишлатиш мумкин.

Иқтисодий адабиётларда бухгалтерия ҳисоби тамойиллари тизими масалаларининг ёритилиши билан танишиб чиқиш учта йўналишлар мавжудлигини таъкидлаш имконини беради.

Биринчи йўналиш – "йўл қўйилишлар" ва "сифат тавсифи" атамаларидан фойдаланади (IASCнинг Молиявий Стейтментларни тайёрлаш ва тақдим қилишнинг Асослари, ISAR ҳужжатлари, Россия қонунчилиги, Б.Нидлз, Ҳ. Андерсон, П.П.Кондраков ва бошқалар).

Иккинчи йўналиш – "йўл қўйилишлар", "тамойиллар" ва "концепт" атамаларидан фойдаланади ва уларни бир-биридан фарқлайди (В.Качалин, А.Пиззей, П.Айнсворт, Р. Д. Рлумли , Р.Ҳ.Ҳермансон, Феридун Узгур).

Учинчи йўналиш – умумий тушунчаларни мужассамлантирадиган қоидаларни "умумқабул қилинган тамойиллар" ёки "концепт"лар деб атайди (АҚШ "Молиявий Бухгалтерия Ҳисоби Концепти Стейтменти", К.Д.Ларсон, Ф.Вуд, К.Найт ва бошқалар)

БҲХСларида [40, 79-бет; 148, 57-бет] бухгалтерия ҳисобида "йўл қўйилишлар" (assumptions) ва "сифат тавсифи" (qualitative characteristics) тушунчалари тавсифланади. Молиявий бухгалтерия ҳисобининг

фундаментал йўл қўйилишларига *жамғарилиш (accural basic) ва ҳаракатдаги корхона (going concern)* базисларини киритади. Молиявий ҳисоботнинг сифат тавсифига *тушунарлилик, уйғунлик, ишончлилик ва таққосланишликни* қамраб олиши қайд қилинган.

Бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартларида концептуал асосларга киритилган жабҳалардан кўриниб турибдики, «йўл қўйилишлар» ва «сифат тавсифлари» тушунчалари «тамойиллар» ва «концептлар» тушунчаларига нисбатан кенгроқ маънони қамраб олиб, молиявий бухгалтерия ҳисобининг энг умумий фундаментал қоидаларини белгилаб беради ва бу қоидалар бухгалтерия ҳисоби тамойиллари ва стандартларини ишлаб чиқишда ҳам асос бўлиб хизмат қилади.

БМТнинг Бухгалтерия Ҳисоби Халқаро Стандартлари Ҳукуматлараро Экспертларнинг Ишчи Гурухи (ISAR) томонидан "Молиявий ведомостлар асосида ётадиган мақсад ва концепциялар" ҳужжатида фойдали ахборотларнинг асосий тавсифларига: А. Уйғунлик (1. Ўзвақтидалик, 2. Аҳамиятлилик) ; В. Ишончлилик (1.Тақдим қилинаётган маълумотларнинг ҳақиқийлиги, 2. Мазмуннинг шаклдан устунлиги, 3. Нейтраллик, 4. Хушёрлик, 5. Текшириш мумкинлиги); С. Таққосланишлилик; Д. Тушунарлилик; Е. Фойдали ахборотларни тақдим қилиш билан боғлиқ муаммолар (1. Харажат ва даромадларнинг нисбати, 2. Тақдим қилинаётган ҳисоботлар иқтисодий бирлиги миқдори, 3. Махфийлик (конфеденциаллик)) киритилган [38, 2-12-бетлар].

П.П.Кондраков, Л.П.Красновалар Ғарб мамлакатлари амалиётидаги бухгалтерия ҳисоби тамойиллари таснифининг вариантларидан бирини келтиради. Улар бухгалтерия ҳисоби умумқабул қилинган тамойилларини икки гуруҳга бўладилар: 1) **базис концепти;** ва 2) **фойдали ахборотларнинг сифат тавсифи.** Улар ушбу гуруҳларга қуйидагиларни киритганлар:

Базис концепти: 1) мустақил хўжалик бирлиги сифатида ташкилот; 2) ҳисоблаш методи; 3) аралаш ҳисобот даврлари ўртасида ташкилотнинг ишбилармонлик шижоатини чегаралашдаги даврийлик; 4) ташкилот фаолиятининг узлуксизлиги; 5) қиймат баҳоланиши.

Фойдали ахборотларнинг сифат тавсифи: 1) уйғунлик; 2) ишончлилик; 3) таққосланишлик; 4) тушунарлилик ва қабул қилинувчанлик [89, 16-17-бетлар].

Иккинчи йўналиш тарафдорлари бухгалтерия ҳисоби тамойиллари тизимини турли сифат жиҳатидан ифодалайдилар. Жумладан, америкалик олимлар Р.Ҳ.Ҳермансон, Ж.Д.Едвардс ва бошқалар молиявий бухгалтерия ҳисоби фундаментини ташкил этувчи қоидаларни қуйидаги гуруҳларга ажратади: *Фундаментал йўл қўйилишлар* (бизнес бирлиги, ҳаракатдаги корхона, пулда ўлчаш, доллар стабиллиги, даврийлик); *бошқа базис концептлар* (молиявий ҳисоботнинг умумий-мақсади, мазмуннинг шаклдан устунлиги, доимийлик, иккиёқламалик, артикуляция); *энг муҳим*

тамойиллар (нархнинг ўзгариши (ёки таннарх), мувофиқлик, даромадларни қайд қилиш, харажатларни қайд қилиш, наф ва сарфни қайд қилиш, тўлиқ очиб бериш); *конвенциялар* (таннарх-даромад, моддийлик, консерватизм); *молиявий ҳисоботнинг объективлиги; сифат тавсифи* (уйғунлик, ишончлилик ва таққосланувчанлик). [146, 174-191-бетлар]

Буюк Британиялик олим А.Пиззей бухгалтерия ҳисоби тамойилларини постулейтлар (базис маъносини англатади), концептлар ва тамойилларга ажратиб, уларга қуйидагиларни киритади: 1) постулейтларга – пулда ўлчаш, ҳаракатдаги корхона, реализация; 2) концептларга – бизнес бирлиги, объективлик, адолатлилик, доимийлик, консерватизм ёки эҳтиёткорлик; 3) тамойилларга - мувофиқлик, таннарх, икки ёқламалик, мазмуннинг шаклдан устунлиги [155, 14-24-бетлар].

Туркиялик олим проф. Ф.Узгур бухгалтерия ҳисоби фундаментал асосларини тавсифлашда 1) бухгалтерия ҳисоби тамойиллари (Ilkeleri), 2) бухгалтерия ҳисобида йўл қўйилишлар (Yapilagelisleri) тушунчаларини бир-биридан фарқлайди. Муаллиф, "тамойиллар"ни бухгалтерия ҳисобида раҳномалик учун қўлланиладиган қоида ва қуролларнинг асоси сифатида таърифлаб, уларга қуйидаги томойилларни киритган: а) пул қийматида ўлчаш тамойили; б) корхоналарнинг юридик шахслик тамойили; с) таннарх қийматида акс эттириш тамойили; д) жамғарилиш тамойили; е) икки ёқламалик. Бухгалтерия ҳисоби йўл қўйилишларига а) доимийлик, б) салмоқлилик, с) консерватизм тамойиллари киритган [154, 14-20- бетлар].

Учинчи йўналиш тарафдорлари "йўл қўйилишлар", "сифат тавсифи", "тамойиллар", "концептлар" тушунчаларини бир-биридан фарқлашга ҳаракат қилишмайди ва уларни фақат "умумқабул қилинган тамойиллар" ёки "концепт" атамаси билан ифодалайдилар. [120, 135-136-139-бетлар; 91, 77-бет; 144, 5-бет; 138, 22 ва 45-бет; 149, 5-6-дарс].

Юқоридаги чет эл олимлари томонидан бухгалтерия ҳисоби тамойилларининг эътироф этилиши натижалари умумлашган тарзда 7-иловада келтириш мумкин. Ушбу жадвалдан кўриниб турибдики, асосий кўпчилик муаллифлар биринчи навбатда бухгалтерия ҳисобининг бизнес бирлиги (10 та), ҳаракатдаги корхона (9 та), таннарх (8 та), консерватизм (8 та), доимийлик (8 та), пулда ифодалаш (7 та) ва моддийлик тамойилларини (7 та муаллиф) эътироф этишган. Муаллифларнинг салмоқли қисми, икки ёқламалик (6 та), бухгалтерия ҳисоби даври (6 та), реализация (5 та), мувофиқлик (5 та), объективлик (5 та), ҳисоблаш тамойилларини (3 та муаллиф) кўрсатишган. Айрим муаллифлар ўз ишларида сифат тавсифи тамойилларига тўлиқ очиб бериш (3 та), таққосланишлик (3 та), уйғунлик (3 та), мазмуннинг шаклдан устунлиги (2 та), ишончлилик (2 та), ўз вақтидалик (1 та), адолатлилик (1 та), иқтисодий реаллик (1 та), фойдалилик (1 та), тушунарлилик (1 та муаллиф) ва бошқа тамойилларни киритишганлар.

Юқоридаги ўрганилган махсус адабиётларда акс эттирилган халқаро, АҚШ ва миллий концептуал қоидаларни солиштириш натижаларини 8-иловадаги жадвалда келтириш мумкин. Ушбу солиштиришдан миллий концептуал қоидаларни таснифлаш зурурияти мавжудлигини фаҳмлашимиз мумкин.

Энди, мамлакатимиз меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларида бухгалтерия ҳисоби тамойилларининг акс эттирилиши ва олимларимиз томонидан ушбу масалаларнинг ёритилишига қисқача тўхталиб ўтайлик.

"Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонунда бухгалтерия ҳисобининг асосий тамойилларига қуйидагилар киритилган (8, 6-модда): 1) бухгалтерия ҳисобини икки ёқлама ёзув усулида юритиш; 2) узлуксизлик; 3) хўжалик операциялари, активлар ва пассивларнинг пулда баҳоланиши; 4) ишончлилик; 5) ҳисоблаш; 6) эҳтиёткорлик; 7) мазмуннинг шаклдан устунлиги; 8) кўрсаткичларнинг солиштирувчанлиги; 9) молиявий ҳисоботнинг нейтраллиги; 10) ҳисобот даври даромад ва харажатларнинг мувофиқлиги; 11) актив ва мажбуриятларнинг ҳақиқий баҳоланиши.

Ўзбекистон Республикаси молия вазирлиги томонидан ишлаб чиқилган "Молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим қилишнинг Концептуал Асослари" ҳужжатида бухгалтерия ҳисоби тамойилларига қонунда кўрсатилган тамойиллардан ташқари қуйидагилар ҳам киритилган [44, 8-12-бетлар]: 12) тушунарлилик; 13) аҳамиятлилик; 14) салмоқлилик; 15) ҳаққоний ва холис тасаввур; 16) тугатилганлик; 17) кетма-кетлик; 18) ўз вақтидалик.

1-сон БҲМС «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот»да юқоридагиларга қўшимча равишда 19) оффсеттинг (моддаларнинг бир-бирини қоплаши) ва 20) объективлик тамойиллари ҳам киритилган [44, 33-34-бетлар].

Бухгалтерия ҳисоби тамойиллари мамлакатимизнинг бир гуруҳ олимлари томонидан ҳам ўрганилган бўлиб, уларнинг айримлари асосан "Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида"ги Қонунда ўз ифодасини топган 11 та тамойилларнинг моҳиятини очиш билан чегараланганлар. (О. Бобожонов, Ф.Ғ. Ғуломова, А. Абдуллаев, И. Қаюмов ва бошқалар).

Бошқа бир гуруҳ олимлар эса қонунда эътироф этилган тамойиллардан ташқари айрим бошқа муҳим тамойилларни қайд қилганлар (В.С.Беганов, У.Т.Шаулов, У.Т.Кан, Ж.Курбанбаев, З.Маматов, И.Егорычева, К.Уразов).

В.С.Беганов ва бошқалар бухгалтерия ҳисоби асосий тамойилларига қонундаги "Бухгалтерия ҳисобини иккиёқлама ёзув усулида юритиш" тамойилини киритмаган ҳолда, уларга қўшимча равишда "Мулкий ажратилганлик", "Рационаллик" ва "Хилоф бўлмаслик" тамойилларини киритадилар [67, 21- бет].

Ж.Курбанбаев, З.Маматовлар ҳисоб сиёсатини шакллантиришда бухгалтерларнинг қуйидаги тамойилларга риоя қилишлари лозимлигини

таъкидлашади: 1) мулкий ажратилганлик; 2) ҳисоб сиёсати қўлланилиши кетма-кетлиги [169, 60-бет].

И.Егорычева юқоридаги муаллифлар қайд қилган тамойиллардан ташқари 4-гуруҳ сифатида «Хўжалик фаолияти фактларининг вақтинчалик аниқланганлиги" тамойилини ҳам кўрсатган [160, 45-бет].

Лекин, ушбу муаллифлар қайд қилинган тамойилларнинг моҳиятини очиш билан чегараланган, уларнинг концептуал қоидалардаги тутган ўрни ва таснифи масаласи етарли очилмаган деб ўйлаймиз.

К.Уразов корхоналар ҳисоб сиёсатини ишлаб чиқиш ва қўллаш негизида ётувчи тамойилларни учта гуруҳга ажратишни лозим деб ҳисоблайди: 1) Фундаментал тамойиллар (узлуксизлик, ҳисоблаш ва икки ёқламалик); 2) Концептуал тамойиллар (қиймат, пулда ифодалаш, эҳтиёткорлик, мазмунни шаклдан устунлиги ва бошқалар); 3) Сифат тамойиллари (объективлик, тушунарлилик, якунланганлик, таққосламалик, тежамкорлик, тезкорлик, ҳар тарафламалик). [195, 42-бет]. Ушбу гуруҳлаш маълум маънода тамойилларнинг концептуал қоидаларда тутган ўрнини белгилайди, лекин ушбу гуруҳланиш янада такомиллаштирилиши керак деб ҳисоблаймиз.

Шуни айтиш жоизки, республикамизда қабул қилинган қонун ва БҲМСларда, шунингдек, олимларимизнинг ишларида бухгалтерия ҳисобининг тамойилларини илмий асосда таснифлаш асослари тўлиғича очиб берилмаган. Бизнинг қонунимизда "Бухгалтерия ҳисобини икки ёқлама ёзув усулида юритиш» тамойили узун номланган ва жаҳон амалиётида усул деб аталмасдан, балки тамойил аҳамиятини касб этган. Шу боис, ушбу тамойил "Икки ёқламалик" деб аталса, мақсадга мувофиқ бўлар эди. Худди шундай "Хўжалик операциялари, активлар ва пассивларнинг пулда баҳоланиши" тамойили ҳам, бизнинг фикримизча узун номланган. Ушбу тамойилни "Пулда баҳолаш" деб номлаш у бўйича мавжуд бўлган айрим тортишувларга чек қўйган бўлар эди. "Молиявий ҳисоботнинг нейтраллиги" деб номланган тамойилни қисқача "Нейтраллик", «Ҳисобот даври даромадлари ва харажатларининг мувофиқлиги» тамойилини қисқача «Мувофиқлик», «Актив ва мажбуриятларнинг ҳақиқий баҳоланиши» тамойилини қисқача «Ҳақиқий таннархда баҳоланиши» деб номлашни мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз.

Бундан ташқари, қонунга жаҳон ҳамжамияти томонидан эътироф этилган корхона бирлиги, реализация, доимийлик (кетма-кетлик) каби муҳим асосий тамойиллар киритилмаган. Чет эл адабиётларини таҳлил қиладиган бўлсак, корхона бирлиги тамойили камида 10 та, реализация тамойили 5 та, доимийлик тамойили 8 та муаллифлар томонидан эътироф этилган. Халқаро ва АҚШ концептуал асосларида доимийлик принципи эътироф этилган бўлса, корхона бирлиги ва реализация тамойиллари АҚШ концептуал асосларида тан олинган.

Тадқиқотлар шуни кўрсатадики, Ўзбекистон Республикасининг «Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим қилишнинг Концептуал Асослари»да айрим масалаларга эътиборни кучайтириш лозим.

Биринчидан, концептуал қоидаларни фундаментал негизни белгиловчи, молиявий ҳисобот кўрсаткичлари сифатини ва молиявий ҳисоб жараёнини тавсифловчи тамойилларга ажратиш, яъни концептуал қоидалар таснифланиши лозим.

Иккинчидан, тамойилларни кетма-кет изоҳлаб жойлаштиришда уларнинг бухгалтерия ҳисоби жараёнида қўлланилиш кетма-кетлиги ва муҳимлилиги инобатга олган ҳолда ёндашиш керак.

Учинчидан, молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг сифат тавсифи тамойилларини изоҳлашда айрим жиҳатларни эътиборга олиш мақсадга мувофиқдир. Халқаро таълимотларда ахборотлар ишончли бўлишлиги учун улар ҳаққоний акс эттирилган бўлиши, мазмуннинг шаклдан устуворлиги, нейтраллик, хушёрлик ва тўлалиги билан таъмин этилган бўлиши керак.

Бизнинг миллий концептуал асосларимизда эса ишончлилик тамойилидан ташқари, уни аслида таъмин этувчи хушёрлик, молиявий ҳисоботнинг нейтраллиги, мазмуннинг шаклдан устуворлиги тамойиллари алоҳида мустақил тамойиллар сифатида кўрсатилган. Натижада, бир-бирини такрорлаш ҳолатлари юзага келган. Худди шунингдек, аҳамиятлилик ва ўз вақтидалик тамойиллари ҳам бир-биридан ажратилган. Аслида, ўз вақтида тақдим қилинган ахборотгина аҳамиятли бўлади, яъни ўз вақтидалик аҳамиятлиликни таъмин этади. Ҳаққоний ва холис акс эттириш ва объективлик алоҳида мустақил тамойилларга ажратилган. Мазмун жиҳатдан қарайдиган бўлсак, ахборотлар холис акс эттирилган тақдирдагина объектив бўлади.

Тўртинчидан, концептуал асосларга айрим муҳим, масалан, бухгалтерия ҳисоби бирлиги, бухгалтерия ҳисоби даври тамойилларини киритиш керак, қайсиким бу тамойиллар ҳам молиявий ахборотларни шакллантиришда муҳим роль ўйнайди.

Йиғилган илғор тажрибалар ва бухгалтерия ҳисобининг халқаро таълимотига асосланиб, мамлакатимизда молиявий бухгалтерия ҳисобининг концептуал асосларини ташкил этувчи қоида ва тамойилларни қуйидагича номлаш ва муҳимлилик асосида 1.4-жадвалда келтирилган тартибда кетма-кет жойлаштиришни таклиф этамиз:

1.4-жадвал

Молиявий бухгалтерия ҳисоби тамойилларининг таснифи ва таркиби

№	Қоидалар ва тамойилларнинг гуруҳлари ва таркиби
1.	**Бухгалетерия ҳисобининг фундаментал қоидалари:** *1.Корхона фаолияти узлуксизлиги (ҳаракатдаги корхона)* *2. Бухгалтерия ҳисоби бирлиги* *3. Жамгарилиш (ҳисоблаш)* *4. Доимийлик (кетма-кетлик)*
2.	**Молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг сифат тавсифи:** 1. Тушунарлилик 2. Уйғунлик (аҳамиятлилик) 2.1. Салмоқлилик 2.2. Ўз вақтидалик 2.3. Наф ва сарф ўртасидаги мутоносиблик 2.4. Самарадорлик 3. Ишончлилик 3.1. Ҳаққоний (адолатли) акс эттириш 3.2. Мазмуннинг шаклдан устунлиги 3.3. Нейтраллик 3.4. Ялпи акс эттириш 3.5. Ҳушёрлик 3.6. Текширувга оидлиги 4. Холис ва объектив акс эттириш 5. Таққосланишлилик (солиштирувчанлик)
3.	**Бухгалтерия ҳисоби процессуал тамойиллари:** 1. Пулда ифодалаш 2. Валюта стабиллиги 3. Ҳақиқий таннархда баҳолаш 4. Мувофиқлик 5. Реализация 6. Консерватизм 7. Икки ёқламалик 8. Тугалланганли; 9. Оффсетинг (моддаларнинг бир-бирини қоплаши)

Молиявий бухгалтерия ҳисоби фундаментал қоидалари, сифат тавсифлари ва процессуал тамойиллар ёки концептларининг молиявий ҳисоб жараёни ва стейтментларнинг шаклланишига ўз таъсирини кўрсатади. Йўл қўйилишлар, сифат тавсифи талаблари ва процессуал тамойиллари молиявий бухгалтерия ҳисоби ва молиявий стейтментларни тайёрлаш ва тақдим қилиш жараёнига бир-биридан изоляцияланган ҳолда таъсир кўрсатмайди. Уларнинг таъсири бир-бирига боғлиқликда, комплекс, уйғун ва бир-бирини инкор этмаган ҳолда амалга ошади. Шу ўринда таъкидлаш жоизки, бухгалтерия ҳисобининг процессуал

тамойиллари бевосита фундаментал қоидаларга ва сифат тавсифи тамойилларига таянади, яъни сифат тавсифи талаблари фақат молиявий ҳисобот кўрсаткичларига тааллуқли бўлмасдан, балким, ҳисоб жараёнида қўлланиладиган тамойилларга ҳам тааллуқлидир. Фундаментал қоидалар бухгалтерия ҳисобини ташкил қилиш ва ҳисоб сиёсатини ишлаб чиқишнинг базис-негизини ташкил қилади. Агар корхона олдиндан аниқ бўлмаган даврда узлуксиз ҳаракатдаги фаолиятга эга бўлмаса, бухгалтерия ҳисобини ташкил қилиш ва бошқа тамойилларнинг амал қилиши тўғрисида мунозара қилиш мумкин бўлмай қолади. Ҳаракатдаги корхона юзага келгандан сўнг, бухгалтерия ҳисоби базисли жамғарилишга таянади ва бу икки фундаментал қоидаларга суяниш бухгалтерия ҳисоби жараёни давомида бошқа тамойиллардан фойдаланиш имконини беради.

ХИИКларда молиявий бухгалтерия ҳисоби концепцияси масалаларини тадқиқ қилиш асосида халқаро талабларга жавоб берадиган ва муҳим сифат хусусиятларини мужассамлантирган молиявий бухгалтерия ҳисобининг таърифи ишлаб чиқилди, ушбу корхоналар бошқаруви тизимида бухгалтерия ҳисобининг тутган ўрни янгича талқин қилинди, молиявий бухгалтерия ҳисоби тамойилларининг илмий таснифи ва таркиби ишлаб чиқилди. «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонунга корхона бирлиги, реализация ва доимийлик каби муҳим тамойилларни киритиш таклиф этилди.

ХИИКлар молиявий бухгалтерия ҳисобини концепциясини такомиллаштириш бўйича берилган фикр ва мулоҳазалар инобатга олинса Ўзбекистонда яратилган инвестицион муҳитни янада қулайлаштиришга хизмат қилади деб ўйлаймиз.

2-БОБ. МОЛИЯВИЙ БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ ВА ҲИСОБОТИНИ СТАНДАРТЛАШТИРИШ МАСАЛАЛАРИ

2.1. Молиявий бухгалтерия ҳисобини стандартлаштиришнинг моҳияти, заруриятлари ва аҳамияти

Молиявий бухгалтерия ҳисоби концептуал қоидалари ва тамойилларини амалиётга жорий қилишда муҳим ролни стандартлар ва стандартлаштириш ўйнайди.

Иқтисодий адабиётларда бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи бўйича стандартлар ва стандартлаштиришнинг моҳиятини очишда бир қанча қарашлар мавжуд. Бу қарашларни қуйидаги гуруҳларга ажратиш мумкин:

1.Стандартлар бухгалтерия ҳисобининг назарий асосларини ёритади (Алан Пиззей, Россия Бухгалтерия Ҳисобини Ислоҳ Қилишнинг Халқаро Маркази);

2.Стандартлар молиявий ҳисоботни тузиш қоидалари бўлиб, умум қабул қилинган тамойилларни акс эттиради (Г. Мюллер, Ж.Г. Сиегел, Д. Минарс, А. Качалин, К. Д. Ларсон, П. Б. Миллер, К. Найт ва бошқа бир қанча америкалик олимлар);

3.Стандартлар фойдани ҳисоблаш бўйича умумий ёндашиш воситаси ҳисобланади (Ф.Вуд);

4.Стандартлар бухгалтерия ҳисобидаги атама, метод ва моҳиятни белгиловчи қоидалар (меъёр, намуна) ни аниқлаб беради. (М.И. Кутер);

5.Стандартлар молиявий бухгалтерия ҳисоби фундаментини, атамалар ва молиявий стейтментлар мазмунини ифодалайди (Б. Британия CIMA).

А. Пиззей бухгалтерия ҳисоби стандартларининг ролини қуйидагича тавсифлайди: "Бухгалтерия ҳисоби назарий асосларини Бухгалтерия Ҳисоби Амалиёти Стандартлари (SSAP) ва 1985 йилдаги Компаниялар Актида ўз аксини топиши муҳим аҳамият касб этди. " [155, 23 –бет].

1998 йил Москвада профессионал бошқарувчилар институти ва бухгалтерия ҳисоби тизимини ислоҳ қилиш Халқаро Маркази томонидан ташкиллаштирилган Молиявий Ҳисобот Халқаро Стандартлари (МҲҲС) бўйича биринчи амалий конференциясида таъкидланганидек, "МҲҲС–бу мажбурий шаклларнинг тўпламидан иборат бўлмасдан, молиявий ҳисоботни юритишнинг идеологиясидир."[3.53,390- бет] .

"Ҳисоб стандартлари, - деб ёзади Г. Мюллер ва бошқалар, -бу молиявий ҳисоботни тузиш қоидаларидир. АҚШда қўлланиладиган GAAP бухгалтерия ҳисоботларидаги ахборотларнинг ҳажми, тури ва тақдим қилиш усулларини белгилайди. " [96, 39-40 –бетлар].

К. Найт бухгалтерия ҳисоби стандартларининг бухгалтерия ҳисоби конвенцияларни амалиётда жорий қилиш ва айрим ҳолларда конвенциялар ўртасидаги номувофиқсизликлар натижасида келиб чиқган муоммоларни

тўғри ва адолатли ҳал қилишда муҳим восита эканлигини ўқтиради. "Бухгалтерия ҳисоби амалиёти стандартлари....,-деб таъкидлайди муаллиф, - турли хил тамойиллар ўртасида бир-бирини инкор қилган ҳоллар юзага келганда энг мақбул йўлни кўрсатишга қаратилгандир " [149, 6- дарс]. Бу ҳолатни муаллиф, илмий тадқиқот ва илмий конструкторлик ишланма харажатлари билан боғлиқ вазият доирасидаги муаммолар мисолида тушунтиришга ҳаракат қилади. Мисол учун, харажатлар мувофиқлик тамойилига асосан, келгусида сотишдан келган тушум ва фойда кўринишида наф келтириши нуқтаи назаридан актив сифатида ҳисобга олиниши мумкин. Бунга альтернатив ҳолда эҳтиёткорлик (консерватизм) тамойилига асосан, корхоналар тадқиқотлардан келадиган келгусидаги натижани аниқлаш имкони бўлмаслиги боис, тадқиқот билан боғлиқ чиқимларни харажат сифатида тан олиши ва активлар таркибига киритилмаслиги ҳам мумкин. Бундай ҳолатларда, стандартлар масалани тўғри ҳал қилишга ойдинлик киритади. Стандартга мувофиқ соф тадқиқот ишлари харажат сифатида кўрсатилиши, илмий конструкторлик ишланмалар билан боғлиқ харажатлар эса келгусидаги даромад ва фойда ҳисобидан қопланилиши мўлжалланган ҳолларда у актив сифатида қайд қилинишини тавсия этади.

В.Качалин АҚШ стандартларини қуйидагича баҳолайди. "АҚШда жамиятда муомалада бўладиган молиявий ҳисоб ахборотлари бир хиллиги ва ишончлилиги бухгалтерия ҳисоби стандартлари ролини бажарадиган Бухгалтерия Ҳисоби Умум Қабул Қилинган Тамойиллари (GAAP) орқали таъмин этилади. ... GAAP халқаро тан олинган ва Бухгалтерия Ҳисоби Халқаро Стандартларига (IAS) тўлиқ мувофиқ ҳисобланади." [86, 40-41-бетлар]

Ф. Вуд *стандартлар борасида қуйидаги фикрларни билдиради:* "Юқорида баён қилинган тамойилларнинг қўлланилишига қарамасдан, бари бир бухгалтерлар ўртасида фойдани ҳисоблашда фарқ ва тафовутлар юзага келмоқда. Олмишинчи йилларнинг охирига келиб, бир қанча воқеалар бухгалтерия ҳисобида бир хил ёндашишнинг йўқлиги бўйича эътирозларни вужудга келишига сабаб бўлди.

...Молиявий органлар томонидан фойданинг нашр қилинган маълумотларида катта фарқнинг юзага келиш эҳтимолини камайтириш мақсадида Бухгалтерия Ҳисоби Амалиёти Стандартлари Стейтментлари (SSAPs) ишлаб чиқилди.

SSAPsларнинг амал қилиши иккита бир хил корхона йилдан йилга бир хил фойдани кўрсатишини англатмайди. Шу билан бирга SSAPs лар нашр қилинадиган фойда миқдоридаги салмоқли фарқларнинг юзага келишига барҳам берди. " [120, 144- бет].

М.И. Кутер стандартга қуйидагича таъриф беради : " Стандарт инглиз тилидан меъёр, намуна деб таржима қилинади. Бухгалтерия ҳисобида норматив ҳужжатлаштириш маъносида стандарт ҳисобни юритиш

қоидаларини комплекс ҳужжатли расмийлаштириш демакдир. Ушбу қоидаларнинг ҳар бири (меъёр , намуна) у ёки бу жараённи акс эттиришда ҳисобнинг атамаларини, методларини, моҳиятини аниқлаб беради." [91, 452- бет.].

Муаллиф ўз фикрини давом эттириб "ҳисоб стандартлари-ҳисоб соҳасидаги ўзаро боғланган концептлар ва норматив ҳужжатлар тизимининг бош бўғинидир"-деган хулосага келади [458-бет].

Буюк Британиядаги CIMA институти махсус луғатида "стандарт ўлчанилиши мумкин бўлган аниқланган шартларни миқдорий тармоқ аниқланишидир" деб ёзилган бўлса, бухгалтерия ҳисоби маъносидаги стандартларни эса қуйидагича тавсифлайди: "Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг аниқланган стандартлари Бухгалтерия Ҳисоби Амалиёти Стандартлари Стейтмент (SSAPs)ларидан келиб чиқадиган тармоқ бўлиб, қуйидагиларни қамраб олади: (1)молиявий бухгалтерия ҳисоби фундаменталини; (2)қўлланиладиган атамаларнинг аниқланишини; (3)бизнеснинг махсус турларида фундаменталларнинг қўлланилишини; (4)молиявий стейтментлар мазмуни ва шаклини (тавсифланиши ва тақдим қилинишини)" [152, 15- бет].

Юқорида муаллифлар баён қилган фикрлар стандартларнинг моҳиятини, уларнинг у ёки бу хусусиятларини очишга хизмат қилади. Ушбу фикрларни умумлаштириш асосида хулоса қилишимиз мумкинки, **молиявий бухгалтерия ҳисоби стандартлари** - бу бухгалтерия ҳисоби концептуал асослари (қоидалари) ни амалиётга жорий қилиш воситаси бўлиб, у бухгалтерия ҳисоби мавзуларини ўрганиш борасидаги умумий ғояларни мужассамлантирувчи ҳужжатлар тизимидир. Ушбу тизим қуйидагиларни қамраб олиши лозим: (1) Молиявий бухгалтерия ҳисобини муҳим атамаларининг тавсифини. (2) молиявий бухгалтерия ҳисоби концептуал қоидаларининг, жумладан, тамойил (концепт)ларнинг қўлланилишини. (3) Молиявий стейтментларнинг мазмуни ва унда акс эттириладиган ахборотлар таркиби.

Молиявий бухгалтерия ҳисоби стандартларига қўйиладиган талабларга қуйидагиларни киритиш мумкин: (1) энг умумий доирадаги масалаларни камраб олиши; (2) қисқа, ихчам, мазмунли ва тушунарли бўлиши; (3) турли хил шароитда қўллана олишлиги; (4) бухгалтерия ҳисоби соҳасида энг илғор тажрибаларни умумлаштира олиши;

Бухгалтерия ҳисоби стандартлари унинг барча мавзуларини батафсил қамраб олишни, аниқ вазиятли ҳолларда қандай ҳаракат қилишини белгилашни мақсад қилиб қўймайди. Унинг мақсади, бухгалтерларга вазиятни тушунишга ёрдам бериш, унинг ҳаракат қилиш йўлини кўрсатишдан иборат. Шу асосда бухгалтерия стандартларини йўлни кўрсатувчи *«ёркин юлдуз» деб баҳолаш мумкин.* Бу борада Америкалик олимлар Р. Н. Энтони ва Ж. С. Риислар стандартларнинг хусусиятини қуйидагича изоҳлаган: "Молиявий Бухгалтерия Ҳисоби Стандартлари

Қўмитаси(FASB) Стандартлари ва Бухгалтерия Ҳисоби Тамойиллари Қўмитаси (APB - FASBнинг олдинги номи) Тавсиялари махсус мавзуга қаратилган. Умумий эътироф этиш керакки, улар бухгалтерия ҳисобининг барча мавзуларини қамраб олмайди. Нуфусли расмий эълон қилинган нашрлари берилган мавзуни, бутунлай ишлаб чиқаришни мақсад қилмасдан, балки бухгалтерларга ушбу мавзуга алоқадор вазиятни ёркин тушуниш борасидаги йўлни кўрсатиш бўлиб ҳисобланади." [138,16-бет] фикрларига тўлиқ қўшиламиз.

Стандартларнинг фақат умумий мавзулар билан чегараланиши иккита муҳим имкониятни очиб беради. Биринчидан, стандартларда аниқ вазиятли ҳолатларда масалаларнинг айрим томонларини бухгалтерларнинг ўз профессионал доирасида ҳал қилишга йўл бериши, уларни профессионал даражасини ошириш устида ишлашга, масалаларни ҳал қилишда ижодий ёндашишга, техник савиясини юксалтиришга муҳит яратади. Иккинчидан, стандартларнинг умумий масалалар билан чегараланиши унинг хато қилиш, айрим вазиятли ҳолларга стандарт қоидаларининг тўғри келмаслик каби ҳолатларини камайтиради, яъни уни обрўйсизлантиришдан сақлайди, қўлланилиш доирасини янада кенгайтиради.

Бухгалтерия стандартлари жуда ихчам, қисқа, мазмунан бой, тушунарли ва оммабоп бўлиши керак. Масалан, 1-сон Бухгалтерия Ҳисобининг Халқаро Стандарти (БҲХС) "Молиявий ҳисоботни тақдим қилиш" деб аталиб, унда молиявий ҳисоботнинг фойдалилигини ошириш мақсадида уни тузиш ва тақдим қилишдаги бир қанча мулоҳазалар, унинг таркиби бўйича тавсиялар ва мазмунига қўйиладиган минимал талаблар белгиланган. Ушбу стандарт фойда олиш мақсадидаги барча корхоналарга, жумладан банк ва суғурта компаниялар учун ҳам, мўлжалланган. Бундан ташқари, хоҳловчи давлат секторидаги ҳукумат нотижорат компаниялари ҳам ушбу стандартдан фойдаланишлари мумкин. Стандарт молиявий ҳисоботларда акс эттирилиши шарт бўлган моддаларнинг тартиби ва уларнинг шаклларини белгилашни мақсад қилмайди, балки фойдаланувчилар учун аҳамият касб этадиган, моҳият ва функция жиҳатдан турли хил бўлган ва ҳисоботларда алоҳида бўлим сифатида кўрсатилишга сазовор бўлган моддаларнинг қаторини келтиради.

Стандартларга қўйиладиган муҳим талаблардан бири унинг тушунарлигидир. Стандартлар фақат бухгалтер ва аудиторларга мўлжалланган бўлмасдан, у кенг ишбилармонларга, менежерларга, маркетинг соҳаси ходимларига ва бошқа бухгалтерия соҳаси билан боғлиқ ҳолда ишловчи ходимларга ҳам тушунарли бўлиши керак. Бухгалтерия ахборотларига қўйиладиган тушунарлилик тамойили каби, бухгалтерия стандартларининг ўзи ҳам ушбу тамойилни мужассамлантира олиши лозим бўлади.

Стандартларнинг турли хил шароитда қўлланилиши деганда, унинг бухгалтерия ҳисоби бирликлари, юз бераётган операциялар ва объектларни ҳисобга олишнинг хусусиятларини инобатга олиш даражаси ва ҳар хил вазиятларда қўллана олишлиги тушунилади. Стандартлар барча бизнес бирликлари турлари, жумладан ишлаб чиқариш, савдо-тижорат ва хизмат кўрсатувчи бирликларнинг ҳар бирига уйғун бўладиган қоидаларни ифодалаши керак. Бу эса ҳамма тармоқлар учун ягона бухгалтерия ҳисоби тамойилларини яратиш демакдир. Масалан, маҳсулот таннархи кўрсаткичининг моҳияти очилаётганда, у ўзида товар ва иш (хизматлар) таннархини ҳам қамраб олиши керак. Стандарт маъносида таннарх дейилганда, у ҳам ишлаб чиқарилган маҳсулот, ҳам сотилган товар, ҳам бажарилган иш ёки кўрсатилган хизмат таннархини ўз ичига олиши керак бўлади.

Бухгалтерия ҳисоби стандартлари назарий асосланиш билан бирга ушбу соҳадаги энг илғор тажрибаларни умумлаштира олиши керак. Профессионал ташкилотлар бухгалтерия ҳисоби стандартларини яратиш давомида барча назарий масалаларни ўрганиши билан бирга жуда кўп бирликларда уларнинг амалий тажрибаларини ҳам ўрганади. Ушбу тажрибаларнинг самарадорлигига ишонч ҳосил килади. Масалан, Бухгалтерия Ҳисоби Халқаро Стандартлари Қўмитаси (БҲХСҚ) Кенгаши томонидан яратилаётган стандартлар асосида ётадиган тамойиллар стейтменти лойиҳаси ишлаб чиқилганда, амалиётда ушбу масалани ёритишга ёрдам берадиган мавжуд барча тажрибалар ўрганилади, танқидий фикр ва мулоҳазаларни олиш мақсадида йирик ташкилотларга кўриб чиқиш учун юборилади ва амалиётчи бухгалтерларнинг стандартларни ишлаб чиқишда жалб этилиши таъминланади. Бу эса стандартларга унинг амалиётда яхши қаршиланишини ва ҳаётийлигини таъминлайди.

Бухгалтерия ҳисоби стандартлари бухгалтерия ҳисоби тараққиёти давомида юзага келган ҳаётий зарурий ҳужжат ҳисобланади. Бухгалтерия ҳисоби стандартларини ишлаб чиқиш ва уларга риоя қилиш заруриятлари қуйидаги омиллардана келиб чиқади.

Биринчидан, бозор иқтисодиёти шароитида молиявий ахборотлардан фойдаланувчилар сони кескин ошади. Уларнинг ҳар бири тақдим қилинаётган молиявий ахборотлар таркиби, миқдор ва сифатига турлича талабларни қўяди. Барча ахборот фойдаланувчиларнинг манфаатларини умумлаштириш ва уларнинг ҳаммаси учун бир шаклдаги ҳисобот тузишга эришиш ҳисоб стандартларига умумий риоя қилиш натижасида мумкин бўлади.

Иккинчидан, ташки ва ички ахборот фойдаланувчилар ўз компаниялари молиявий хўжалик фаолияти ёки маблағлардан самарали фойдаланиш хусусида асосли қарорлар қабул қилиш учун ўзлари қизиқадиган бир нечта компанияларнинг молиявий ҳисоботлари билан

танишадилар, уларни таққослаб таҳлил қиладилар. Турли хил мулк шакллари асосида ва турли хил фаолият билан шуғулланадиган компаниялар молиявий ҳисоботларнинг таққосийлигига эришиш ҳам ҳисоб стандартларига умумий риоя қилиш маҳсули ҳисобланади.

Учинчидан, молиявий бухгалтерия ҳисоби стандартлари ёрдамида бухгалтерия ҳисобини мамлакат миқиёсида тартибга солиб туриш, бошқариш ва ягона ҳисоб сиёсатини юритиш имкониятлари яратилади. Стандартлар бухгалтерия ҳисобининг концептуал қоидаларини амалиётга жорий килишга эришишнинг натижаси ҳисобланади.

Тўртинчидан, халқаро муносабатларнинг чуқурлашуви, миллатлараро корпорацияларнинг ва чет эл сармоясидаги корхоналарнинг вужудга келиши, халқаро бухгалтерия ҳисоби қоидаларини умумлаштиришни зарурият қилиб қўяди. Бухгалтерия ҳисоби бўйича халқаро доирада умум эътироф этилган қоидаларни умумлаштириш бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартларини ишлаб чиқиш орқали эришилиши жаҳон ҳамжамияти томонидан тан олинган.

2.2. Молиявий бухгалтерия ҳисоб бўйича халқаро ва миллий стандартларни уйғунлаштириш муаммолари

Халқаро ҳисоб таълимотида бухгалтерия ҳисобига оид стандартларни уч тоифага ажратадилар: (1) Бухгалтерия Ҳисобининг Халқаро Стандартлари (БҲХС ёки IAS); (2) Молиявий Ҳисоботнинг Халқаро Стандартлари (МҲХС ёки IFRS) (3) Бухгалтерия Ҳисобининг Миллий Стандартлари (БҲМС).

БҲХСлар Россиялик олим Ю.А. Бабаевнинг таъбири билан айтганда "юкори малакали профессионал ташкилотлар томонидан ишлаб чиқилган ва тавсиянома характерига эга бўлган бухгалтерия ҳисоби қоидалари, методлари, атамалари ва процедуралари" мажмуасидир. [65, 256-бет].

БҲХС (IAS-International Accounting Standarts)лар Бухгалтерия Ҳисоби Халқаро Стандартлари бўйича Қўмита (БҲХСҚ) (IASC) томонидан ишлаб чиқилади. Ҳозирги пайтда ушбу Қўмита таркибида 112 мамлакатдан 153 аъзо 2 миллиондан ортиқ бухгалтерларнинг манфаатларини ҳимоя қилмоқдалар. БҲХСҚ томонидан тайёрлаган ва рус тилига таржима қилинган Молиявий Ҳисобот Халқаро Стандартларига Тушунтиришларда, ASKERI томонидан рус тилига таржима қилинган БҲХСларида 2005 йил 1 январ ҳолати бўйича 35та БҲХСлари (охирги стандартнинг рақами 41), 5 та Молиявий Ҳисобот Халқаро стандартлари (МҲХС), 11 та стандартларга интерпретациялар (SIC) нашр қилинганлиги кўрсатилган (2.1-жадвал).

Бухгалтерия Ҳисоби Халқаро Стандартларига Тушунтиришлар мундарижаси асосида келтирилган БҲХС қуйидаги олтита гуруҳга ажратиш мумкин (2.1-жадвалга қаранг):

2.1-жадвал.

2005 йил 1январ ҳолати бўйича Бухгалтерия Ҳисоби Халқаро Стандартлари таркиби

Бухгалтерия Ҳисоби Халқаро Стандартлари (БҲХС)
I. Молиявий бухгалтерия ҳисоби фундаментал асослари
Молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим қилишнинг концепти
II. Молиявий ҳисобот ва ахборотларни тақдим қилиш
БҲХС-1 Молиявий ҳисоботни тақдим қилиш
БҲХС-7 Пул маблағлари ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот
БҲХС-8 Ҳисоб сиёсати, ҳисобли баҳолашлардаги ўзгаришлар ва хатолар
БҲХС-10 Ҳисобот санасидан кейинги ҳодисалар
БҲХС- 30 Банклар ва бошқа аналогик муассасалар молиявий ҳисоботларидаги ахборотларни очиқлаш.
БҲХС-14 Сегментлаш ҳисоботи
БҲХС-26 Пенсия таъминоти (пенсия режалари) дастурлари бўйича ҳисоб ва ҳисобот
БҲХС-29 Гиперинфляция шароитида молиявий ҳисобот
БҲХС-34 Оралиқ молиявий ҳисобот
БҲХС-35 Тугалланаётган фаолият (2003 йил 1 январ ҳолати бўйича)
БҲХС-15 Баҳолар ўзгариши таъсирини акс эттирувчи ахборотлар (2003 йил 1 январ ҳолати бўйича)
БҲХС- 21 Валюта курслари ўзгаришининг таъсири
БҲХС- 24 Боғлиқ томонлар тўғрисида ахборотлар тавсифи
БҲХС-33 Акцияларга фойда
III. Активлар, мажбуриятлар ва сармоялар стандартлари
БҲХС-2 Заҳиралар
БҲХС-16 Асосий воситалар
БҲХС-40 Сармояли мулк
БҲХС-38 Номоддий активлар
БҲХС-36 Активларнининг қадрсизланиши
БҲХС-12 Фойда солиғи ҳисоби
БҲХС-37 Баҳоланган мажбуриятлар, шартли мажбуриятлар ва шартли активлар
БҲХС- 17 Ижара
БҲХС-19 Ходимларни рағбарлантириш
IV. Даромад ва харажатлар
БҲХС-18 Тушумлар
БҲХС-11 Қурилишдаги битимлар
БҲХС-20 Давлат субсидиялари ҳисоби ва давлат ёрдами тўғрисидаги ахборотлар тавсифи (очиқлаш)
БҲХС-23 Қарзлар бўйича харажатлар
БҲХС-41 Қишлоқ хўжалиги

V. Молиявий инструментлар
БҲХС-32 Молиявий инструментлар: ахборотларни очиқлаш ва тақдим қилиш
БҲХС-39 Молиявий инструментлар: тан олиш ва баҳолаш
VI. Бизнес бирлашишлари ва молиявий ҳисобот консолидацияси
БҲХС-22 Компанияларни бирлаштириш
БХХС-27 Консолидациялашган ва алоҳида молиявий ҳисобот
БХХС-28 Ассоциациялашган компанияларда сармоялар ҳисоби
БХХС-31 Қўшма корхоналарда иштирок этиш тўғрисида молиявий ҳисобот

Б. Молиявий Ҳисобот Халқаро Стандартлари (IFRS) таркиби

МҲХС-1 Биринчи марта Молиявий Ҳисобот Халқаро Стандартларини қабул қилиш
МҲХС-2 Ҳиссали инструментлар асосида тўловлар
МҲХС-3 Корхоналарнинг бирлашиши
МҲХС-4 Суғурта шартномалари
МҲХС-5 Сотиш учун мўлжалланган узоқ муддатли активлар ва тугалланган фаолият

В. Интерпретациялар бўйича Доимий Қўмита, Интерпретациялар

SEC-7 Евронинг жорий қилиниши
SEC-10 Давлат ёрдами – операцион фаолият билан аниқ алоқаларнинг бўлмаслиги
SEC-12 Консолидация – махсус мақсадлардаги компаниялар
SEC-13 Ҳамкорликда назорат қилинадиган ташкилотлар – тадбиркорлар томонидан пул бўлмаган ҳиссалар
SEC-15 Операцион аренда – рағбатлар
SEC-21 Фойда солиғи – амортизацияга тортилмайдиган активларнинг қайта баҳоланган қийматини қоплаш
SEC-25 Фойда солиғи – компаниянинг солиқ статуси ёки унинг акционерларидаги ўзгаришлар
SEC-27 Ижаранинг ҳуқуқий шаклига жалб қилинган операциялар борлиғини баҳолаш
SEC-29 Ахборотларни очиқлаш – хизматлар кўрсатиш бўйича концесс шартномаси
SEC-31 Тушум – реклама хизматларини қамраб олган бартер операциялари
SEC-32 Номоддий активлар - интернет сайт харажатлари

I. Молиявий бухгалтерия ҳисобининг фундаментал асосларини ифодаловчи стандарт – ушбу гуруҳга 1 та стандарт киритилган;

II. Молиявий ҳисоботни тақдим қилиш ва ундаги ахборотлар тавсифини ифодаловчи стандартлар –ушбу гуруҳ ўз ичига 14 та стандартни олади;

III. Активлар , мажбуриятлар ва сармояларга доир стандартлар -ушбу гуруҳга 10 та стандартлар киритилган;

IV. Даромад ва харажатларга доир стандартлар –бу гуруҳга 4 та стандарт киритилган;

V. Молиявий инструментларга доир стандартлар – ушбу гуруҳга 2 та стандарт киритилган;

VI. Бизнес бирлашишлари ва молиявий ҳисоботнинг консолидациясига доир стандартлар - ушбу гуруҳ ўз ичига 4 та стандартни олади.

БҲҲС бухгалтерия ҳисобининг жаҳон ютуқлари асосида турли мамлакатларда жойлашган ахборот фойдаланувчилар учун ахборотларни тайёрлаш ва тақдим қилишининг умумий қоида ва тамойилларини белгилаш тизимидир. БҲҲС ларига риоя қилиш мажбурий ҳуқуқий характерга эга бўлмасдан, улар тавсиянома характерига эга.

БҲҲС ларни турли хил миллий ҳисоб тизимига эга бўлган мамлакатларда қўлланилиши кўзда тутилганлиги сабабли улар таркибий тузилиши бўйича ҳам барча учун бир хил бўлиши керак. Ҳаракатдаги халқаро стандартлар таркиби бўйича уч қисмдан иборат. Биринчи қисм-кириш, иккинчи қисм-ҳисоб объектининг тавсифи (очилиши), учинчи қисм-бухгалтерия ҳисоби стандарти (хулосаси), деб аталади.

БҲҲС лар ўзларининг ўта мувофиқлиги билан ажралиб туради. Халқаро стандартлар ушбу соҳа бўйича энг асосий ва умумий йўналишларни белгилайди. Масалан, 15-сон БҲҲС "Баҳолар тебраниши таъсирини акс эттирувчи ахборотлар" да баҳолар тебраниши таъсирини акс эттирувчи минимал ахборотларнинг таркиби, баҳолар ўзгаришининг тавсифи ва уларга муносабатлар, корхонанинг харид қувватига таъсири, жорий харажатларга таъсири, амалдаги статус ва ушбу стандартдан келиб чиқадиган минимум хулосалар акс эттирилган. БҲҲС ларни ишлаб чиқишга бундай ёндашиш уларнинг турли мамлакатларда қўлланилиш имкониятини оширади ва миллий ҳисоб стандартларининг халқаро стандартларга мувофиқлигини оширади.

Шуни таъкидлаш лозимки, ҳозирги пайтда нашр қилинган БҲҲСлар бир-бирига боғлиқдир ва биргаликда ягона тизимни ташкил этади. Масалан, юқорида таъкидланган 15-сон БҲҲС бевосита 6-сон БҲҲС "Баҳолар ўзгаришига муносабатлар ҳисоби" нинг ўрнини босади ва 1-сон БҲҲС, 21-сон БҲҲС, 29-сон БҲҲСлар билан узвий боғлиқдир. Шундай қилиб, битта стандартнинг қўлланилиши, шу узлуксиз тизимнинг бошқа қисмларини қўллашни талаб қилади, яъни битта стандартни бошқа стандартлардан ажратиб олган ҳолда фойдаланиш мумкин бўлмайди.

Кейинги йилларда қабул қилинган стандартлар бевосита ҳозирги вақтдаги жаҳон иқтисодиётида юз бераётган ўзгаришларни инобатга олади, яъни стандартни қабул қилишга жаҳон иқтисодиётида зарурият бўлган тақдирдагина уни ишлаб чиқаришга киришилади. Бунда турли хил мамлакатларда ушбу жараённинг юз бериш хусусиятлари, ҳисоб ва ҳисоботдаги тажрибалар атрофлича ўрганилиб чиқилади. Масалан, 1991 йилда қабул қилинган 31-сон БҲҲС "Қўшма корхоналарда молиявий

ҳисобот" турли хил мамлакатлардаги қўшма корхоналар молиявий ҳисоботларини унификациялаш зарурияти вужудга келганлиги учун яратилган.

Рус олимлари С.А. Табалина ва С.М. Шапигузовлар бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартларини ўрганиш асосида қуйидаги хулосага келадилар: "Бухгалтерия Ҳисоби Халқаро Стандартлари- бу мақсадли, ҳаракатланувчи бухгалтерия ҳисоби тизимидир, улар турли хил шароитларда қўлланилиши мумкин. Аниқки, БҲХС мақсадга мувофиқ ва маҳсулли бўлади, қачонки у турли хил миллий ҳисоб тизимлари билан узвий боғлиқликда, яъни кўп миллатли корхоналарда қўлланилса. Шу билан бирга ЕЭС тажрибаси шуни кўрсатадики, халқаро стандартларнинг иқтисодий интеграция шароитида қўлланилиши етилиб келган зарурият ҳисобланади. Охиргиси шундан иборатки, БҲХС ўрганиш ва фойдаланиш бухгалтерия стандартлари миллий тизими мавжуд бўлмаган ёки кам тараққий этган мамлакатларда қўллаш фойдадан холи эмас. " (Ж.Бухгалтерский учет, 1990 №9, [51-бет]).

Ушбу муаллифлар халқаро стандартларни моҳиятига қараб 5 та гуруҳга ажратишадилар : (1) Умум методологик стандартлар; (2) Иш бирлашмаларига оид бўлган стандартлар ; (3) Алоҳида фаолият турлари бўйича стандартлар ; (4) Алоҳида мулк ва маблағлар турлари бўйича стандартлар; (5) Ижтимоий сиёсат ва давлат ёрдамлари бўйича стандартлар.

М.И. Кутер халқаро стандартларни ўрганишда уларни қуйидаги белгилари бўйича таснифлайди: (1) мақсадига кўра; (2) иқтисодий мазмунига кўра. Мақсад белгиси сифатида муаллиф халқаро стандартларни нимага ва кимга мўлжалланганлигини олади ва ушбу белгисига кўра уларни 3 та блокга ажратади (1 блок-бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартларини шакллантирувчи, 2 блок-молиявий ҳисоботнинг таркиби ва мазмунини тартибга солувчи, 3 блок-алоҳида объектлар ҳисоб қоидаларини аниқловчи). Иқтисодий мазмун белгиси сифатида муаллиф стандартдан манфаат кўрувчиларни олади ва уларни ушбу белгисига кўра умумий манфаат, давлат ва корхона манфаати, бизнесдаги ҳамкорлар манфаати, компонъёнлар манфаати, иш берувчи ва ишчи манфаати, тармоқ хусусиятлари, халқаро манфаатларни ифодаловчи стандартларга ажратади [91, 453-456- бетлар].

Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари мамлакат иқтисодиётнинг миллий хусусиятларини, миллий қонунлар талабларига мувофиқ ишлаб чиқилган ва мамлакат ичида қўлланиладиган стандартлар тизимини ўз ичига олади. Миллий ҳисоб стандартларини баҳолашда уларнинг БҲХС талабларига уйғунлилигига аҳамият бериш муҳимдир. Дунёнинг турли хил мамлакатларида миллий профессионал ташкилотлар миллий стандартлар тизимини ишлаб чиққанлар. Бозор иқтисодиёти

ривожланган мамлакатларнинг миллий стандартлари асосий жиҳатлари халқаро стандартларга уйғундир.

В. Качалин АҚШ стандартларининг БҲХС ларига уйғунлиги масаласини ўрганиш асосида шундай хулосага келади: " БҲХС (IAS) ва Бухгалтерия Ҳисоби Умумқабул қилинган Тамойиллари (GAAP) стандартлари ҳисоб ва бухгалтерия ҳисоботи тузишнинг айни концептларига таянади. IAS га нисбатан GAAP стандартлари анча батафсил ҳисобланади ва иккинчиси биринчисининг чуқурроқ ифода этилиши ҳисобланади. " [86, 40-41-бетлар]. АҚШ да ҳукумат ташкилоти ҳисобланган Қимматбаҳо Қоғозлар ва Биржа Комиссияси (SEC) бухгалтерия ҳисоби стандартларининг бажарилишини назорат қилади, чунки йирик корпорациялар ва компаниялар ўзларининг қимматбаҳо қоғозларини SEC дан рўйхатдан ўтказади. Бу борада компаниялар ушбу ҳукумат ташкилотининг Низомларига риоя қилади.

БҲХС лар дунёнинг кўплаб мамлакатларида миллий ҳисоб тизими талабларига асос сифатида айнан қабул қилинган. Бошқа бир мамлакатларда, шу жумладан Ўзбекистонда ҳам, халқаро ҳисоб стандартлари талабларига мувофиқ ўзининг миллий ҳисоб стандартларини шакллантирилмокда.

Бу борада Проф. М.М. Тўлахўжаеванинг " ...Ўзбекистонда шундай меърий-ҳуқуқий негиз яратиш керакки, у ҳозирги шароитда бухгалтерия ҳисобини ташкил қилиш ва молиявий ҳисоботни тузишнинг барча миллий хусусиятларидан фойдаланган ҳолда МҲХС ларга ниҳоят даражада яқин бўлиши лозим "-деган фикрига қўшиламиз. [5.19, 60- бет]

Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартларига ўтиш учун мамлакатда маълум бир шарт шароитлар вужудга келиши лозим. Биз, ушбу шарт шароитларга қуйидагиларни киритишни мақсадга мувофиқ деб ўйлаймиз.

Биринчидан, мамлакатда бозор иқтисодиёти элементларининг мавжудлиги ва бизнес бирликларида дунё стандартларига уйғун менежмент тизимининг шаклланган бўлиши лозим. Юқорида таъкидлаганимиздек, бухгалтерия ҳисоби менежерларга қарорлар қабул қилиш учун ахборот етказади, менежментда иштирок этади ва менежмент тизимининг таркибий қисми ҳисобланади. Шу боис, бухгалтерия ҳисоби тизимида олиб борилаётган ислоҳатлар, менежмент тизими ва фанидаги олиб борилаётган ислоҳатларга монанд ва унинг таркибий қисми бўлиши керак.

Иккинчидан, мамлакатда жаҳон талаблари ва бозор инфраструктурасига мос молия ва банк тизими шаклланган бўлиши лозим. Молия ва банк институтлари ва қимматбаҳо қоғозлар биржалари бухгалтерия ҳисоби тизими шаклланишига муҳим даражада таъсир кўрсатиб туради. Жаҳон ҳамжамияти томонидан, миллий бухгалтерия ҳисоби тизимини эътироф этиши кўп жиҳатдан мамлакатда шаклланган

молиявий тузулмаларнинг баркарорлиги ва мустаҳкамлигига боғлиқ. Миллий валютанинг баркарорлиги ва эркин айирбошланиши муҳим омил ҳисобланади. Бу борада, олимлар Ш. Шомуқимов ва М. Хўжаевларнинг фикрларини келтирмоқчимиз: "Якин орада МҲХСга кенг кўламда ўтиш имкони йўқ. Бунинг сабаблари:(1) МҲХС бўйича ҳисобга олинадиган (пул позицияси бўйича кўрилган зарарлар), лекин ички қонунчилик бўйича ҳисобга олинмайдиган инфляция жараёнининг мавжудлиги; (2) сўмнинг айирбошланмаслиги; (3) МҲС бўйича йўқотишлар захирасидан, масалан самарасиз инвестициялар бўйича кенг фойдаланиши, ички қонунчиликда бундай механизмнинг йўқлиги." [5.22,89-бет]. ЎРда ХВФ Низомининг 8-моддасининг қабул қилиниши муаллиф таъкидлаб ўтган муаммоларни ҳал қилишга йўл очиб беради деб ўйлаймиз. Бундан хулоса қилиш мумкинки, бухгалтерия ҳисобини жаҳон стандартларига ўтказишда уни бошқа тузилмалардан алоҳида ажратиб олган ҳолда ўтказиш мумкин эмас.

Учинчидан, мамлакатда мустақил, нодавлат жамоат бухгалтерия ҳисоби профессионал ташкилотларининг мавжудлиги. 1992 йил мартида 200 кишидан ортиқ аъзони бирлаштирган Ўзбекистон Республикасининг Бухгалтерлар ва Аудиторлар Ассоциацияси бухгалтерлар ва аудиторларнинг жамоат ташкилотидир. 2001 йил май ойидан эътиборан ушбу Ассоциация Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерлар ва Аудиторлар Миллий Ассоциацияси деб аталадиган бўлди. Ушбу ташкилотнинг Бухгалтерларнинг Ҳалкаро Федерациясининг (IFAC) ассоциациялашган аъзоси бўлиши қувончлидир. ЎР БАМА дунёнинг кўплаб мамлакатларидаги, жумладан Марказий Осиё мамлакатлари, ҳамдўстлик давлатлари, АҚШ, Буюк Британия, Франция, Германия ва бошқа давлатлардаги миллий ассоциациялар билан ҳамкорлик олиб бормоқда.[5] Бухгалтерия ҳисоби масалаларини тартибга солишда фақат Ассоциация фаолияти етарли эмас деб ўйлаймиз. Юқорида таъкидлаганимиздек , мустақил профессионал институтни очиш мақсадга мувофиқдир.

Тўртинчидан, тадбиркорлик фаолиятини тартибга соладиган, жумладан чет эл инвестицияларини жалб қилишни рағбарлантирадиган ва сармоядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қиладиган демократик Қонунлар тизимининг мавжудлиги. Бу борада, Ўзбекистон Республикасида тадбиркорликни ривожлантириш, жумладан кичик ва хусусий тадбиркорликни рағбарлантириш, чет эл инвестицияларини жалб қилиш бўйича барча зарур шарт шароитлар яратилмоқда.

Бешинчидан, сертификатли, профессионал амалиётчи бухгалтерлар армиясининг мавжудлиги. Ўзбекистонда бухгалтер ва аудиторларни сертификатлаш борасида маълум ишлар олиб борилмоқда. 2003 йил 1 июн холатига республикада 102 та номзод сертификатли амалиётчи бухгалтер (CAP) даражасидаги имтиҳонларни муваффақиятли топшириб,

[5] М.М. Тўлахужаева билан мулоқат. НТВ газетаси. 6.04.2002 й. №14-15

сертификатни қўлга киритди[6]. Лекин, бу мамлакатимиз эҳтиёжи учун етарли эмас, албатта. Шу боис бу ишларни кенг кўламда амалга ошириш зарур деб ўйлаймиз. Ўқитиш, имтиҳонларни топшириш тизимини ва тартибини ишлаб чиқиш ва ташкил қилиш ишларини янги очиладиган Профессионал Бухгалтерлар Институтига юклаш мақсадга мувофиқ бўлар эди.

Олтинчидан, бухгалтерия ҳисоби атамаларини халқаро атамаларга яқинлаштириш. Бу борада, дунёдаги нуфусли дарсликларни ўзбек тилига таржима қилиш ва атамалар луғатини ишлаб чиқиш муҳим аҳамият касб этади.

Рус олими Ю.А. Бабаев Россия бухгалтерия ҳисобида халқаро стандартлардан фойдаланиш борасидаги қарашларни учта йўналишга бўлади:

Биринчиси - бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартларини бутунлигича тавсия қилиш ва тўлиқ қабул қилиш;

Иккинчиси - халқаро стандартлардан фойдаланишдан бутунлай воз кечиш ва фақат ўз миллий Россия стандартларини ишлаб чиқиш;

Учинчиси - халқаро стандартларни миллий бухгалтерия ҳисоби талабларига мослаштириш йўли билан Россия стандартларини ишлаб чиқиш.

Ю.А. Бабаев учинчи йўналиш кўп жиҳатдан аҳамиятли ва тўғри эканлигини таъкидлайди. Муаллиф Россияда бухгалтерия ҳисоби стандартларини ишлаб чиқишда ўтиш даврининг хусусиятларини, янги молиявий ва пул-кредит тизими, мулкчилик шакллари ва мамлакат иқтисодиётининг ҳолатини ва бошқа омилларни ҳисобга олиш муҳимлигини ўқтиради. [65, 255- бет]

Биз томонимиздан 1995 йилда чоп этилган «Халқаро учёт асослари» ўқув қўлланмасида ҳам ушбу масалалар қараб чиқилган эди. Ўқув қўлланмада Ўзбекистон Республикасида молиявий бухгалтерия ҳисоби асосларини ташкил қилиш учун амалга оширилиши лозим бўлган ишлар қаторига бизлар, жумладан қуйидагиларни киритган эдик:(1) Бухгалтерия ҳисобининг халқаро амалиёт ютуқларидан фойдаланиб, миллий ютуқларимиз ва хусусиятларимизни инобатга олиб, ҳисобнинг умумқабул қилинган принциплари ва қоидаларини ишлаб чиқиш; (2)Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари ва бозор иқтисодиёти ривожланган мамлакатлардаги миллий ҳисоб стандартларини чуқур ўрганиш асосида, миллий хусусиятларимизни инобатга олиб, босқичма –босқич Ўзбекистон Республикаси миллий ҳисоб стандартларини ишлаб чиқиш; (3) Компаниялар бошқариш тизимида молиявий ҳисобнинг объектлари хусусидаги молиявий ахборотларни шакллантириш ва фойдаланиш билан шуғулланувчи махсус мутахассислашган бўлим ташкил қилиш [113, 46-бет]. Ҳозирги шароит ва республикада амалга оширилган ишлар ушбу

[6] НТВ газетаси . 13.06.2003 №25

фикрларимизни ҳақиқатдан ҳам ҳаётий эканлигини кўрсатди. Ўзбекистон айнан шу йўлни танлади, яъни даставал принципларни ўз ичига олган концептуал асослар ишлаб чиқилди, сўнгра миллий ҳисоб стандартларни босқичма-босқич ишлаб чиқишга киришилди.

Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартларига ўтишнинг ўзига хос йўлини танлади. Биз бу йўлни-бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартлари талабларига уйғун бўлган ва миллий талабларимизга жавоб берадиган бухгалтерия ҳисоби миллий стандартларини яратиш йўли -деб атасак мақсадга мувофиқ бўлар эди.

Мустақилликнинг дастлабки йилларида халқаро стандартларга ўтиш учун муҳит юзага келмаган эди. Иқтисодиётнинг эркинлашуви, экспорт ва импорт ҳажмининг ошиши, чет эл сармоясига эга корхоналарнинг фаолият юритиши, тадбиркорлик фаолияти учун ҳуқуқий кафолатларнинг яратилиши, янги молия, пул-кредит тизимининг шаклланиши ва бошқа бир қанча омиллар халқаро стандартларга ўтиш борасида имкониятларни юзага келтирди. Дасттавал, "Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида"ги Қонун, сўнгра "...Харажатлар таркиби тўғрисида»ги Низомнинг жорий қилиниши мамлакатимизда халқаро стандартлар асосида миллий стандартларимизни ишлаб чиқишга киришиш учун шарт-шароитларни яратди. Натижада, 1998 йил август ойидан эътиборан бухгалтерия ҳисоби миллий концептуал асослари ва стандартларини жорий қилишга киришилди. Ҳозирги кунда республикамизда молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим қилишнинг Концептуал Асоси ва 23 та Бухгалтерия Ҳисоби Миллий Стандартлари (БҲМС) ишлаб чиқилди ва амалиётга жорий қилинди. Уларнинг рўйхати 2.2-жадвалда келтирилган.

2.2-жадвал

Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия Ҳисоби Миллий Стандартлари Қатори

Бухгалтерия Ҳисоби Миллий Стандартлари (БҲМС)	Санаси
Молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим қилишнинг концептуал асослари	14.08.1998
№1 БҲМС Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот	14.08.1998
№2 БҲМС Асосий хўжалик фаолияти даромадлари	26.08.1998
№3 БҲМС Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот	27.08.1998
№4 БҲМС Товар-моддий заҳиралар	17.07.2006
№5 БҲМС Асосий воситалар	20.01.2004
№6 БҲМС Ижара ҳисоби	22.06.2004
№7 БҲМС Номоддий активлар	27.06.2005
№8 БҲМС Консолидацияланган молиявий ҳисобот ва шўъба хўжалик жамиятларида сармоялар ҳисоби	28.12.1998
№9 БҲМС Пул оқими тўғрисидаги ҳисобот	04.11.1998
№10 БҲМС Давлат субсидиялари ҳисоби ва давлат ёрдамлари тавсифи	03.12.1998
№11 БҲМС Илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишланмалари	28.12.1998

харажатлари	
№12 БҲМС Молиявий инвестициялар ҳисоби	16.01.1999
№14 БҲМС Хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот	17.04..2004
№15 БҲМС Бухгалтерия баланси	20.03.2003
№16 БҲМС Олдиндан кўра билинмаган ҳолатлар ва бухгалтерия балансини тузиш санасидан кейинги хўжалик фаолиятида юз берган ҳодисалар	23.12.1998
№17 БҲМС Капитал қурилишда пудрат шартномалари	23.12.1999
№19 БҲМС Инвентаризацияни ташкил қилиш ва ўтказиш	2.11.1999
№20 БҲМС Кичик тадбиркорлик субъектлари томонидан ҳисобни юритиш ва ҳисоботни тузишнинг ихчамлаштирилган тартиби тўғрисида	23.11.1999
№21 БҲМС Хўжалик субъектлари молиявий-хўжалик фаолияти бухгалтерия ҳисоби счётлар режаси ва уни қўллаш бўйича йўриқнома	23.10.2002
№22 БҲМС Хорижий валютада ифодаланган активлар ва мажбуриятлар ҳисоби	21.05..2004
№23 БҲМС Қайта ташкил этишни амалга оширишда молиявий ҳисоботни шакллантириш	27.06..2005

Манба: Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия Ҳисобининг Миллий стандартлари. Ташкент, 2007.

Ишлаб чиқилган миллий стандартларимизнинг БҲХСларига мувофиқлигини таққослаш учун БҲХС ва БҲМС лар олтита гуруҳлар бўйича ажратиб чиқилди (2.3-жадвал).

2.3- жадвал

БҲХС ва БҲ МС мувофиқлигини солиштириш жадвали

Бухгалтерия Ҳисоби Халқаро Стандартлари (БҲХС)	*Бухгалтерия Ҳисоби Миллий стандартлари (БҲМС)*
I. Молиявий бухгалтерия ҳисоби фундаментал асослари .	**I. Молиявий бухгалтерия ҳисоби фундаментал асослари**
Молиявий Ҳисоботни тузиш ва тақдим қилишнинг концепти	Молиявий Ҳисоботни тузиш ва тақдим қилишнинг концептуал асослари
II. Молиявий ҳисобот ва ахборотларни тақдим қилиш	**II. Молиявий ҳисобот ва ахборотларни тақдим қилиш**
БҲХС№1 Молиявий ҳисоботни тақдим қилиш	БҲМС№1 Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот
БҲХС№7 Пул маблағлари ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот	БҲМС№9 Пул оқими тўғрисидаги ҳисобот
БҲХС№8 Ҳисоб сиёсати, ҳисобли баҳолашдаги ўзгаришлар ва хатолар	БҲМС№3 Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот
БҲХС№10 Ҳисобот санасидан кейинги ҳодисалар	БҲМС№16 Олдиндан кўра билинмаган ҳолатлар ва бухгалтерия балансини тузиш санасидан кейинги хўжалик фаолиятида юз берган ҳодисалар
БҲХС№30 Банклар ва бошқа аналогик муассасалар молиявий ҳисоботларидаги ахборотлар тавсифи.	

БҲХС№14 Сегментлаш ҳисоботи	
БҲХС№26 Пенсия таъминоти (пенсия режалари) дастурлари бўйича ҳисоб ва ҳисобот	
БҲХС№29 Гиперинфляция шароитида молиявий ҳисобот	
БҲХС№34 Оралиқ молиявий ҳисобот	
БҲХС№34 Тугалланаётган фаолият	
БҲХС№15 Баҳолар ўзгариши таъсирини акс эттирувчи ахборотлар (2003)	
БҲХС№21 Валюта курслари ўзгаришининг таъсири	№22 Хорижий валютада акс эттирилган активлар ва мажбуриятлар ҳисоби
БҲХС№24 Боғлиқ томонлар тўғрисида ахборотлар тавсифи	
БҲХС№33 Акцияларга фойда	
III. Активлар, мажбуриятлар ва сармоялар стандартлари	**III. Активлар , мажбуриятлар ва сармоялар стандартлари**
БҲХС№2 Запаслар	БХМС№34 Товар-моддий заҳиралар
БҲХС№16 Асосий воситалар	БХМС №5 Асосий воситалар
БҲХС№40 Сармояли мулк	
БҲХС№38 Номоддий активлар	БХМС№7 Номоддий активлар
БҲХС№36 Активларнинг қадрсизланиши	
БҲХС№12 Фойда солиғи ҳисоби	
	БХМС№19 Инвентаризацияни ташкил қилиш ва ўтказиш
БҲХС№37 Баҳоланган мажбуриятлар, шартли мажбуриятлар ва шартли активлар	
БҲХС№17 Ижара	БХМС№6 Ижара ҳисоби
БҲХС№19 Ходимларни рағбарлантириш	
IV. Даромад ва харажатлар	IV. Даромад ва харажатлар
БҲХС№18 Тушумлар	БХМС№2 Асосий хўжалик фаолияти даромадлари
БҲХС№11 Курилишдаги битимлар	БХМС№17 Капитал қурилишда пудрат шартномалари
БҲХС№20 Давлат субсидиялари ҳисоби ва давлат ёрдами тўғрисидаги ахборотлар тавсифи	БХМС№10 Давлат субсидиялари ҳисоби ва давлат ёрдамлари тавсифи
БҲХС№23 Қарзлар бўйича харажатлар	
	БХМС№11 Илмий-тадқиқот ва тажриба конструкторлик ишланмалари харажатлари
V. Молиявий инструментлар	
БҲХС№32 Молиявий инструментлар: ахборотларни очиклаш ва тақдим қилиш	
БҲХС№39 Молиявий инструментлар: Тан олиш ва баҳолаш	
VI. Бизнес бирлашишлари ва молиявий ҳисобот консолидацияси	**V. Бизнес бирлашишлари ва молиявий ҳисобот консолидацияси**

БҲХС№22 Компанияларни бирлаштириш	БҲМС №23 Қайта ташкил этишни амалга оширишда молиявий ҳисоботнинг шаклланиши
БҲХС№27 Консолидациялашган ва алоҳида молиявий ҳисобот	БҲМС№8 Консолидацияланган молиявий ҳисобот ва шўъба хўжалик жамиятларида сармоялар ҳисоби
БҲХС№28 Ассоциациялашган компанияларда сармоялар ҳисоби	
31 Қўшма корхоналарда иштирок этиш тўғрисида молиявий ҳисобот	
	VI. Бухгалтерия ҳисобини ихчамлаштирилган тартиби ва счетлар режаси
	БҲМС№20 Кичик тадбиркорлик субъектлари томонидан ҳисобни юритиш ва ҳисоботни тузишнинг ихчамлаштирилган тартиби тўғрисида
	БҲМС№21 Хўжалик субъектлари молиявий-хўжалик фаолияти бухгалтерия ҳисоби счетлар режаси ва уни қўллаш бўйича йўриқнома

Ўзбекистон Республикасида ҳаракатда бўлган БҲМС ларнинг аксарияти БҲХС ларнинг алоҳида гуруҳларига, жумладан I, II, III, IV гуруҳларининг номланишига асосан мувофиқ келади. Миллий стандартларимизда молиявий инструментларни ифодаловчи гуруҳ мавжуд эмас. Шунинг учун БҲМС ларини V гуруҳини БҲХС нинг VI гуруҳига мос келувчи «Бизнес субъектларини бирлашишлари ва молиявий ҳисобот консолидациясига доир стандартлар" деб атадик. Республикамизда халқаро миқёсда БҲХС сифатида тасдикланмаган стандартлар ҳам мавжуд. Бундай стандартлар бўлиб инвентаризацияни ташкил қилиш ва ўтказишга бағишланган стандарт (БҲМС 19), бухгалтерия ҳисобини ихчамлаштирилган тартибда юритишга бағишланган стандарт (БҲМС 20) ва бухгалтерия ҳисобининг счётлар режаси ва уни қўллаш бўйича йўриқномага доир стандарт (БҲМС 21) ҳисобланади. Ушбу БҲМСларни ўз ичига олган стандартларни махсус VI- «Инвентаризация, бухгалтерия ҳисобининг ихчамлаштирилган шакли ва счётлар режасига доир стандартлар» гуруҳига киритдик.

2.3-жадвалда келтирилган маълумотлар асосида БҲМСларни БҲХС ларга солиштириш натижаларини тўртта гуруҳга ажратиш мумкин:

Биринчи гурух - номи ва мазмуни асосан мувофиқ келадиган стандартлар. Ушбу гуруҳга жумладан қуйидаги стандартларни киритиш мумкин: Молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим қилишнинг концептуал асослари, 1-сон БҲМС "Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот", 9-сон БҲМС "Пул оқимлари тўғрисида ҳисобот", 4-сон БҲМС "Товар моддий бойликлар", 5-сон БҲМС "Асосий воситалар", 7-сон БҲМС "Номоддий

активлар", 6-сон БҲМС "Лизинг ҳисоби", 17-сон БҲМС "Капитал қурилишда пудрат шартномалари", 10-сон БҲМС "Давлат субсидиялари ҳисоби ва давлат ёрдамларининг тавсифи".

Иккинчи гуруҳ - *номи бошқача бўлсада мақсад ва мазмуни асосан* мос келадиган стандартлар. Масалан, 10-сон БҲХС «Ҳисобот санасидан кейинги ҳодисалар» деб аталса, унга уйғун бўлган миллий стандартимиз 16-сон БҲМС "Олдиндан айтиб бўлмайдиган ҳолатлар ва бухгалтерия балансини тузиш санасидан кейинги хўжалик фаолиятида юз берган ҳодисалар" деб аталади. Худди шунингдек, 18-сон БҲХС "Тушумлар" га мос миллий стандартимиз (2-сон БҲМС) "Асосий хўжалик фаолияти даромадлари " деб аталади ва унинг ўрнини тўлиқ босади. 8-сон БҲХС "Даврдаги соф фойда, фундаментал хатолар ва ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришлар" га 3-сон БҲМС «Молиявий натижалар тўғрисида ҳисобот" стандарти тўғри келади.

Учинчи гуруҳ - республикада ишлаб чиқилмаган стандартлар. Буларга қуйидагиларни киритишимиз мумкин: 30-сон БҲХС "Банклар ва бошқа ўхшаш муассасалар молиявий ҳисоботларидаги ахборотлар тавсифи", 14-сон БҲХС "Сегментлаш ҳисоботи", 26-сон БҲХС «Пенсия таъминоти (пенсия режалари) дастурлари бўйича ҳисоб ва ҳисобот", 29-сон БҲХС "Гиперинфляция шароитида молиявий ҳисобот", 34-сон БҲХС "Оралиқ молиявий ҳисобот", 15-сон БҲХС «Баҳолар ўзгариши таъсирини акс эттирувчи ахборотлар", 21-сон БҲХС «Валюта курслари ўзгаришининг таъсири", 24-сон БҲХС « Боғлиқ томонлар тўғрисида ахборотлар тавсифи", 33-сон БҲХС "Битта акцияга тўғри келадиган фойда", 37-сон БҲХС «Резервлар, шартли мажбуриятлар ва шартли активлар", 12-сон БҲХС "Фойда солиғи", 19-сон БҲХС "Ходимларни рағбарлантириш", 40-сон БҲХС "Сармояли мулк", 20-сон БҲХС "Қарзлар бўйича ҳаражатлар", 32-сон БҲХС "Молиявий инструментлар: ахборотларни очиб бериш ва тақдим қилиш», 39-сон БҲХС "Молиявий инструментлар: тан олиш ва баҳолаш", 22-сон БҲХС «Компанияларни бирлаштириш", 28-сон БҲХС "Ассоциациялашган компанияларда сармоялар ҳисоби", 31-сон БҲХС "Қўшма корхоналарда иштирок этиш тўғрисида молиявий ҳисобот". Лекинда, шуни таъкидлаш лозимки, айрим БҲМСлар БҲХСлардаги айрим жиҳатларни ўзида мужассамлаштирган. Масалан, 3-сон БҲМС "Молиявий натижалар тўғрисида ҳисобот" иккита халқаро стандарт, жумладан, 8-сон БҲХС "Даврдаги соф фойда, фундаментал хатолар ва ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришлар" ва 34-сон БҲХС "Тугалланаётган фаолият"даги айрим муҳим масалаларни ҳам қамраб олади.

Тўртинчи гуруҳ - БҲХС да кўзда тутилмаган стандартлар. Буларга 19-сон БҲМС "Инвентаризацияни ташкил қилиш ва ўтказиш", 20-сон БҲМС "Кичик тадбиркорлик субъектлари томонидан ҳисобни юритиш ва ҳисоботни тузишнинг ихчамлаштирилган тартиби тўғрисида", 21-сон

БҲМС «Хўжалик субъектлари молиявий-хўжалик фаолияти бухгалтерия ҳисоби счётлар режаси ва уни қўллаш бўйича йўриқнома"ларни киритиш мумкин.

Қуйида айрим БҲМСларнинг мазмун ва моҳияти жиҳатидан БҲҲСларга мослиги ва уларни мувофиқлаштириш масалаларига тўхталамиз. 1-сон БҲМСда бухгалтерия балансида акс эттирилиши шарт бўлган элементлар рўйхатига қуйидагилар киритилган: 1. Моддий активлар, 2. Номоддий активлар , 3. Молиявий активлар, 4. Заҳиралар, 5. Дебиторлик қарзлар, 6. Пул маблағлари ва пуллик эквивалентлар,7. Кредиторлик қарзлар, 8. Ажратмалар, 9. Фоиз тўлашни талаб қиладиган мажбуриятлар, 10.Хусусий капитал ва резерв. Кўриниб турибдики, ушбу стандартда активларнинг жорий ва узоқ муддатли активларга, мажбуриятларнинг ҳам жорий ва узоқ муддатли турларга бўлиниши етарли даражада инобатга олинмаган. Чунончи, "моддий активлар" тушунчаси активларни икки гуруҳга (моддий ва номоддий) бўлишдан келиб чиққан бўлиб, у моддий кўринишдаги барча активларни ўз ичига олади. Шу боис, 1 - гуруҳ ўз ичига 3, 4, 5, ва 6- гуруҳларни ҳам қамраб олади. Бу эса активларни таснифлаш тамойилларига тўғри келмайди. Ушбу таснифлашдаги чалкамликларга барҳам бериш мақсадида БҲМС №1 нинг 77 моддасидаги 77.1 қуйи моддани «Узок муддатли моддий активлар» деб аташни мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз.

1-сон БҲМСда молиявий натижалар тўғрисида ҳисоботда кўрсатилиши шарт бўлган элементларга қуйидагилар киритилган: 1.Тушум, 2.Операцион фаолият натижалари, 3.Молиявий фаолият натижалари, 4.Фавқулотдаги фойда ва зарарлар , 5. Давр бўйича соф фойда ва зарар.

3-сон БҲМС «Молиявий натижалар тўғрисида ҳисобот»нинг 6-моддасида молиявий натижалар тўғрисида ҳисоботда тавсифланиши зарур бўлган ахборотлар қаторига қуйидагилар киритилган: 1. Сотишдан олинган соф тушум, 2. Сотишдан олинган ялпи молиявий натижа, 3. Асосий фаолиятдан олинган бошқа операцион даромад ва харажатлар, 4. Асосий хўжалик фаолиятидан олинган молиявий натижа (фойда ва зарарлар), 5. Молиявий фаолият бўйича бошқа даромад ва харажатлар. 6. Умумхўжалик фаолиятидан олинган молиявий натижа, 7. Фавқулотдаги фойда ва зарарлар , 8. Даромад(фойда) солиғи тўлагунга қадар умумий молиявий натижа. 9. Ҳисобот даври соф фойдаси (зарари).

Бизнинг фикримизча, молиявий натижалар тўғрисида ҳисоботда кўрсаткичларни жойлаштиришда уларнинг қайси турдаги кўрсаткичларга (бошланғич, оралиқ ва натижавий) мансублиги ва босқичма-босқич шаклланиш тартибида жойлаштиришга эътибор қилиниши керак. Молиявий натижаларнинг бошланғич кўрсаткичига махсулот (иш, хизмат)ларни сотишдан олинган тушумни киритиш мумкин. Оралиқ кўрсаткичлар эса натижавий кўрсаткичларни ҳисоблаш учун зарур бўлган

қўшилувчи ёки айирилувчи кўрсаткичлардир. Натижавий кўрсаткичлар бошланғич ва оралиқ кўрсаткичлар асосида аниқланадиган ва молиявий натижаларнинг босқичли ва охирги ҳолатини тавсифлайдиган кўрсаткичлардир. 1-сон БҲМСда келтирилган молиявий натижаларни ифодаловчи 1-кўрсаткич бошланғич, 2, 3, 5- кўрсаткичлар натижавий кўрсаткичлар, фақат 4-си оралиқ кўрсаткич ҳисобланади. 3-сон БҲМСда берилган кўрсаткичларда 1, 2, 4, 6, 8, 9- кўрсаткичлар натижавий бўлса, 3, 5, 7- кўрсаткичлар эса оралиқ кўрсаткичлардир. 1, 2, 4, 6, 8, 9-кўрсаткичларнинг номланиши ҳозирги кунда амалдаги молиявий натижалар тўғрисида ҳисобот шаклида келтирилган натижавий кўрсаткичларга тўлиқ мувофиқ келади. Бизнинг фикримизча, 3, 5, 7-оралиқ кўрсаткичлари молиявий натижаларни ҳисоблашда муҳимлиги нуқтаи назаридан келтирилган. Лекинда 3 ва 5-кўрсаткичларнинг стандартда номланиши уларнинг тўлиқ мазмунини ифода этмайди. Ахборот фойдаланувчилар манфаати нуқтаи назаридан, 3-"Асосий фаолиятдан олинган бошқа операцион даромад ва харажатлар" кўрсаткичига нисбатан "Асосий фаолият бўйича операцион (сотиш, маъмурий ва бошқа) харажатлар ва даромадлар" кўрсаткичи муҳимроқдир. Худди шунингдек, ахборот фойдаланувчилар учун 5-"Молиявий фаолият бўйича бошқа даромад ва харажатлар» кўрсаткичига нисбатан "Молиявий фаолият бўйича даромадлар (дивиденд, фоизлар, курс фарқи ва бошқалар) ва харажатлар" кўрсаткичи муҳимроқдир. Ушбу чалкамликларга барҳам бериш ва халқаро стандартлар талабларига мослаштириш мақсадида 3-сон БҲМС да молиявий натижалар кўрсаткичларини бошланғич, оралиқ ва натижавий кўрсаткичларга ажратиш орқали уларни қуйидаги тартибда жойлаштиришни таклиф этамиз (2.4-жадвал):

2.4-жадвал

Молиявий натижалар кўрсаткичларини таснифлаш

Кўрсаткичнинг номи	Кўрсаткичнинг характери
1. Сотишдан олинган соф тушум	Бошланғич кўрсаткич
2. Сотилган товар (маҳсулот, иш ва хизмат)ларнинг таннархи	Оралиқ кўрсаткич
3. Сотишдан олинган ялпи молиявий натижа	Натижавий кўрсаткич
4. Давр харажатлари - сотиш, маъмурий ва бошқа операцион харажатлар	Оралиқ кўрсаткич
5. Илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишланмалари харажатлари	Оралиқ кўрсаткич
6. Операцион фаолият натижалари	Натижавий кўрсаткич
7. Операцион бўлмаган даромад ва харажатлар	Оралиқ кўрсаткич

8. Молиявий фаолият бўйича даромад ва харажатлар	Оралиқ кўрсаткич
9. Умумхўжалик фаолиятидан олинган молиявий натижа	Натижавий кўрсаткич
10. Фавқулотдаги фойда ва зарар	Оралиқ кўрсаткич
11. Даромад (фойда) солиғи тўлагунга қадар умумий молиявий натижа	Натижавий кўрсаткич
12. Даромад (фойда) солиғи	Оралиқ кўрсаткич
13.Ҳисобот даври соф фойдаси ёки зарари	Натижавий кўрсаткич

4-сон БҲМСда ТМЗ таннархи ***харид*** билан боғлиқ барча харажатлар ва ТМЗларни жойлашган жойи ва кўринарли ҳолатга келтириш билан боғлиқ ***транспорт-тайёрлов харажатларини*** ўз ичига олиши эътироф этилган [44, 78-79-бет].

Ушбу солиштиришдан кўриниб турибдики, 4-сон БҲМСда ТМЗлар таннархи элементига уларни ***қайта ишлаш*** харажатлари киритилмаган. Ишлаб чиқариш корхоналарида ТМЗларини қайта ишлаш харажатлари унинг муҳим таркибий қисми бўлиб ҳисобланади. Шу боис, миллий стандартга ушбу қайта ишлаш харажатларини киритиш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз.

ХИИКлар заҳиралари ҳисобида товар-моддий заҳиралар қийматини баҳолаш усулларини тўғри танлаш ва уларни қўллаш муҳим роль ўйнайди. 2-сон БҲҲСда [40, 182-бет] ТМЗнинг қийматини белгилашда махсус идентификациялаш, ФИФО, ўртача салмоқли қиймат усулларидан фойдаланиш кўзда тутилган. Ҳозирги кунда амалиётда ушбу усулларнинг қўлланилиши борасида услубий тавсиялар етишмайди. Уларнинг қўлланилиш тартиби, афзалликлари етарли даражада очиб берилмаган. Ҳар бир усулнинг қўлланилиши борасидаги масалаларни хал қилишда унинг афзалликлари ва камчиликларини аниқлаш ва шу асосда маълум бир хулосага келиш мақсадга мувофиқдир. Чет эл адабиётларида ушбу усулларнинг афзалликлари ва камчиликлари атрофлича эътироф этилган, улар 11-иловада келтирилган.

Тадқиқот натижалари бўйича маълум хулосаларни чиқаришимиз мумкин. Муаллифларнинг таъкидлашича, ҳаммасини идентификациялаш усули, заҳиралар қолдиғи ва товарларнинг сотиш таннархини заҳираларнинг жисмоний ҳаракатига монанд ҳолда баҳолашнинг энг аниқ усули ҳисобланади. Бу усулни айниқса, йирик ҳажмдаги товарлар, жумладан, автомобиллар, мебеллар ва қимматбаҳо заргарлик маҳсулотлари, яъни ҳар бирини алоҳида идентификациялаш зарурияти ва имкони туғилган ҳолларда қўллаш мақсадга мувофиқдир. Ушбу усул таъкидлаб ўтилган ҳолларда қўллаш, унинг жадвалда кўрсатилган иккита

камчилигига ўрин қолдирмайди. Лекин, ҳақиқатдан ҳам қиймати ва ҳажмидан қатъий назар барча товарларга нисбатан қўлланилса, у ҳолда Р.Ҳермансан ва бошқалар (1-устун) томонидан таъкидланган қийинчиликлар ва камчиликлар юзага келади, қайсики бу усулнинг қўлланилишини самарасиз қилиб қўяди.

Олимларнинг фикрлари ва ушбу тажрибалардан келиб чиқиб хулоса қилишимиз мумкинки, агар товарларнинг жисмоний ҳаракати билан уларнинг таннархини тўлиқ идентификациялаш имкони ва зарурияти мавжуд бўлган заҳиралар бўйича ҳаммасини идентификациялаш усулини қўллашни жорий қилишиниши ўз самарасини беради. Шу ўринда 4-сон БҲМСда ҳаммасини идентификациялаш усулини юқорида таъкидланган имконият ва зарурият туғилган ҳолларда қўлланилишини таклиф қиламиз.

19-сон БҲМС "Инвентаризацияни ташкил қилиш ва ўтказиш", 20-сон БҲМС "Кичик тадбиркорлик субъектлари томонидан ҳисобни юритиш ва ҳисоботни тузишнинг ихчамлаштирилган тартиби" ва 21-сон БҲМС "Хўжалик юритувчи субъектлар молиявий-хўжалик фаолияти бухгалтерия ҳисоби счётлар режаси ва уни қўллаш бўйича йўриқнома" лар кўпроқ бухгалтерия ҳисобини юритишнинг миллий хусусиятларини ва тажрибаларини ўзида мужассамлантирган. Лекин, улар катта ҳажмга эга эканлиги, жумладан ушбу жараён билан боғлиқ бухгалтерларнинг ҳар бир бажарадиган ишларининг батафсил ёритилиши, ҳатто ҳужжатлаштириш тартиби, ҳисоб регистрлари ва бошқа холатларни ҳам белгилаши билан ажралиб туради.

19-сон БҲМС 6 та бўлимдан, 74- моддадан ва 17- иловада иборат. Ушбу стандартда умумий тушунчалар, инвентаризация ўтказишнинг умумий қоидалари, алоҳида мол-мулкларни ва молиявий мажбуриятларни инвентаризация қилиш тартиби, инвентаризация бўйича таққослаш қайдномаларини тузиш, инвентаризация фарқларини тартибга солиш ва инвентаризация натижаларини расмийлаштириш қоидалари ёритилган. Бу қоидалар, албатта, бухгалтерларга амалий масалаларга тўғри ёндашишга ёрдам беради. Лекин, олдинги параграфларда айтиб ўтганимиздек, стандартлар қисқа, ихчам ва фойдаланишга қўлай бўлиши керак. Унда биргина товар-моддий бойликлар инвентаризациясига 27 та модда бағишланган. Бундан ташқари, инвентаризация натижаларини расмийлаштириш тартибини белгилаш учун 17-та илова келтирилган. Стандартлар пулда ўлчаниладиган молиявий характердаги операцияларни ҳужжатлаштириш, ҳисоб регистрларини юритиш тартибини белгилашни мақсад қилиб қўймайди. Бухгалтерия стандартлари ушбу жараёнларни ҳисобда акс эттириш билан боғлиқ атамалар , умумий қоидалар ва усулларни акс эттириш билан чегараланиши лозим. Шунинг учун, бизнингча, 19-сон БҲМСни қисқартириш, унда умумий қоидаларни ёритиш, бухгалтерия ҳисобининг алоҳида объектларини инвентаризация

қилиш ва ҳужжатли расмийлаштириш тартибларини махсус тармоқ йўриқномаларида акс эттириш мақсадга мувофиқ.

20-сон БҲМС кичик тадбиркорлик субъектларида бухгалтерия ҳисобини юритишнинг ихчамлаштирилган (соддалаштирилган) тартибини белгилаб беради. Лекинда, ушбу стандартда бухгалтерия ҳисобини юритишнинг ихчамлаштирилган тартибининг одатдаги процедурасидан фарқли жиҳатлари очиб берилмаган. Бухгалтерия ҳисобининг ихчамлаштирилган поцедураси стандартда келтирилган 11 та илова асосида юритилиши қайд қилинган. Молиявий ҳисоботда бухгалтерия ҳисобининг умумқабул қилинган тамойилларга асосан юритилиши талаб қилинади. Ушбу тамойилларга асосан баҳоланган, идентификацияланган ва таснифланадиган молиявий ахборотларни у ёки бу регистларга ёзиш унинг мазмунини ўзгартирмайди. Шу боис, бухгалтерия ҳисобида мазмуннинг шаклдан устунлиги тамойилига риоя қилиш ҳам муҳимдир. Бизнинг фикримизча, 20-сон БҲМСда мазмундан кўра шаклга кўпроқ эътибор берилган. Бундан ташқари, стандартлар назария ва амалиётдаги энг яхши ва умумэътироф этилган ва асосан кўпчиликка мақбул бўлган тажрибаларни умумлаштиради ва охир натижада ушбу тажриба фойдаланувчиларга сифатли молиявий ахборотларни таъмин этишга хизмат қилади. Бухгалтерия ҳисобини юритиш тажрибаси шуни кўрсатадики, бир корхонада қабул қилинган ва ҳисоб сиёсатида эътироф этилган ҳисоб процедураси ва қабул қилинган ҳисоб регистларини айнан шу шаклда бошқа корхона амалиётига қўллаш мумкин бўлмай қолади. Ўз корхонасига уйғун бўлган ва бухгалтерия ҳисоби тамойилларини ва қоидаларига риоя қилишни мужассамлантира оладиган энг яхши ва ихчам бухгалтерия ҳисоби процедураси ва ҳисоб регистрларини белгилаш сертификатли амалиётчи-бухгалтерларнинг савияси ва тажрибасига боғлиқ бўлади.

21-сон БҲМС миллий тажрибаларимизни умумлаштирувчи муҳим стандарт ҳисобланади. Счётлар режасидан фойдаланиш халқаро стандартларни тан олган бозор иқтисодиёти ривожланган кўплаб мамлакатларда, жумладан Германия ва Франция амалиётида самарали қўлланилмокда. Янги счётлар режаси бухгалтерия ҳисобининг концептуал асослари, миллий стандартларимиз талабларини ўзида мужассамлаштирган. Янги счётлар режаси олдинги счётлар режасидан счётларнинг таркиби ва мазмуни билан ажралиб туради. Бизнинг фикримизча, стандартларнинг ихчам бўлиши талабларидан келиб чиқиб, стандартдан унинг қўлланилиш йўриқномасини ажратишни мақсадга мувофиқ деб ўйлаймиз.

III- Боб. ХОРИЖИЙ ИНВЕСТИЦИЯЛАР ИШТИРОКИДАГИ КОРХОНАЛАРДА АКТИВЛАР ҲИСОБИНИНГ МЕТОДОЛОГИК МАСАЛАЛАРИ

3.1. Узоқ муддатли активлар ҳисоби ва ҳисоботининг методологик жиҳатлари

Хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналар фаолиятида узоқ муддатли актив (УМА)лар алоҳида ўрин тутади. УМАлар ҳисобини халқаро талаблар даражасига кўтариш уларнинг таркибини илмий асосда белгилашни ҳамда баҳоланиши ва ҳисобга олинишида илғор усулларининг қўлланилишини тақозо этади.

Бизнинг иқтисодиётга доир адабиётларда узоқ муддатли активлар таркиби ва уларнинг таркибий қисмларининг бозор иқтисодиётига уйғун бўлган моҳияти етарлича очиб берилган деб бўлмайди. Уларнинг таркибини белгилашга ҳам турли хил ёндашишлар мавжуд.

Мисол учун, 21-сон БҲМСдаги счётлар режасида узоқ муддатли активларнинг таркибий қисмига қуйидагилар киритилган: 1) асосий воситалар; 2) номоддий активлар; 3) узоқ муддатли инвестициялар; 4) ўрнатилишга мўлжалланган асбоб-ускуналар; 5) капитал қуйилмалар; 6) узоқ муддатли дебиторлик қарзлари ва муддати узайтирилган харажатлар (44, 265-267-бетлар).

О.Бобожонов ва К.Жуманиёзовлар [66, 97-бет.] узоқ муддатли активларга асосий воситалар ва номоддий активларни киритганлар.

К.Б. Уразов [114, 12-23-б.] узоқ муддатли активлар ҳисобини а) асосий воситалар, б) номоддий активлар, в) капитал қуйилмалар ва г) молиявий қуйилмаларга бўлиб ёритади.

Ушбу миллий адабиётларимизда акс эттирилган ва амалиётга жорий қилинган узоқ муддатли активларнинг таркибини халқаро стандартлар ва таълимотларга уйғунлаштириш зарурияти мавжуд деб ҳисоблаймиз. Бу уйғунлаштириш масалаларини ХИИКлар тажрибасида кўриб чиқиш мақсадга мувофиқдир.

Хорижий адабиётларида "узоқ муддатли активлар" алоҳида мустақил иқтисодий тушунча (категория) даражасида тавсифланади. Ушбу тушунчанинг моҳияти ва таркибий қисмларини хорижлик олимлар атрофлича эътироф этганлар, уларнинг асосийлари 9-иловада келтирилган.

Тадқиқот натижалари шуни кўрсатиб турибдики, муаллифлар узоқ муддатли активлар ва инвестицияларни учта йирик гуруҳга ажратганлар: 1) моддий активлар; 2) номоддий активлар; 3) молиявий инвестициялар. Жадвалда кўрсатилган иккинчи устундаги муаллиф (Ж.Г.Сиегел, Д.Минарс)лар 4) "муддати узайтирилган харажатлар"ни алоҳида тўртинчи гуруҳ қилиб ажратишганлар.

Бу олимларни узоқ муддатли активларнинг таркибий қисмларига берган тавсифларини умумлаштирган ҳолда қуйидагича изоҳлаймиз.

Узоқ муддатли моддий активлар – бу жисмоний кўринишга эга бўлган ва узоқ муддатга фойдаланишга мўлжалланган ва ундан фойдаланиш келгусида иқтисодий наф келтирадиган воситалардир.

Узоқ муддатли номоддий активлар – бу жисмоний кўринишга эга бўлмаган активлар ва мулклардан фойдаланишга бўлган ҳуқуқ ва талаб қилиниши мумкин бўлган бошқа ҳуқуқлар бўлиб, улардан фойдаланиш келгусида иқтисодий наф келтирадиган воситалар ҳисобланади.

Узоқ муддатли молиявий инвестициялар – бу корхона маблағларининг қимматли қоғозларга ва бошқа корхоналар фаолиятига киритилган сармояларни ўз ичига олиб, корхонага дивиденд, фоиз ва бошқа кўринишларда иқтисодий наф келтирадиган активлардир.

Ўрганилган адабиётларда муаллифлар томонидан узоқ муддатли моддий активлар таркибини белгилашда икки хил ёндашув борлиги аниқланди.

Биринчи ёндашув тарафдорларига Р.Н.Энтони ва бошқалар (1-устун), Б.Н.Нидлз ва бошқалар (4-устун), Т.П.Эдмонтс ва бошқалар (5-устун) ва Р.Л.Дихон ва бошқалар (7-устун)ни киритишимиз мумкин. Бу маллифлар узоқ муддатли моддий активларни уч гуруҳга ажратишади. 1-гуруҳга Ер (Р.Л.Дихондан ташқари), 2-гуруҳни муаллифлар турлича номлайдилар. Бунда, ушбу гуруҳни Р.Ҳ.Энтони ва Б.Нидлз – бино ва асбоб ускуналар, Т.П.Эдмонтс – машина, бино ва асбоб-ускуналар деб эътироф этадилар. Бу ёндашувда фақат Р.Л. Дихон ерни активлар қаторига киритмаган ва 2-гуруҳни мустақил иккита гуруҳга ажратган ("Бино ва иншоатлар" ва "Машина ва асбоб-ускуналар"). 3-гуруҳга табиий ресурсларни киритадилар.

Иккинчи ёндашиш тарафдорларига Ж.Г.Сиегел ва бошқалар (2-устун), К.Д. Ларсон ва бошқалар (3-устун), Р. Либби ва бошқалар (6-устун) ва Р.Ҳ. Ҳермонсон ва бошқаларни (8-устун) киритиш мумкин. Бу олимлар узоқ муддатли моддий активларни икки гуруҳга ажратишади: 1. Мулк, бино ва асбоб-ускуналар (Property, plant and equipment) (1.1. Ер, 1.2. Бино, 1.3. Ерни обдонлаштириш (фақат К.Д. Ларсонда), 1.4 Машина ва асбоб-ускуналар, 1.5 Офис жиҳозлари ва ускуналари (фақат К.Д. Ларсон ва Р. Либбида), 1.6 Қазилма бойликлар (фақат Ж.Г. Сиегелда)); 2. Табиий ресурслар (Ж.Г. Сиегелдан ташқари).

Номоддий активлар таркибини белгилашда кўпчилик олимлар томонидан асосан бир хил ёндашишни кузатиш мумкин. Олимларнинг аксарият кўпчилиги – гудвилл, патент, муаллифлик ҳуқуқи, лицензия, савдо маркаси, савдо номи, франчайз, ижарага олинган мулк (фойдаланиш ҳуқуқи), ижарага олинган мулкни ободонлаштириш ва бошқа моддаларни тортишувларсиз номоддий активлар таркибига киритишган. Аммо, бошқа айрим моддаларни кўпчилик олимлар эътироф этишмаган. Масалан,

"муддати узайтирилган харажатлар (Deferred Charges)" ни фақат Р.Ҳ.Энтони ва бошқалар (1-устун) номоддий активлар қаторига киритган. Ж.С.Сиегел ва бошқалар (2-устун) эса бу моддани алоҳида туртинчи гуруҳ сифатида эътироф этишган. Худди шунингдек, "узоқ муддатли олдиндан тўловлар" моддасини Р.Л.Дихон номоддий актив деб эътироф этган.

Муддати узайтирилган харажатлар ва олдиндан тўловлар хусусида Б.Нидлзнинг қуйидаги фикрини келтириш ўринлидир: "Айланма маблағларнинг бир қанча турлари, жумладан дебиторлик қарзлари ва аванс билан тўланган харажатлар ҳам жисмоний ҳис қилинмайди, лекин улар қисқа муддатлидир ва шу боис улар номоддий активлар таркибига киритилмайди" [97, 228-бет]. Ушбу активлар қисқа муддатли (бир йилгача) бўлса, биз уларни номоддий активлар таркибига киритмаслик фикрига биз ҳам қўшиламиз. Лекин, уларнинг муддати бир йилдан ортиқ бўлганлиги учун Р.Л. Дихон ва бошқалар (7-устун) уларни номоддий активлар қаторига киритганлар.

Илмий-тадқиқот ва илмий-конструкторлик ишланмалари моддасини номоддий активлар қаторига киритиш бўйича ҳам муаллифлар ўртасида ягона фикр мавжуд эмас. Ўрганилган муаллифлардан фақат тўрттаси ушбу фикрни бир хилда эътироф этишган.

Бизнинг фикримизча, жорий бўлмаган активларнинг таркибий қисмларини 3.1-чизмада келтирилган тартибда акс эттириш мақсадга мувофиқ. "Жорий бўлмаган активлар"ни иқтисодий атамаларда кенгроқ қўлланиладиган "узоқ муддатли активлар" деб номлаш, бизнингча, унинг моҳиятини тўлароқ мужассамлантиради.

Бизнинг амалиётимиз ва чет эл тажрибасини уйғунлаштирган ҳолда узоқ муддатли моддий активларни икки гуруҳга ажратиш мақсадга мувофиқдир:

1) Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар;

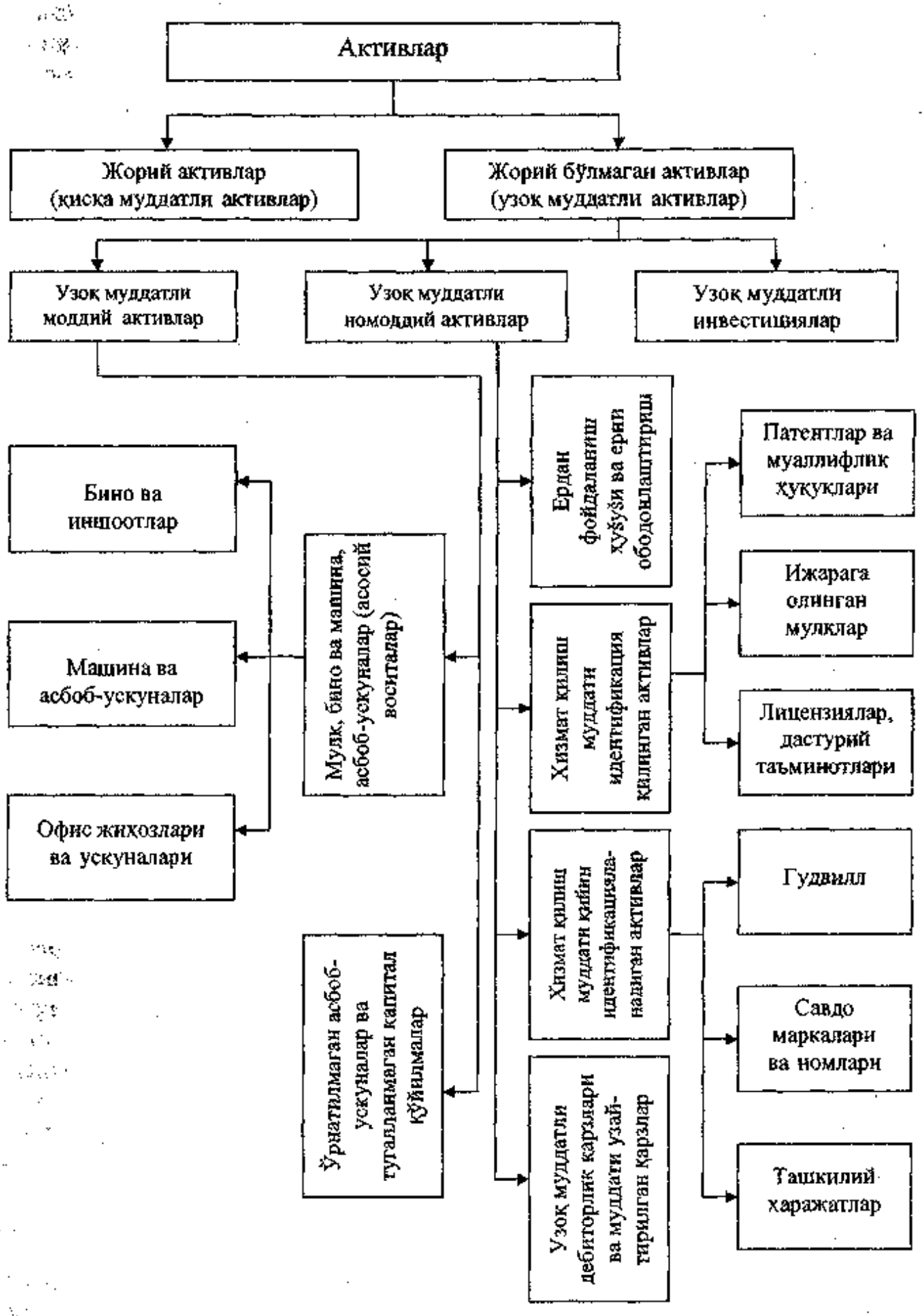
А) Бино ва иншоотлар

Б) Машина ва асбоб ускуналар

В) Офис жиҳозлари ва ускуналари

2) Ўрнатилмаган асбоб ускуналар ва тугалланмаган капитал қўйилмалар.

Чет эл адабиётларида кўпчилик муаллифлар "ер ва ерни ободонлаштириш" ҳамда "табиий ресурслар"ни узоқ муддатли моддий активлар таркибига киритишади. Бизнинг амалиётимизда, хусусан, ХИИКларда ушбу моддалар хусусий мулк субъекти ҳисобланмайди, шунинг учун уларни узоқ муддатли моддий актив сифатида ифодалаш мумкин бўлмайди. "Ер Кодекси"нинг 16-моддасига биноан, ер умуммиллий бойлик бўлган давлат мулкидир ва қонунчиликда белгиланган тартибдан ташқари олди-сотди, алмаштириш, совға қилиш ва кафолатга қўйиш объекти бўлаолмайди (3, 16-модда). Корхоналар ерга эгалик қилиш, доимий ва муддатли фойдаланиш, ижарага бериш ҳуқуқига



3.1-чизма. Узоқ муддатли активлар таркибий қисмлари.

эга. Шу боис, ҳуқуқ мавжудлиги нуқтаи назаридан, яъни корхоналарга доимий фойдаланиш учун ажратилган ерга эгалик қилиш ва фойдаланиш ҳуқуқи қийматини номоддий актив сифатида акс эттирилиб, махсус счёт мўлжалланганлиги мақсадга мувофиқдир [44, 266-бет].

Бизнинг иқтисодий атамаларимизда "асосий воситалар" тушунчаси қабул қилинган. Кўпгина чет эл адабиётларида асосий кўпчилик олимлар узоқ муддатли активлар масаласини ёритишда "fixed assets», яъни «асосий воситалар" атамасидан фойдаланишмайди. Ўрганилаётган адабиётлардан фақат Р.Л.Дихон ва Х.Е.Арнетт "fixed assets», яъни "асосий воситалар" атамасидан фойдаланганлар. Муаллифлар, уни кенг маънода қўллаб, унинг таркибига барча узоқ муддатли моддий ва номоддий активларни киритадилар ва ушбу атамани қўллаш барча активларга нисбатан ҳам мос бўлавермаслигини таъкидлайдилар. Буюк Британиядаги бухгалтерия ҳисоби бўйича тузилган луғатда асосий воситалар қуйидагича тавсифланган: "Асосий воситалар – бу бирликлар томонидан бизнесга сервисни таъмин этиш мақсадида тутиб туриш учун харид қилинадиган моддий ва номоддий активлар бўлиб, нормал савдо курсида қайта сотиш учун мўлжалланмагандир." [152, 119-бет.]

Юқоридагилардан хулоса қилиш мумкинки, кўпгина иқтисодчилар "асосий воситалар" атамасидан фойдаланмасликни афзал кўришади. Айрим адабиётларда қўлланилган ҳолларни учратганимизда ҳам уни кенгроқ, яъни, "узоқ муддатли моддий ва номоддий активлар" маъносида ифодаланганлигини кузатиш мумкин.

Мамлакатимизда қабул қилинган 5-сон БҲМСда асосий воситаларга қуйидагича таъриф берилган: "Асосий воситалар – бу моддий активлар бўлиб, қайсики корхона хўжалик фаолиятини юритишда узоқ вақт давомида маҳсулот ишлаб чиқариш, ишларни бажариш ёки хизмат кўрсатиш жараёнида ҳамда маъмурий ва ижтимоий-маданий функцияларни амалга ошириш мақсадида фойдаланиш учун тутиб туради" [44, 85-бет]. Ушбу таърифдан кўриниб турибдики, бизнинг амалиётимизда асосий воситалар бу узоқ муддатли моддий активлар ёки «мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар» маъносида қўлланилмоқда. Бизнинг иқтисодий атамаларимизда ҳам "асосий воситалар" тушунчасини кенгроқ, яъни "узоқ муддатли моддий ва номоддий активлар" маъносида қўлланилса халқаро атамаларга яқинлашган бўлар эди. Бунда, амалдаги асосий воситалар тушунчасининг ўрнига "мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар" (Property, Plant and Equipment) атамасидан фойдаланилса, унинг асл моҳиятига тўлароқ мос келади деб ҳисоблаймиз. Бу ерда мулк атамаси «ер ва табиий ресурслар» тушунчаларини қамраб олади. Халқаро атамларга яқинлаштириш мақсадида мулк сўзини қолдириш ўринли бўлади.

Асосий кўпчилик муаллифлар (Б.Нидлз, Ҳ.Андерсон [97, 196-бет], Р.Ҳ.Ҳермансон [146, 364-бет], Т.Р.Едмондс [144, 375-бет] ва бошқалар) 16-

сон БҲХС "Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар"да келтирилган қуйидаги тавсифига қўшиладилар: "Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар моддий активдир, улар: (а) корхоналар томонидан ишлаб чиқаришда ёки товар ва хизматларни таъмин этишда, бошқаларга ижарага беришда, ёки маъмурий мақсадларда қўлланилишга мўлжалланган ва (б) бир даврдан кўп муддатда фойдаланиш кутилаётган;" [40, 184-бет; 148, 225-бет].

Мулк, бино ва асбоб-ускуналар харид қилинганда стандартга мувофиқ бошланғич қийматида қайд қилинади. Бошланғич қиймат активларни харид қилиш, ташиб келтириш, ўрнатиш ва фойдаланишга тайёр ҳолга келтириш билан боғлиқ харажатларини ўз ичига олган ҳақиқий таннархдир. Ушбу таннарх объектив, ишончли бўлиб, активларни харид қилиш пайтида адолатли бозор қийматида ўлчаб-баҳолашнинг энг яхши синалган тамойилидир.

Чет эл амалиётида таннархнинг капитализациялашуви хусусиятларига қараб мулк, бино ва асбоб-ускуналарни қуйидаги гуруҳларга бўлишади: (1) ер ва ерни ободонлаштириш; (2) бино ва иншоатлар; (3) машина ва бошқа асбоб-ускуналар; (4) ўз кучи билан қурилган активлар; (5) бутул олинган актив [32, 366 бет]

Ўзбекистон Республикаси "Ер Кодекси"нинг 16-моддасига мувофиқ, ер умуммиллий бойлик бўлган давлат мулкидир ва қонунчиликда белгиланган тартибдан ташқари олти-сотди, алмаштириш, совға қилиш ва кафолатга қўйиш объекти бўла олмайди (3, 16 модда). Корхоналар ерга эгалик қилиш, доимий ва муддатли фойдаланиш, ижарага бериш ҳуқуқига эга. Шу боис, ҳуқуқ мавжудлиги нуқтаи назаридан, яъни корхоналарга доимий фойдаланиш учун ажратилган ерга эгалик қилиш ва фойдаланиш ҳуқуқи қийматини номоддий актив сифатида акс эттириш мақсадга мувофиқ деб ўйлаймиз.

Бино ва иншоатлар харид қилинганда уларнинг бошланғич қиймати қуйидаги таркибий қисмлардан иборат бўлади: (1) Мулкнинг сотилиш нархи; (2) Қонунчиликда белгиланган тартибда тўланадиган соликлар ва бошқа тўловлар; (3) Кучмас мулкни кадастр ҳужжатларини тайёрлаш ва давлат кадастр рўйхатидан ўтказиш билан боғлиқ харажатлар; (4) Қайта тиклаш ва фойдаланишга тайёр ҳолга келтириш билан боғлиқ харажатлар.

Ушбу таннархни белгилаш тартибини Самарқанд шаҳрида жойлашган МЧЖ "American Oilseeds and Grains" АҚШ ва БАА чет эл сармояли корхонаси мисолида кўрайлик. Корхона 2000 йил август ойида давлат руйхатдан ўтган. Корхона қишлоқ хўжалик маҳсулотларини қайта ишлаш ва экспорт қилиш билан шуғулланади. Корхона таъсисчилари ва раҳбарияти 2001 йил ноябр ойида "Самарқандкимёқурилиш" ОАЖга қарашли ишлаб чиқариш биносини сотиб олишга қарор қилишди. Натижада, 2001 йил 30 ноябрда "давлат улуши бўлган ҳиссадорлик жамиятлари мулкларининг олди-сотди №76\846 сонли шартномасини" тузилар. Ушбу шартномага мувофиқ, объектнинг сотилиш баҳоси 15280000.00 сўм қилиб белгиланди. Амалдаги қонунчиликка биноан сотиб

олиш нархига нисбатан солиқ ва бошқа тўловлар белгиланмаган. Давлат кадастри бошқармаси томонидан ушбу объектга доир давлат кадастри ҳужжатларини тайёрлаш, давлат рўйхатидан ўтказиш бўйича 307000.00 сўмга иш бажарилган. Сотиб олинган объектнинг ички қисмларини ишлаб чиқаришга мослаштириш ва таёрлаш бўйича қурилиш ташкилоти томонидан 2331938.00 сўмга иш бажарилган ва бино ишлаб чиқаришга тайёр ҳолатга келтирилган. Бинонинг бошлангич қиймати ушбу таннарх элементларини қўшиш орқали аниқланган:

	(сўм)
Ишлаб чиқариш цехи биносининг сотиб олиш баҳоси... (иккита мостли крани билан)	*15280000.00*
Давлат кадастри ҳужжатларини тайёрлаш ва давлат кадастридан рўйхатдан ўтказиш.....	*307000.00*
Бино қисмларини ишлаб чиқаришга мослаштириш ва ишлаб чиқаришга тайёр ҳолатга келтириш.....	*2331938.00*
Ишлаб чиқариш цехи биносининг бошлангич қиймати (иккита мостли крани билан)	*17918938.00*

Чет эл ва маҳаллий тажрибаларни умумлаштирган ҳолда стандарт талабларига мувофиқ равишда машина ва асбоб-ускуналар таннархи қуйидаги элементлардан ташкил топишини эътироф этамиз: (1) харид нархи (фактура қиймати); Айирилади: (2) харид нархига бериладиган чегирмалар; Қўшилади: (3) харид нархига нисбатан тўланадиган солиқлар ва божхона тўловлари; (4) Ташиб-келтириш; (5) Ўрнатиш, синов ва адаптация харажатлари; (6) Активларни ишчи ҳолатга келтириш ва эксплуатацияга қўйиш билан боғлиқ бошқа харажатлар.

МЧЖ "American Oilseeds and Grains" корхонаси 14.10.2000 й. да таъсисчилари томонидан устав капиталига қўшилган ҳисса сифатида (АҚШ доллари ҳисобида) юборилган машина ва асбоб-ускуналарни қуйидаги таркибда қабул қилиб олди: кунжутни қовуриш ва қуритиш учун машина ускунаси (16 дона) - 50000.00, комплектловчи қисм (бруллер-16 дона)-8400.00, махсус механик тарози (2 дона)-6000.00, упаковка машинаси (1 дона)-2500.00

Келтирилган асбоб-ускуналар устав фондига йуналтирилганлиги сабабли, импорт товарларга нисбатан белгиланган ҚҚСдан озод қилинган. Божхона ҳужжатлари расмийлаштирилган куни АҚШ долларининг расмий курси 326.63 сўм қилиб белгиланган. Белгиланган қонунчиликка мувофиқ келтирилган юкларнинг фактура қийматидан 0.20% божхона процедураси учун тўловлар амалга оширилган. Божхона декларацияси ҳужжатларини расмийлаштириш борасида 55000 сўмга иш бажарилган. Ушбу асбоб-ускуналарини ишлаб чиқариш цехи биносигача келтириш транспорт харажатлари учун 45000 сўм ҳисобланган. Машина ва асбоб-ускуналарни ва комплектловчи қисмларни ўрнатиш учун ўрнатувчи фирма 1500000.00 сўмга иш бажарган. Ўрнатилган асбоб-ускуналарни синаб кўриш ва эксплуатацияга жорий қилиш учун 65000.00 сўм харажат қилинган.

Юқоридаги баён қилинган тартиб, бухгалтерия ҳисоби таннарх принципи ва махсус мўлжалланган стандартлар асосида ушбу машина ва асбоб-ускуналарнинг бошланғич қийматини аниқлаймиз (3.1-жадвал):

3.1-жадвал

Харид қилинган машина ва асбоб-ускуналарнинг бошланғич таннархини идентификация қилиш тартиби

Таннарх таркиби	Кунжутни қовуриш машинаси			Механик тарози	Упаковка машинаси	Жами
	Машина	Комплектловчи қисм	Жами			
А	1	2	3	4	5	6
1) Машина ва асбоб-ускуналар фактура қиймати (АҚШ доллари):	50000	8400	58400	6000	2500	66900
АҚШ доллари курси			326.63	326.63	326.63	
Ўзбекистон сўмида (минг сўм)			19075.2	1959.8	816.6	21851.6
Умумий суммадаги ҳиссаси (%)			87.3	9.0	3.7	100
2) Фактура нархига берилган чегирма			-	-	-	-
3) Солиқлар ва божхона тўлови (умумий суммадаги ҳиссасига нисбатан) (сўм)			38.2	3.9	1.6	43.7
4) Декларация ва ташиб келтириш харажатлар (умумий суммадаги ҳиссасига нисбатан) (сўм)			87.3	9.0	3.7	100.0
5) Ўрнатиш харажатлари (бу харажатлар фақат кунжут машинасига тааллуқлидир)			1500.0			1500.0
6) Машинани ишчи ҳолатга келтириш ва синов ишлаб чиқариш харажатлари (бу харажатлар фақат кунжут машинасига тааллуқлидир)			65.0			65.0
ЖАМИ			***20765.7***	***1972.7***	***821.9***	***23560.3***

Ушбу жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, (3) ва (4) пунктдаги харажатлар машина ва асбоб-ускуналарнинг фактура қийматининг умумий

қийматга нисбати мос равишда 87.3%, 9.0% ва 3.7%лар асосида тақсимланган. Лекин, (5) ўрнатиш ва (6) машинани ишчи ҳолатга келтириш харажатлари фақат кунжутни қайта ишлаш машинасининг қийматига идентификацияланади. Жадвалдан аниқлашимиз мумкинки, асосий воситаларнинг жами бошланғич қиймати 23560.3 минг сўмга тенг бўлган ҳолда, ундан 20765.7 минг сўм кунжутни қайта ишлаш машинасининг қиймати, 1972.7 минг сўм механик тарози ва 821.9 минг сўм эса упаковка машинасининг таннархидир (бошланғич қийматидир).

Кўпинча, амалиётда бухгалтерлар харид қилиб олиш фактурасида фақат мулк, бино ва асбоб-ускуналарнинг умумий суммаси кўрсатилган ва алоҳида турларининг суммаси берилмаган ҳолларда умумий бошланғич қиймат суммасини унинг алоҳида турлари бўйича тақсимлашда услубий стандарт тавсиялари етарли эмаслигини ҳис қилишади.

Чет эл тажрибасида фактура умумий қийматини объектни ташкил этувчи компонентларга тақсимлаш усули "адолатли бозор қиймати нисбати методи" деб аталади. Молиявий бухгалтерия ҳисоби бўйича нуфусли чет эл адабиётларида [136-157] ушбу методни эътироф этишади ва унинг қўлланилишини асосан бир хил услубий тартибда ёритади.

Юқоридаги ишлаб чиқариш цехи биносининг бошланғич қийматини аниқлашга доир тажрибавий мисолимизга қайтайлик. Ушбу бинонинг ичи юқори қисмида 2 та мостли электрик кран ўрнатилган. Бухгалтерия ҳисобида уни алоҳида амортизацияланадиган объект сифатида ажратиш талаб қилинади. Юқоридаги усул асосида объектнинг умумий бошланғич қийматини унинг таркибий компонентларига тақсимлашимиз талаб этилади. Бунинг учун мутахассислар ёрдамида алоҳида компонентларнинг адолатли бозор қиймати чиқарилади. Ушбу қиймат етарли даражада ишончли ва асосланган бўлиши талаб этилади. Мутахассисларнинг маркетинг таҳлилий баҳолашларига кўра ҳозирги кунда ишлаб чиқариш цехининг умумий қиймати 21500000.00 сўм шундан, бинонинг қиймати – 15300000.00 сўм, 2 та мостли кран қиймати - 6200000 сўм қилиб белгиланди. Ушбу маълумотлар асосида "адолатли бозор қиймати нисбати" медоти бўйича таркибий қисмларнинг бошланғич қийматини аниқлаймиз (3.2-жадвал):

3.2-жадвал

Объектлар таркибий қисмлари бошланғич қийматини аниқлаш

Объект таркибий қисмларининг номи	Баҳоланган бозор қиймати (сўм)	Жамига нисбатан фоиз (%)	Тақсимлан-ган таннарх (сўм)
Ишлаб чиқариш цехи:			
Биноси	15300000.00	71.2	12758284.00
2 та мостли кран	6200000.00	28.8	5160654.00
Жами	21500000.00	100.0	17918938.00

Демак, жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики тақсимлаш натижасида бинонинг бошланғич қиймати 12758284.00 сўм ва 2 та мостли краннинг бошланғич қиймати 5160654.00 сўмни ташкил қилади.

Бизнинг фикримизча, ушбу тажрибани оммовийлаштириш объектлар қийматини адолатли баҳолашда ўз самарасини беради деб ўйлаймиз.

Кўп ҳолларда корхоналар зарур объектларни ўз кучлари билан қуришга ёки ўзлари ишлаб чиқарган маҳсулотлардан машина ва асбоб-ускуна сифатида фойдаланишга қарор қилади. Ўз кучи билан қурилган активларнинг бошланғич қиймати юқоридаги тартибга тўлиқ асосланади. Лекин, бунда иккита хусусиятга эътиборни қаратиш лозим бўлади.

Биринчи хусусияти қурилаётган объетнинг таннархини аниқлаш билан боғликдир. Корхона ўз кучи билан бино қурилишини амалга оширса, унда бевосита харажатлар жумладан, материал ва меҳнат сарфлари бинонинг таннархига туғридан-тўғри киритилади. Лекин, билвосита харажатларни тақсимлаш мураккаб жараён ҳисобланади, чунки бу харажатлар корхонанинг фақат ушбу қурилиш фаолияти билангина боғлиқ бўлмасдан, у умумишлаб чиқариш характерига эга бўлади. Бунда умумишлаб чиқариш устама харажатлари идентификацияланади, яни уларнинг қурилиш фаолияти билан алоқадор моддалари ажратиб олинади. Масалан, умумишлаб чиқариш воситаларининг амортизацияси қурилиш фаолиятига алоқадор эмас. Лекин, электр энергия, сув, ошхона, ишлаб чиқаришда ҳамда қурилишда ишлаган ходимларнинг иш ҳақи, қуриқлаш харажатлари ва бошқа моддалар суммалари тақсимланиши лозим. Чунки, бу устама харажатларнинг бир қисми қурилиш фаолиятига ҳам алоқадордир. Бунда, устама харажатларнинг қурилиш бўлмаган пайтдаги нормал даражасидаги суммасини қурилиш давридаги харажатлари суммасига таққослаб, вужудга келган фарқ суммасини қурилиш таннархига олиб бориш тажрибасини қўллаш мақсадга мувофиқ деб ўйлаймиз.

Объект ўз кучи билан қурилганда, объектнинг ҳақиқий таннархини ушбу кунда адолатли бозор баҳосидаги суммага ёки сотиш мумкин бўлган нархдаги суммасига таққослаб, фойдани аниқлаш мумкин бўлади. *Иккинчи хусусияти* бухгалтерия ҳисобида объектни ҳақиқий таннархида ёки сотиш нархидаги суммасида акс эттириш тартибини уйғунлаштириш билан белгиланади.

МЧЖ "American O & G" корхонаси ишлаб чиқариш биноси ёнида ишлаб чиқаришда қўлланиладиган техник тузни сақлаш учун усти ёпилган объект қурилиши лозимлигини маълум қилди. "Қурувчи" ташкилоти ушбу объектни 4200000.00 сўмга бажаришини билдирди. Корхона "Қурувчи"нинг таклифини қабул қилмади ва ўз кучи билан қуришга қарор қилди. Ушбу лойиҳа учун 2100000.00 сўмга материал, 650000 сўм иш ҳақи ва 370000.00 сўм ишлаб чиқариш накладной харажатлари сарфлади. Объектнинг тўлиқ таннархи 3120000.00 сўмни ташкил этди. Натижада, корхона 1080000.00 сўм (4200000.00 – 3120000.00) альтернатив фойда олди. Кўпчилик амалиётчи бухгалтерлар ушбу фойда суммасини қайд қилиш лозимлигини қўллаб

қуватлашмайди. Халқаро стандартда ҳам, ички фойда таннарх элементи сифатида қайд қилинишини таъкидланган. Шу боис, энг самарали тажрибага таянадиган бўлсак, қурилиш объектининг бошланғич таннархи 3120000.00 сўмни ташкил этади.

Кўпинча амалиётда компаниялар ўз кучи билан қурилиш ишларини амалга оширганда бошқа манбалардан пул маблағлари (қурилиш кредити) жалб қилади. Натижада кредит фоизлари бўйича харажатлар юзага келадики, буни атамаларда "капитализациялашган фоиз" деб аташади. FASB томонидан тайёрланган №34 "Фоизлар буйича таннархнинг капитализациялашуви" стейтментида мулк, бино ва асбоб-ускуналар харид қилинганда ёки ўз кучи билан қурилганда ушбу мақсадларга четдан жалб қилинган маблағлар бўйича фоизлар ҳам капитализациялашган таннарх таркибига киритишни тавсия этган.

Машина ва асбоб-ускуналар пулсиз, яъни бошқа пул бўлмаган активларга айирбошлаш орқали (запасларга, харидорлар хати ва бошқалар) ёки қайтарилмаслик шартида бепул берилган ҳолларда баҳосини белгилаш анча мураккаблашади.

Чет эл тажрибасида активлар қийматини белгилашнинг қуйидаги учта базиси қўлланилади:

(а) адолатли бозор қиймати;

(б) баҳоланган қиймат;

(с) бухгалтерия китоби.

Адолатли бозор қиймати бизнеснинг нормал курсида ушбу активни сотишдан олиш мумкин бўлган нархдир. Чет эл тажрибасида бухгалтерлар пулсиз келиб тушишларни адолатли бозор қийматида акс эттирадилар.

Айрим ҳолларда моддаларнинг адолатли бозор қийматини аниқ кўрсатиш мумкин бўлмай қолади. Бундай ҳолларда, бухгалтерлар моддаларни айирбошлашда уларнинг профессионал баҳоловчилар ёрдамида аниқланган нархларга таянишни афзал кўришади. Шунга кўра *баҳоланган қиймат* бу актив сотилиши мумкин бўлган адолатли бозор нархи хусусида баҳоловчиларнинг профессионал хулосасига асосланган нархдир.

Бухгалтерия ҳисоби китоби қиймати бу активнинг эски эгасининг бухгалтериясидаги ҳисоб регистрларида қайд қилинган қийматдир. Бизнинг амалиётимизда кўпинча ушбу усул қўлланилади.

Чет эл тажрибасида мулк, бино ва асбоб-ускуналарнинг келиб тушушининг барча ҳолларида келиб тушган активларнинг бошланғич қиймати суммасига қуйидагича бухгалтерия ёзуви берилиши эътироф этилган:

Мулк, бино ва асбоб-ускуналар ....(бошланғич қиймат суммасига)

Касса ёки тўланадиган ҳисоблар.....(активларни харид қилиш, келтириш ва ишга тушириш билан боғлиқ тўловлар)

Энди, юқорида тадқиқот қилинган тажрибалар асосида бизнинг амалиётимизда мулк, бино ва асбоб-ускуналар келиб тушиши ҳисобини уйғунлаштиришнинг айрим масалаларига тўхталиб ўтайлик.

"Асосий воситалар" атамасининг чет эл адабиётларида моҳиятининг ёритилиши асосида бизнинг тушунчамиздаги асосий воситаларни "мулк, бино ва асбоб-ускуналар" деб аталиши унинг хусусиятларини ўзида тўлароқ мужассамлантиради деб ўйлаймиз. Шу боис, 5-сон БҲМСни "мулк, бино ва асбоб-ускуналар" деб аташ мақсадга мувофиқдир.

0700 "Ўрнатиладиган ускуналар" ва 0800 "капитал қуйилмалар" счётларининг қўлланилиши тўғрисида ҳолатларни чет эл тажрибаларида учратмадик. Харид қилинган, ўз кучи билан қурилган ва бошқа капиталлашган харажатлар тўғридан-тўғри мулклар, бино ва асбоб-ускуналар счёти ҳисобига олиб борилган. Бунда, оралиқ счётлардан қўлланилмаган. Счётлардан фойдаланиш тўғрисидаги масала ҳал қилинаётганда унинг афзалликлари (самараси) ва камчиликлари(қўлайсизликлар)ни солиштириб кўриш мақсадга мувофиқдир.

0700 "Ўрнатиладиган ускуналар" счёти ҳали фойдаланишга топширилмаган, ўрнатилмаган ватанимизда ва хорижда ишлаб чиқилган асбоб-ускуналарни ҳисобга олади. Албатта, ахборот фойдаланувчилар учун ўрнатилмаган (монтаж қилинмаган) активларнинг қиймати тўғрисида маълумотларни билиш муҳимдир. Бундан ташқари, ушбу ахборотлар оператив бошқариш учун ҳам зарур ҳисобланади. Лекин, асбоб-ускуналар узоқ вақт давомида ўрнатишга чиқарилмаса, у ҳолда активларнинг депресиацияси билан боғлиқ жараёнларни ҳисобга олиш имкони бўлмайди. Халқаро стандарт талабларига кўра, у тўлиқ узоқ муддатли моддий активлар критериясига жавоб беради, яъни депресиацияланиши лозим бўлади.

0800 "Капитал қуйилмалар" ҳисоби узоқ муддатли моддий активларни харид қилиш, ўз кучи билан қурилишларни амалга ошириш харажатлари ва бошқа капитал сарфларни ҳисобга олишга мўлжалланган. Бу ҳисоб ёрдамида ҳар бир харид қилинган активлар ва ўз кучи билан амалга оширилган қурилишларнинг таннархини аниқлаш имконини беради. Бундан ташқари, ушбу ҳисоб ёрдамида ҳисобот даври давомида корхона томонидан амалга оширилган капитал қуйилмалар тўғрисидаги маълумотлар олинадики, қайсики солиқ қонунчилигида айрим имтиёзлар ушбу қуйилмаларнинг ҳажмига боғлиқ қилиб қўйилган. Лекин, амалда "капитал қуйилмалар" ҳисобини юритишда айрим чалкашликларга йўл қўйилган деб ўйлаймиз. Ҳозирги кундаги белгиланган тартиб бўйича ушбу счетнинг дебетида асосан узоқ муддатли активлар хариди ёки ўз кучи билан амалга оширилган қурилишнинг капиталлашган харажатлари ҳисобга олинади. Лекин, амалдаги мулк, бино ва асбоб-ускуналарнинг қийматини оширадиган капитал таъмирот харажатлари суммаси "капитал

қуйилмалар"га киритиш мўлжалланмаган. Бизнинг фикримизча, капитал таъмирот бу активларнинг қийматини ёки хизмат қилиш муддатини узайтиришга қаратилганлиги ва шу асосда капиталлашуви боис, у билан боғлиқ сарфларни капитал қуйилмаларга киритиш мақсадга мувофиқдир. Бу борада В.С. Беганов ва бошқаларнинг ҳам капитал таъмирот харажатлари (реконструкция ва кайта жиҳозлаш) 08 "капитал қуйилмалар" счётига олиб борилиши мақсадга мувофиқлигини таъкидлашади. Бундан ташқари бизга маълумки, асосий воситаларнинг капитал қуйилмалар билан боғлиқ бўлмаган купайишлари мавжуд. Буларга, таъсисчиларнинг асосий восита сифатида қўшган улуши, текинга келиб тушган активлар, инвентаризация натижасида ортиқча чиққан асосий воситалар ва бошқа кўпайишини киритишимиз мумкин. Таннарх тамойилига мувофиқ, ушбу келиб тушган активларни ташиб келтириш, ўрнатиш ва ишга тушириш билан боғлиқ харажатлар ҳам мавжудки, улар моҳиятан капиталлашгандир ва активлар таннархининг таркибий қисми ҳисобланади. Бизнинг фикримизча, ушбу келиб тушушлар билан боғлиқ активларни ташиб келтириш, ўрнатиш ва ишга тушириш билан боғлиқ харажатларни ҳам капитал харажатлар таркибига киритиш мақсадга мувофиқдир. Шу боис, амалдаги 08 "капитал қуйилмалар" счётига қуйидаги счётларни очишни таклиф этамиз:

0850 "Амалдаги асосий воситаларнинг капитал таъмироти"

0860 "Таъсисчилардан ҳисса сифатида, текинга ва бошқа келиб тушиши билан боғлиқ ташиб келтириш, ўрнатиш ва ишга тушириш харажатлари"

0800 "капитал қуйилмалар" ва 0100 "асосий воситалар" счётлари ўртасидаги таклиф қилинган счетлар корреспонденцияларида таъсисчилардан ва текинга келиб тушган асосий воситаларнинг таннархининг шаклланишида 0800 "капитал қуйилмалар" ҳисоби ҳам қатнашаяпди. Ушбу активларни ташиб келтириш, ўрнатиш ва ишга тушириш билан боғлиқ харажатлари 0800-счётда тўпланилиб, ишга туширилиши билан 0100-счётга утказилаяпди.

Таклиф қилинган тартибда капитал қуйилмалар ва улар билан боғлиқ узоқ муддатли активлар ҳисобини ташкил қилиш капитал қуйилмалар тўғрисида тўла ва батафсилроқ ахборот бериш имкони яратилади деб уйлаймиз.

21-сон БҲМСдаги 0800-счёт бўйича берилган корреспонденциясидаги 21-пунктга мувофиқ, корхона таъсисчилари томонидан устав капиталига ҳисса сифатида асосий воситаларнинг тугалланмаган объектлари (ер участкаларини қўшган ҳолда), шу билан бирга монтаж талаб қилмайдиган ускуналар қўшилса, д-т 0810 ва к-т 4610 бухгалтерия проводкаси берилиши кўзда тутилган. Бизнинг фикримизча, устав капиталига ҳисса сифатида киритилган тугалланмаган объектлар ва ускуналар қабул қилиш қиймати корхона учун капиталлашмаган

ҳисобланади. Шу боис, ушбу проводка капитал қуйилмалар суммасини сунъий купайтиради деб ўйлаймиз. Худди шунингдек, 25-проводкада монтаж талаб қилинмайдиган ускуналарнинг текинга келиб тушиши операциясига д-т 0810-0820, к-т 8523 проводкаси берилган. Бу операциянинг мазмуни ҳам харажатларнинг капиталлашуви билан боғлиқ эмас деб ўйлаймиз ва ушбу проводка юқоридаги проводка каби капитал қуйилмалар суммасини сунъий оширади.

Юқорида баён қилинган фикрлар асосида мулклар, бино ва иншоатларнинг келиб тушиши билан боғлиқ операцияларни икки гуруҳга бўлиш мақсадга мувофиқдир: (1) харажатларнинг капиталлашуви натижасида (харид қилиниши, ўз кучи билан қурилиш, капитал таъмиротнинг амалга оширилиши ва бошқа) ва (2) капиталлашмаган келиб тушишлар (таъсисчиларнинг улуши, текинга келиб тушган, қайта баҳоланиши ва бошқа). (1) гуруҳ келиб тушушларни 0800 "капитал қуйилмалар" счёти орқали ҳисобларда акс эттириш мақсадга мувофиқдир. Лекин, (2) капиталлашмаган келиб тушишлар билан боғлиқ активларни ташиб келтириш, ўрнатиш ва ишга тушириш харажатлари капитал сарфлар ҳисобланади. Шу сабабли, ушбу капитал сарфларни 0800-счёт орқали ўтказиш тўғридир. Демак, (2) гуруҳдаги келиб тушишларда активларнинг баҳоланган қийматига д-т 0100 ва к-т 4600, 8523, 8531 ва бошқа счётлар проводкаси берилади. Уларни ташиб келтириш, ўрнатиш ва ишга тушириш билан боғлиқ харажатлар, даставвал 0800-счётда тўпланилади. Объект ишга туширилгандан сўнг, д-т 0100 ва кредит 0800 проводкасини бериш жоиздир.

Узоқ муддатли моддий ва номоддий активлар ҳисоби масалаларида муҳим ўринни уларнинг қийматини активларнинг хизмат қилиш муддатига тақсимлаш масаласи, яъни "депресиация" (depreciation) ва "амортизация" (amortization) жараёнлари эгаллайди.

Чет эл адабиётлари ва хорижий корхоналар тажрибаларида "депресиация" (depreciation) ва "амортизация" (amortization) атамлари бир-биридан фарқланади. Жумладан, кўпчилик олимларнинг ишларида [151, 153, 138, 144, 146] ва 16-сон БҲХСда ушбу атамалардан бир-бирини фарқлаган ҳолда фойдаланилади. Бу олимлар томонидан берилган таърифларни умумлаштириб қуйидагича изоҳлашни лозим деб топдик:

Депресиация – бу мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар (ер кирмайди) тўла таннархини уларнинг фойдали хизмат қилиш муддатига систематик ва ўзаро боғлиқ ҳолда тақсимлашдир.

Амортизация – бу номоддий активларнинг харид қилиб олиш таннархини уларнинг фойдали хизмат қилиш муддатига систематик ва ўзаро боғлиқ ҳолда тақсимлашдир.

Бизнинг амалиётимизда, жумладан, ХИИКларда барча ҳолларда «амортизация» атамаси қўлланилмоқда. Бу эса, ҳисоб сиёсатида айрим ноаниқликларга ва бухгалтерия ҳисоби бўйича халқаро атамалардан

четлашишларга сабаб бўлмоқда. Шу боис, халқаро атамаларга яқинлаштириш мақсадида депресиация ва амортизация атамаларини қабул қилиш ва улардан ўринли фойдаланиш мақсадга мувофиқ деб ўйлаймиз.

Депресиация ва амортизация каби атамаларнинг маълум умумий жиҳатлари мавжуд. Улар бир хил объектив асосга эга бўлиб, қийматни белгилаш эмас, балки тақсимлаш жараёнидир. Бунда, депресиация ва амортизация суммалари операцион активлардаги капитализациялашган харажатларнинг жорий харажатлар кўринишида бухгалтерия ҳисоби даврига тақсимланган суммаси бўлиб, ушбу сумма молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботга киритилади. Бу харажатлар пулсиз харажатлар ҳисобланиб, четга пул маблағларини кўчириш заруриятини келтириб чиқармайди.

Ҳар бир активлар бўйича депресиация суммасини ҳисоблаш учун ХИИКларда бухгалтерлар қуйидаги тўртта муҳим маълумотларга таянади: 1) активларнинг бошланғич қиймати; 2) активларнинг фойдали хизмат қилиш муддати; 3) ликвидацион қиймат (қолдиқ қиймат); 4) депресиация усуллари.

Масалан, МЧЖ "American O&G" корхонаси балансида компьютернинг бошланғич қиймати 720.0 минг сўм кўрсатилган. Компьютернинг хизмат қилиш муддати 5 йил қилиб белгиланган. Ушбу муддат тугагандан сўнг компьютернинг ликвидацион қиймати 70.0 минг сўм бўлиши кутилмоқда. Хизмат қилиш муддатига тақсимланадиган депресиация суммасини қуйидагича аниқлаймиз:

Бошланғич қиймати (минг сўм). *720.0*

Айирилади: баҳоланган ликвидацион қиймат (минг сўм) *70.0*

Фойдали хизмат қилиш муддатига тақсимланадиган

депресиация суммаси (минг сўм) (720.0-70.0). *650.0*

Белгиланган фойдали хизмат қилиш муддати. . . . . *5 йил*

Йиллик депресиация харажатлари (минг сўм) 650\5. . . . . *130.0*

ХИИКлардаги депресиация жараёнини икки турга ажратиш мумкин. Биринчиси, бу ҳисоб сиёсатида акс эттириб, молиявий бухгалтерия ҳисобида қўлланиладиган усулларни танлаш асосида амалга оширишни кўзда тутса, иккинчи тури бу солиқ қонунчилиги талаблари асосида амалга оширилади.

Чет эл амалиёти ва ХИИКлар тажрибасида молиявий ҳисоб ва ҳисобот мақсадларида депресиацияланадиган активлар қийматининг ҳисобот даврларига тақсимлашнинг умум тан олинган бир қанча усуллари (тўғри чизиқли, кумулятив, ишлаб чиқариш, қолдиқ қийматдан ҳисоблаш ва бошқа усуллар) қўлланилади. Депресиациянинг ушбу усулларидан фойдаланиш тартиби 5-сон БҲМС «Асосий воситалар»да ҳам кўзда тутилган.

МЧЖ "American O & G" корхонаси мисолида, бошланғич қиймати – 720.0 минг сўм, мўлжалланган ликвидацион қиймати – 70.0 минг сўм,

хизмат қилиш муддати – 5 йил, тезлаштирилган депресиация даражаси - 200% бўлган ҳолда, юқоридаги усуллар асосида ҳисобланган депресиация суммаларини таққослаб кўриш мумкин (3.3-жадвал). Ушбу жадвалдан кўриниб турибдики, тўғри чизиқли усулда йиллик депресиация суммаси йиллар бўйича бир текисда тақсимланган ва қолдиқ қиймати мос равишда бир хил камайган. Тезлаштирилган усулда актив қийматининг кўп қисми дастлабки йилларга тақсимланган. Баланс қийматини камайтириш ва кумулятив (йил-сўм-рақам) усуллари асосида ҳисобланган депресиация суммалари ўртасида катта тафовут мавжуд эмас. Бу жадвал активлар депресиацияси бўйича бухгалтерия ҳисоби сиёсатини белгилашга ёрдам беради. Усуллар натижаларини ўзаро солиштирилиб, ХИИКлар молиявий фаолиятига уйғун бўлган усул танланиши мумкин.

Бизнинг амалиётимизда "белгиланган депресиация" тартиби ўзгарган тақдирда депресиация сиёсатига киритиладиган ўзгартиришлар услубий жиҳатдан етарлича ёритилмаган ва натижада амалиётда бухгалтерларда ушбу масала юзасидан ягона тартибга келинмаган. Белгиланган депресиация – активларнинг фойдали хизмат қилиш муддати ва ликвидацион қийматини ўз ичига олади. Стандарт талабларига мувофиқ ҳисоб усулларини ўзгартириш бизнес даромадларини яхшироқ баҳолаб-ўлчашга олиб келган ва ҳисобот даври кўрсаткичларининг таққосланишлиги бузилмаган ҳолларда рухсат этилади. Ушбу тажрибанинг қўлланилиши Р.Либби, П.А.Либби ва Д.Г.Шорт томонидан атрофлича ёритилган [151, 421-бет].

Стандарт талаблари бузилмаган ҳолда "белгиланган депресиация" ўзгарган тақдирда ҳисоб сиёсатига киритиладиган ўзгартиришлар тартибини МЧЖ "American O & G" корхонаси мисолида кўриб ўтайлик. Унда қуйидаги маълумотлар берилган:

Қишлоқ хўжалик маҳсулотларини қайта ишлаш машинаси
бошлангич қиймати (минг сўм).....20767.7
Белгиланган фойдали хизмат муддати .....10 йил
Белгиланган ликвидацион қиймати (минг сўм) 16.5
Икки йил давомида жамгарилган депресиация суммаси
(тўғри чизиқли усул асосида ҳисобланган)
(20767.7 –16.5)x2\10 (минг сўм).....4150.2

Корхона 3-йилни бошлашдан олдин мутахассисларнинг хулосаси бўйича машинанинг хизмат қилиш муддатини 10 йилдан 15 йил қилиб ўзгартирди. Натижада, 3-йилдан эътиборан, йиллик депресиация суммаси қуйидагича аниқланади:

Бошлангич қиймати (минг сўм).....20767.7
1-2 йиллар ҳисобланган депресиация суммаси (минг сўм).....4150.2
Депресиацияланмаган қолдиқ (минг сўм).....16617.5
Белгиланган ликвидацион қиймати (минг сўм) 16.5
Депресиацияланадиган қолдиқ.....16601.0

Қолган хизмат қилиш муддатига тўғри келадиган йиллик депресиация суммаси 16601.0 \(15йил-2 йил) (минг сўм). 1277.0

3.3-жадвал

МЧЖ " American O & G" корхонаси мисолида депресиация усуллари натижаларининг таққосланиши

(сўм ҳисобида)

Йиллар	Тўғри чизиқли усули (20% лик даража)		Баланс қийматини камайтириш усули (40%=200 % х 20%\ 100%)		Кумулятив усул (1+2+3+4+5=15)		
	Йиллик депре-сиация	Қолиқ қиймати	Йиллик депре-сиация суммаси	Қолдиқ қиймати	Дара-жаси	Йиллик депре-сиация	Қолдиқ қиймати
0	-	720000	-	720000			720000
1	130000	590000	288000	432000	5\15	216667	503333
2	130000	460000	172800	259200	4\15	173333	330000
3	130000	330000	103680	155520	3\15	130000	200000
4	130000	200000	62208	93312	2\15	86667	113333
5	130000	70000	23312	70000	1\15	43333	70000

Ушбу тажрибанинг қўлланилиши ва оммавийлашиши стандарт талабларига тўлиқ жавоб беради деб ўйлаймиз.

Депресиациялар ҳисоби амалиётида солиқ қонунчилигидан келиб чиқиб ҳисобланган депресиация суммаларини аниқлаш муҳим ўрин тутади. Амалиётда кўпчилик ҳолларда бухгалтерлар депресиация ҳисобида солиқ қонунчилигидаги амортизация меъёрларидан фойдаланиш билан чекланишадилар ва натижада молиявий бухгалтерия ҳисобини солиқ қонунчилиги бўйича юритиладиган ҳисобга айлантириб қўйишади. Бундай ҳол ҳам назарий ва амалий жиҳатдан тўғри эмас деб ҳисоблаймиз. Молиявий бухгалтерия ҳисоби умумэътироф этилган стандартлар ва унинг ХИИКларда уйғунлашган ҳужжати бўлган ҳисоб сиёсати асосида юритилишининг таъминлашини мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз.

Юқорида таъкидлаганимиздек, номоддий активларга нисбатан амортизация жараёни юз беради. Амортизациянинг депресиациядан фарқи шундан иборатки, бунда ҳақиқий таннархда кирим қилинган номоддий активларнинг бошланғич қиймати амортизация ҳисобидан камайиб боради.

Чет эл тажрибалари ва халқаро стандартларни ўрганиш асосида номоддий активлар ҳисоби ва ҳисоботига оид муҳим концептуал хулосаларни чиқариш мумкин. **Биринчидан**, номоддий активларнинг амортизацияси жамғарилмайди. Натижада, 21-сон БҲМСда кўзда тутилган 0500 "Номоддий активлар эскириши ҳисоби" счётларини юритишга эҳтиёж қолмайди. **Иккинчидан,** ҳисобланган амортизация суммаси тўғридан-тўғри номоддий активларнинг харид қилиш қийматининг камайишига олиб борилади. **Учинчидан,** номоддий активлар амортизациясини одатда тўғри чизиқли усулда ҳисоблаш мақсадга мувофиқдир. **Тўртинчидан,** халқаро стандартларда фойдали хизмат қилиш муддатини белгилаш қийин бўлган номоддий активлар бўйича хизмат қилиш муддати 40 йилгача белгилаш мумкинлиги белгиланган. Амалдаги 7-сон БҲМСнинг 39.2-моддасида эса бу муддат 20 йил қилиб белгиланган. Бизнинг фикримизча, айрим номоддий активларнинг масалан, гудвилл қийматини энг кўп йигирма йил ичида тақсимлаш тўғри бўлмайди.

Олиб борилган тадқиқот натижаларига асосланиб номоддий активларнинг амортизацияси бўйича қуйидаги бухгалтерия ёзувларининг тузилишини эътироф этамиз:

МЧЖ "American Oilseeds and grains" кунжутни қайта ишлаш божхона лицензияси олиш таннархи 150 еврога тенг. Евронинг лицензияни кирим қилиш кунидаги курси 1147.55 сўм бўлган. Лицензиянинг бошланғич қиймати 172132.50 сўмни ташкил этди. Лицензиянинг муддати 30.05.2003 йилдан 31.05.2004 йилгача деб белгиланган. Лицензиянинг 2003 йилдаги амортизация суммаси тўғри чизиқли усулда ҳисобланиб, 86066.25 сўмни ташкил этади. Ушбу суммага қуйидагича бухгалтерия проводкаси бериш мақсадга мувофиқдир:

Д-т 2010 Асосий ишлаб чиқариш. 86066.25*

К-т 0410 Патентлар, лицензиялар ва ноу-хау. 86066.25

**2310,9410,9420 (счётлар номоддий активларнинг ишлаб чиқариш, маъмурий ва бошқа харажатларга оидлигига қараб ўзгаради)*

Ушбу бухгалтерия ёзуви ХИИКларда номоддий активларни бухгалтерия ҳисоботларида тўғридан-тўғри қолдиқ қийматда кўрсатиш имконини беради.

Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар ҳисобида уларнинг тасарруфи билан боғлиқ ҳаракатлари ҳисоби ҳам муҳим ўринни эгаллайди. Бухгалтерия ҳисобига оид миллий адабиётларимизда асосий воситаларнинг чиқарилишига оид "реализацияси ёки сотилиши", "ликвидацияси ёки тугатилиши" ва "бошқа чиқарилиши" атамалардан фойдаланилади. Чет эл адабиётларида "тасарруф (disposals)" тушунчасидан фойдаланилган бўлиб, у мулкдорлар томонидан мулкни тасарруф қилиш билан боғлиқ барча ҳаракатларини қамраб олиши таъкидланган. Р.Ҳ.Хермонсон ва бошқалар [146, 399-бет.] мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар тасарруфи ҳисоби 1) реализацияси, 2) реализацияга оид

бўлмаган тўлиқ эскириши ва яроқсизлиги, 3) бузиб ташланиши, 4) алмаштирилиши, 5) бузиш ва олиб ташлаш харажатлари билан боғлиқ жараёнларни олишини кўрсатган.

ХИИКларнинг ҳисоб сиёсатида мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар тасарруф этилишининг ҳисоби қуйидаги боскичларда амалга оширилиши мақсадга мувофиклиги эътироф этилган: 1) актив чиқариладиган кунига қадар жорий ҳисобот даври учун депресиация суммасини ҳисоблаш; 2) активнинг қийматига оид барча кўрсаткичларни ва жамғарилган депресиация суммасига оид ахборотларни тайёрлаш; 3) активларнинг тасарруфи натижасида келиб тушадиган пулларни ва тўланадиган пуллар ёзувини амалга ошириш ва маълумот тайёрлаш; 4) активлар тасарруфи натижаси ўлароқ фойда ёки зарарларни аниқлаш ва тегишли ҳисобларда акс эттириш.

Хорижий тажрибаларидаги активларнинг тасарруфи натижаларини ҳисобларда акс эттириш тартиби бўйича икки хил ёндашувни ажратишимиз мумкин.

Биринчи ёндашувга Р.Либби ва бошқалар (151), К.Д.Ларсон ва бошқалар (150), Р.Ҳ.Ҳермонсон ва бошқалар (146), Р.Н.Энтони ва бошқаларни (138), Б.Нидлз ва бошқалар (97) ни киритиш мумкин. Бу ёндашишда активларнинг тасарруф этилиши билан боғлиқ ҳаракатларининг натижалари тўғридан-тўғри активлар, жамғарилган депресиация ва тасарруф қилишдан олинган фойда ва зарарлар ҳисоблари ёрдамида амалга оширилади (активларнинг реализацияси счёти қўлланилмайди).

Иккинчи ёндашувга Ф.Вуд (120) ва бошқаларнинг изохлашларини киритса бўлади. Ушбу ёндашувда активлар реализациясини ҳисобларда акс эттириш учун активлар, жамғарилган депресиация ва активлар реализацияси счётидан фойдаланилади. Ҳисоб сўнгида, реализация счёти натижалари фойда ва зарарлар счётига ўтказилади.

Чет эл амалиётидаги мулклар, бино, машина ва асбоб-ускуналарнинг тасарруф қилиниши натижаларини бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттириш бўйича иккита ёндашувни ўрганиш асосида шундай хулосага келишимиз мумкинки, бизнинг амалиётимиздаги тартиб иккинчи ёндашувга айнан тўғри келади. Лекин, молиявий бухгалтерия ҳисоби бўйича асосий нуфузли адабиётларда биринчи ёндашиш тан олинган. Биринчи ёндашувнинг афзаллик тарафи шундан иборатки, бунда асосий воситаларнинг реализациясига оид счётларнинг қўлланилишига эҳтиёж қолмайди. Бундан ташқари, ушбу ёндашув тарафдорлари асосий воситаларнинг бошланғич қиймати билан уларнинг депресиациясини бир-бирига қарама-қарши қўядилар ва бу мантиқан тўғри деб ҳисоблаймиз.

Стандартлар талабларига мувофиқ, мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар нормал бизнес фаолиятида сотишга мўлжалланмаган. Бу турдаги активларнинг сотилиши зарурият туғилган тақдирдагина амалга

оширилади. Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботга уларнинг реализацияси ҳажми тўғрисидаги ахборотлар киритилмасдан, балки уни сотишдан кўрилган фойда ёки зарар киритилади. Натижада, активлар реализацияси счётига эҳтиёж қолмайди.

Ушбу афзалликларини ҳисобга олиб биз, мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар тасарруфи билан боғлиқ жараёнларни счётларда акс эттириш тартибини ХИИКлар тажрибасида қайта кўриб чиқишни мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз. Бинобарин, 9210 "Асосий воситаларнинг чиқими» счётидан фойдаланишга эҳтиёж йўқ деб ҳисоблаймиз. Ушбу жараёнларни юқорида қилинган фикр ва мулоҳазалар асосида фойдаланилаётган счётларнинг номларига тегишли ўзгартиришларни киритган ҳолда қўйидаги бухгалтерия ёзувлари орқали акс эттиришни таклиф этамиз:

А. Активларни сотишдан фойда олинганда:

1. Сотилган активнинг жамғарилган депресиация суммасига:

Д-т 0200 "Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар жамғарилган депресиацияси"

К-т 0100 " Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар"

2. Сотилган активларнинг сотиш баҳоси суммасига:

Д-т 4010 "Харидор ва буюртмачилардан олинадиган счётлар" (активнинг сотилган баҳосига)

К-т 9310 "Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар тасарруф қилишдан олинган фойда " (фойда суммасига)*

К-т 0100 " Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар" (Қолдиқ қиймат суммасига)

** Фойда = Сотишдан келиб тушган сумма + жамғарилган депресиация суммаси – бошлангич қиймат.*

Б. Активларни сотишдан зарар кўрилганда:

1. Сотилган активнинг жамғарилган депресиация суммасига:

Д-т 0200 "Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар жамғарилган депресиацияси"

К-т 0100 "Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар"

2. Сотилган активларнинг сотиш баҳоси суммасига:

Д-т 4010 "Харидор ва буюртмачилардан олинадиган счётлар" (активнинг сотилган баҳосига)

Д-т 9451 "Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар тасарруф қилишдан кўрилган зарарлар" (зарар суммасига)*

К-т 0100 "Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар" (Қолдиқ қиймат = бошланғич қиймат – жамғарилган депресиация)

** Зарар = Бошланғич қиймат – сотиш баҳосидаги сумма – жамғарилган депресиация суммаси.*

Изоҳ: 1. Счётларнинг 21-сон БҲМСга мувофиқ номлари ушбу мисолда тадқиқот жараёнида таклиф қилинган номларга ўзгартирилди.

ХИИКларда УММАларнинг тасарруф қилиниши билан боғлиқ бошқа чиқимларини ҳам худди шу тартибда счётларда акс эттириш мумкин.

Ушбу таклиф этилаётган усул ХИИКлар УММАларнинг тасарруф қилиниши билан боғлиқ жараёнларни тўғри ҳисоблашга ва реализацияси билан боғлиқ счётларнинг қисқарилишига олиб келади.

Энди, узоқ муддатли активларни молиявий ҳисоботларда акс эттириш тартибига қисқача тўхталиб ўтайлик. Юқоридаги баён қилинган фикрлар ва таклифлар асосида ХИИКларда узоқ муддатли активлар ҳисоботини такомиллаштиришнинг қуйидаги иккита муқобилини таклиф этамиз.

Биринчиси, баланс ҳисоботида узоқ муддатли активларнинг ҳолати тўғрисидаги ахборотларни кенгайтириш асосида уларнинг ҳаракатини тавсифлайдиган қўшимча ҳисоботларга эҳтиёж қолдирмаслик. Биз хорижий тажрибаларини ўрганиш, халқаро ва миллий стандартлар талаблари асосида бухгалтерия балансининг "узоқ муддатли активлар" қисмини 10-иловада келтирилган тартибда ва таҳрирда акс эттиришни таклиф этамиз.

Бунда, "Асосий воситаларнинг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот"ни тузишга ўрин қолмайди. Чунки, бухгалтерия баланси умумлаштирган шаклда ушбу ҳисобот маълумотларини ўзида тўлиқ мужассамлантиради. Шу билан бир қаторда таклиф қилинаётган тартиб амалдаги бухгалтерия баланси таркиби ва мазмунини халқаро ва миллий стандартлар талабига яқинлаштиради ҳамда унинг ўқилишини енгиллаштиради.

Иккинчиси, ХИИКлар баланс ҳисоботида фақат асосий воситалар ва номоддий активлар тўғрисида умумий маълумотларни акс эттириш билан чекланса, у ҳолда унга илова тариқасида "Узоқ муддатли моддий активлар ҳаракати" тўғрисидаги ҳисоботга эҳтиёж туғилади.

Амалдаги 1-сон БҲМСда [44, 25-бет] молиявий ҳисобот шаклларининг таркибий қисмига "Асосий воситаларнинг ҳаракати тўғрисида"ги ҳисобот ҳам киритилган. Чет эл корхоналари молиявий ҳисоботларининг таркибий қисмида ушбу турдаги ҳисобот алоҳида эътироф этилмаган. Бундан ташқари, ушбу миллий ҳисобот ҳажми катталиги билан ажралиб туради. Ҳисобот ихчамлилик, фойдаланувчиларга тушунарли бўлишлик, фақат энг зарур ва керакли ахборотларни умумлаштира олишлик каби талабларга тўлиқ мувофиқ келмайди деб ҳисоблаймиз. Бундан ташқари, 8-устун "йиғилган амортизация миқдори: келиб тушган воситалар бўйича" кўрсаткичи тўғри номланган деб бўлмайди. Чунки, амортизация бўйича "йил охиридаги қолдиқ = йил бошидаги қолдиқ + келиб тушган воситалар бўйича – чиқим қилинган воситалар бўйича" ҳисоблаш тартиби услубий жиҳатдан тўғри эмас. Бу ҳисоблаш тартибини "йил охиридаги қолдиқ = йил бошидаги қолдиқ + ҳисобот даврида ҳисобланган депресиация – тасарруф қилинган воситалар бўйича депресиация" деб ёритилса услубий жиҳатдан тўғрироқ бўлади деб уйлаймиз.

Молиявий ҳисобот шаклларини такомиллаштиришнинг иккинчи муқобили бўйича иш юритадиган бўлсак, у ҳолда "Узоқ муддатли моддий активлар ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот"ни 11-иловада келтирилган ихчам ва фойдаланишга қўлай шаклда тақдим қилинишини мақсадга мувофиқдир. Тақдим қилинаётган ушбу ҳисобот шакли халқаро тажрибага уйғун бўлган УММАларнинг таснифига асосланади. Бундан ташқари ҳисобот шакли умумэътироф этилган, жумладан, "депресиация" ва "тасарруф этилиши" каби атамаларни мужассамлантирган. Ҳисоботда "ўзгартириш киритиш ёзувлари" учун ҳам алоҳида сатр ажратилди. Бу эса унинг қўлайлилик ва фойдалилик даражасини оширади.

Юқорида баён қилинган таклифлар, тавсиялар ва ҳисоботларда акс *эттирилиши лозим бўлган ахборотлар* таркиби, фикримизча ХИИКлар ҳисоб тизимини такомиллаштиришга ёрдам беради.

3..2. Товар-моддий заҳиралари ҳисобини халқаро стандартларга уйғунлаштириш

ХИИКлар жорий активлари таркибий қисмида салмоқли ҳиссани заҳиралар, яъни бизнинг атамамиздаги "товар-моддий заҳиралари" (ТМЗ) ташкил этади. ТМЗга хом-ашё ва материаллар, тугалланмаган ишлаб чиқариш, тайёр маҳсулот ва товарлар киради.

ТМЗларни баҳолаш усулларининг афзалликлари ва камчиликлари 12-иловада таҳлил қилинган.

Амалиёт материаллари билан яқиндан танишиш шуни кўрсатадики, бухгалтерлар амалиётда стандарт талаблари бўйича заҳираларнинг бошланғич қийматини аниқлашда маълум услубий тавсияларнинг

етишмаслигини ҳис этмоқдалар. Айрим савдо-тижорат ва ишлаб чиқариш корхоналарида заҳираларни баҳолашнинг стандарт қоидаларини тўғри қўлламаслик ҳоллари учраб турибди. Бунда, иккита муҳим жиҳатга эътиборни қаратиш лозим бўлади. Биринчиси, харид қилинган заҳираларнинг бошланғич қийматини ва иккинчиси сотилган заҳираларнинг таннархини аниқлаш масаласидир.

Қабул қилинган 2-сон БҲҲСда заҳиралар таннархига (historical cost) уни ***харид қилиш*** (cost of purchase) билан боғлиқ барча харажатлар, ***қайта ишлаш*** (cost of convertion) ва уларни жорий ҳолатга ва жойлаштириш жойига келтириш мақсадида амалга оширилган ***бошқа харажатлар*** (other overhead) киритилган [40, 180-бет].

ТМЗлари ҳисобида сотилган заҳиралар таннархини аниқлаш марказий ўринни эгаллайди ва бу кўрсаткич молиявий натижаларни аниқлашда ҳам аҳамият касб этади. Ушбу кўрсаткични аниқлаш услуби хорижий инвестициялар иштирокидаги савдо–тижорат ва ишлаб чиқариш корхоналариида ўзига хос хусусиятларга эга.

Маълумки, товарларнинг сотиш таннархи қуйидаги умумэътироф этилган формула орқали аниқланади:

Ҳисобот даврининг бошидаги товар заҳиралари (ТЗо)
Қўшилади: Харид қилинган товарларнинг бошланғич қиймати (ХЗ)
Ҳисобот даврида сотишга мўлжалланган жами товарлар (ТЗо+ХЗ)
Айрилади: Ҳисобот даврининг охиридаги товар заҳиралари (ТЗі)
Товарларнинг сотиш таннархи (ТСТ=ТЗо+ХЗ–ТЗі) (2.1)

2.1-формуладан кўриниб турибдики, сотилган товарлар таннархини аниқлаш учун товар заҳираларининг қолдиғи тўғрисидаги маълумотлар керак бўлади. Чет эл адабиётларида [151, 375-бет; 146, 215-бет; 150, 301-302-бет; 138, 131-133-бетлар; 144, 188-бет; 97, 172-173-бетлар] ҳисобот даврининг охирида товар заҳиралари қолдиғини аниқлашнинг иккита тизими қўлланилишини таъкидланган: заҳираларнинг даврий тизими ва заҳираларнинг узлуксиз тизими.

Заҳираларнинг даврий (инвентаризация қилиш) тизимида товар заҳираларининг кирими ва чиқимига оид кувлик ёзувлар олиб борилмайди. Ҳар бир ҳисобот даврининг охирида мавжуд бўлган товар заҳираларининг қолдиғи инвентаризация ўтказиш орқали, яъни жисмоний санаш ва ҳисоб–китоблар орқали аниқланади. Бунда, компаниялар ҳисоб сиёсатида мавжуд бўлган заҳиралар қолдиғини аниқлашнинг даврий тизимини ишлаб чиқиш талаб қилинади. Даврий инвентаризация тизимининг қулайлик томони шундан иборатки, бунда ҳисоб-китобларни юритиш кам харажатли бўлади. Ҳар бир товарлар реализацияси юз берганда унинг таннархини аниқлашга эҳтиёж бўлмайди. Товар заҳиралари счётига унинг хариди ва сотилиши билан боғлиқ операциялар ёзилмайди. Бунда, бошланғич товар заҳиралари суммасини ҳисобдан чиқариш ва охирги товар заҳираларини тиклаш ёзувлари орқали товар заҳиралари ҳисоби юритилади. Бу тизимни тўлиқ

компьютерлаштирилмаган корхоналарда, кунлик сотилган товарларнинг таннархини аниқлаш процедураси ўзини оқламаган тақдирда қўллаш маъқулдир. Бизнинг амалиётимизда бу тизимни чакана савдо корхоналари фаолиятида қўллаш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз. Чунки, ҳозирги кунда кўпчилик чакана савдо дўконларида ҳар бир сотилган товар операцияларини компьютерлаштириш орқали ҳисобга олиш имкониятлари чегараланган.

Хориж тажрибасида даврий заҳиралар тизимини қўллаш орқали товарларнинг бошланғич қиймати, товарларнинг сотиш таннархи ва молиявий натижаларни аниқлаш учун қуйидаги счётлардан фойдаланиш эътироф этилган: "Харидлар"; "Харид чегирмаси"; "Харидларнинг қайтарилиши ва тақдим қилинган чегирмалар (allowances)"; "Олинадиган счётлар"; "Тўланадиган счётлар"; "Пул маблағлари"; "Товар заҳиралари"; "Реализация"; "Реализация чегирмаси"; "Реализациянинг қайтарилиши ва нархни камайтириш"; "Транспорт-келтириш харажатлари"; "Транспорт-жўнатиш харажатлари"; "Сотиш натижалари"; "Молиявий натижалар"; "Тақсимланмаган фойда".

Бунда эътироф этилган бухгалтерия ҳисоби счётлардан фойдаланишда учта ёндашув мавжудлигини қайд қилиш ўринлидир.

Биринчи ёндашишга Р.Ҳ.Ҳермансон ва бошқалар (146), К.Ларсон ва бошқалар (150) томонидан кўрсатилган услубий тартибни киритиш мумкин. Ушбу тартибга кўра, муаллифлар молиявий натижаларни бир босқичда, яъни тўғридан-тўғри "Молиявий натижалар" счётида ҳисоблашни таклиф этадилар. Бу олимлар томонидан "заҳираларнинг даврий тизими"да товарларнинг харид қилиниши, сотилиши ва товарларнинг сотиш таннархини аниқлаш жараёнларининг бухгалтерия счётларида акс эттирилишининг қуйидаги тартиби кўрсатилган:

1. Ҳисобот давринининг охирида даврий инвентаризация йўли билан охирги қолдиқ аниқлангандан сўнг, кредит оборотга эга счётлар қуйидаги ёзувлар ёрдамида ёпилади [146, 231-бет; 150, 200-бет]:

Д-т "Товар заҳираларининг охирги қолдиғи". .(товар заҳиралари охирги қолдиғи)
Д-т "Реализация".....(сотилган товарлар суммаси)
Д-т "Харид чегирмаси".....(таъминотчилар чегирмаси суммасига)
Д-т "Харидларнинг қайтарилиши ва нархини камайтириш" (қайтарилган товарлар)
К-т "Молиявий натижалар".....(дебетланган счётларнинг жами суммасига)

2. Ҳисобот давринининг охирида дебет оборотига эга бўлган счётлар қуйидаги ёзувлар ёрдамида ёпилади [146, 231-бет; 150, 201-бет]:

Д-т "Молиявий натижалар".....(кредитланган счётларнинг жами суммасига)
К-т "Товар заҳиралари бошланғич қолдиғи". .(ўтган ҳисобот даври охирги қолдиғи)
К-т "Реализация чегирмаси".....(харидорларга тақдим қилинган чегирма)
К-т "Реализация қайтарилиши ва нархини камайтириш"..(қайтарилган товарлар)
К-т "Харид".....(харид қилинган товарлар суммаси)
К-т "Транспорт-келтириш харажатлари". .(келтиришдаги транспорт харажатлари)
К-т "Турли хил сотиш харажатлари"счётлари. . . .(сотиш харажатлари)

К-т "Турли хил маъмурий харажатлар" счётлари. .(маъмурий харажатлар)

3. Ҳисобот даври охирида " Молиявий натижалар" счёти ёпилади:

Д-т "Молиявий натижалари". . . . . .(кредит ва дебет оборотн ўртасидаги фарқ)
К-т "Тақсимланмаган фойда" ёки "Хусусий капитал".(олинган фойда суммасига)

Иккинчи ёндашишга Ф.Вуд томонидан қайд қилинган тартибни киритиш ўринлидир. Муаллиф, ушбу тартибда сотиш таннархи ва молиявий натижаларни комбинациялашган "Савдо, фойда ва зарарлар" счёти ёрдамида бир нечта босқичда ҳисоблашни кўзда тутади [120, 34-42-бетлар, 88-96-бетлар, 114-120-бетлар].

Учинчи ёндашишга Р.Либби, Р.Энтони ва бошқалар томонидан эътироф этилган услубий тартибни олиб бориш мумкин бўлади. Жумладан, Р.Либби ва бошқалар [151, 377-379-бетлар] биринчи ёндашишдаги товарлар хариди, сотилиши ва бошқа ҳаракати билан боғлиқ ёзувларни айнан эътироф этишган. Бу ёндашиш тарафдорлари юқоридагилардан фарқли ўлароқ, товарларнинг сотиш таннархини алоҳида "Товарларнинг сотиш таннархи" счётида ҳисоблашни таклиф этишади.

Амалдаги 21-сонли БҲМСга мувофиқ, сотилган товар (маҳсулот, иш ва хизмат)лар таннархини заҳираларни ҳисобга олишнинг даврий усулини қўллаган ҳолда счётларда акс эттириш тизими ишлаб чиқилди. Бизнинг фикримизча, ушбу жорий қилинган тизимда савдо-тижорат корхоналарида товарларнинг сотиш таннархини аниқлаш ва ҳисобларда акс эттириш тартиби бухгалтерия ҳисоби тамойиллари талабларига мос келади. 21-сонли БҲМСда [44, 436-бет] келтирилган ёзувлар асосида товарларнинг сотиш таннархини аниқлашнинг қуйидаги формуласини келтириб чиқаришимиз мумкин бўлади:

(минг сўм)

Даврий ҳисоб тизимида товарлар хариди. 28750.0
Қўшилади: Товар заҳираларининг камайиши. . . . . —
Ёки айирилади: Товар заҳираларининг кўпайиши. 2950.0
Товарларнинг сотиш таннархи 25800.0 (2.2)

Изоҳ: Ушбу ҳисоб-китобларда "Berk Co LTD" корхонаси фаолиятига оид маълумотларидан фойдаланилди.

Стандарт талабидан келиб чиқадиган ушбу 2.2-формула умумэътироф этилган товарларнинг сотиш таннархини аниқлаш 2.1 формуласига тўлиқ мувофиқ келади. Лекин, 21-сон БҲМСда келтирилган тартибда, товарларнинг сотиш таннархига таъсир кўрсатадиган товарларни келтириш ва транспорт харажатлари, харид чегирмаси ва харидларнинг қайтарилиши счётлари кўзда тутилмаган.

Даврий усулда товар заҳиралари, товарларнинг сотиш таннархи, соф реализация ва ялпи фойда кўрсаткичларини ҳисобларда тўлақонли акс эттириш учун счётлар режасида молиявий натижаларни аниқлашга

мўлжалланган счётларга қадар қуйидаги счётларнинг очилишини таклиф этамиз:

1710 "Харид" – таъминотчилардан харид қилинган ва бошқа келиб тушушларни ҳисобга олиш. (Амалдаги 9140-счётнинг ўрнига)

1720 "Харид чегирмаси" – таъминотчилар тақдим қилган чегирма суммаларини ҳисобга олиш.

1730 "Харид қайтарилиши ва нархини камайтириш" – таъминотчиларга қайтарилган харид ва бошқа ҳисоблашиладиган суммаларни ҳисобга олиш.

1810 "Ташиб келтириш харажатлари".

1910 "Реализация чегирмаси" – харидорларга тақдим қилинган чегирма суммасини ҳисобга олиш. (Амалдаги 9050-счёт ўрнига)

1920 "Қайтарилган реализация ва нархини камайтириш" – харидорлар томонидан қайтарилган реализация ва тушишлар суммаси. (9040-счёт ўрнига)

Ушбу усулнинг қўлланилишида хўжалик операцияларини бухгалтерия счётларида акс эттириш тартибини "Berk Co LTD" ХИИК мисолида кўриб ўтайлик. "Даврий заҳиралар" усулида счётлар корреспонденцияси 3.4- жадвалда келтирилган.

3.4-жадвал

"Berk LTD Co" корхонаси мисолида товар заҳиралари ва товарларнинг сотиш таннархини аниқлаш билан боғлиқ хўжалик операцияларини "даврий заҳиралар" тизимида ҳисобга олиш тартиби

(минг сўм)

№	Хўжалик операцияларининг мазмуни	Счётлар корреспонденцияси		Сумма
		Дебет	Кредит	
1.	Таъминотчилардан харид қилинган товарлар қабул қилинди	1710	6010	12500.0
2.	Ушбу товарларни келтириш учун таъминотчига транспорт харажатлари тўлови қабул қилинди	1810	6010	185.0
3.	Шартнома шартига мувофиқ, таъминотчилар томонидан чегирма тақдим қилинди	6010	1720	125.0
4.	Таъминотчиларга харид қилинган товарларнинг бир қисми қайтарилган.	6010	1730	240.0
5.	Хорижий таъсисчилар томонидан устав капиталига ҳисса сифатида товарлар киритилди Товарнинг фактура қийматига	1710	4610	11400.0
	Божхона божи ва ҚҚС суммасига	1810	6410	5030.0
6.	Харидорларга сотилган товарларнинг сотиш нархи суммасига	4010	9020	33400.0
7.	Харидорларга чегирма тақдим қилганда	1910	4010	245.0
8.	Харидорлардан товарлар қайтарилди	1920	4010	320.0
9.	Товарларнинг сотиш таннархи: Бошланғич товар заҳиралари ҳисобдан чиқарилади	9120	2910	8450.0

	Ҳисобот даври харид суммасига (12500+11400)	9120	1710	23900.0
	Келтириш ва транспорт харажатлари суммасига (185+5030)	9120	1810	5215.0
	Инвентаризация йўли билан ҳисобот даври охирида товар заҳиралари суммаси аниқланди	2910	9120	11400.0
	Харид чигирмаси суммас ига	1720	9120	125.0
	Қайтарилган харид суммасига	1730	9120	240.0
	Товарларнинг сотиш таннархи (9120-счётнинг дебет ва кредит обороти ўртасидаги фарқ: 8450+5215+23900-11400-125-240)	9910	9120	25800.0
10	Соф реализацияни аниқлаш мақсадида: Реализация чегирма суммасига	9020	1910	245.0
	Қайтарилган реализация ва нархини камайтириш сумма	9020	1920	320.0
	Соф реализация (9020-счётнинг кредит ва дебет обороти ўртасидаги фарқ: 33400-245-320)	9020	9910	32835.0
11	Ялпи даромадни аниқлаш мақсадида: Ҳисобот даврида реализациядан олинган ялпи даромад суммасига (32835-25800)	9910	9920	7035.0

Изоҳ: 6010, 4010, 2910 ва 9020-счётларнинг номланиши 21-сон БҲМСдаги счётлар режасида келтирилган (44, 265-276-бетлар); таклиф қилинган 1710, 1720, 1730, 1810, 1910 ва 1920 счётларнинг номланиши 82-бетлар келтирилган; 9910 ва 9920 счётларнинг номланиши 122-бетда келтирилган)

Товарларнинг сотиш таннархини ҳисобга олишнинг таклиф қилинган тартиби ва 21-сонли БҲМСда кўрсатилган тартибни солиштириш натижалари қуйидаги жадвалда келтирилди (3.5-жадвал).

3.5-жадвал

"Berk Co LTD" корхонаси мисолида «даврий заҳиралар» усулининг қўлланилиши бўйича 21-сонли БҲМСдаги ва таклиф қилинган тартибларни солиштириш натижалари

Операцияларнинг мазмуни	21-сон БҲМСмувофиқ			Таклиф этилди		
	Счётлар корр.		Сумма	Счётлар корр.		Сумма
	Д-т	К-т		Д-т	К-т	
Бошланғич товар заҳиралари ҳисобдан чиқарилди				9120	2910	8450.0
Ҳисобот даври харид суммасига				9120	1710	23900.0
9140 счётни ёпиш (23900+5215-125-240)	9910	9140	28750.0			
Келтириш ва транспорт харажатлари				9120	1810	5215.0
Ҳисобот даври охирида товар заҳиралари				2910	9120	11400.0
Харид чегирмаси суммасига				1720	9120	125.0
Қайтарилган харид				1730	9120	240.0
Товар заҳираларининг ошиши	2910	9150	2950.0			
Товарларнинг сотиш таннархи				9910	9120	25800.0
9150 счётни ёпиш	9150	9910	2950.0			

Ушбу жадвалда 21-сонли БҲМС бўйича жорий қилинган ва таклиф қилинаётган тартиб ўртасида бир қанча фарқлар мавжудлиги кўриниб турибди.

Биринчидан, таклиф қилинаётган тартибда товарларни харид қилиш билан боғлиқ операциялар алоҳида, харид, ташиб келтириш ва транспортировка, харид чегирмаси, қайтарилган харид ва нархини камайтириш счётларида ҳисобга олинмокда. 21-сонли БҲМСдаги тартибда эса, ушбу операциялар билан боғлиқ жараёнларни ҳисобга олиш тартиби кўрсатилмаган. Лекин, ушбу мисолда харид билан боғлиқ барча жараёнлар 9140 "Даврий ҳисобда ТМЗлар хариди" счётида акс эттирилади, деб қабул қилайлик.

Иккинчидан, 21-сонли БҲМСдаги тартиб асосан, товарларнинг сотиш таннархи 9100-счётда тўлиқ шаклланмасдан, молиявий натижалар счётига ўтказилмокда, яъни, 9140-счётни ёпиш орқали ҳисобот даври харид суммаси ва 9150-счётни ёпиш орқали эса товар заҳиралари суммасининг ўсиши ёки камайиши ўтказилмокда. Натижада, товарлар сотиш таннархи 9910 "Якуний молиявий натижалар" счётида шаклланмокда. Таклиф қилинган тартибда эса, 9120-счётда товарларнинг сотиш таннархи тўлиқ шакллантирилгандан сўнг (9120-счётнинг дебет ва кредит обороти ўртасидаги фарқ), якуний молиявий натижалар счётига ўтказилмокда. Биз таклиф этаётган тартибнинг афзаллик томонлари хам шу ерда намоён бўлади деб ўйлаймиз.

Хорижий инвестициялар иштирокидаги ишлаб чиқариш корхоналарида тайёр маҳсулотларнинг сотиш таннархини юқорида қайд қилинган усулларнинг қўлланилиши савдо корхоналариникига нисбатан анча мураккабдир. 21-сонли БҲМСда келтирилган тартибига кўра, тайёр маҳсулотларнинг сотиш таннархини ҳисоблашнинг қуйидаги формуласини келтириб чиқаришимиз мумкин бўлади:

Товар-моддий заҳиралар хариди (ТМЗнинг даврий ҳисобида)
<u>Қўшилади:</u> Асосий материаллар заҳираларининг камайиши
Тугалланмаган ишлаб чиқаришнинг камайиши
Тайёр маҳсулот заҳираларининг камайиши
<u>Ёки айирилади:</u> Асосий материаллар заҳираларининг кўпайиши
Тугалланмаган ишлаб чиқаришнинг кўпайиши
Тайёр маҳсулот заҳираларининг кўпайиши **(2.3)**

Бизнингча, ушбу 2.3-формула тайёр маҳсулотлар сотиш таннархи суммасини ҳисоблаш тартибини тўлиқ очиб бера олмайди. Чунки, ишлаб чиқариш корхоналарида тайёр маҳсулотларнинг сотиш таннархини аниқлаш кўп босқичли жараён ҳисобланади.

Ишлаб чиқариш корхоналарида заҳираларни ҳисобга олиш концепцияси савдо корхоналаридаги каби таннарх тамойилига асосланади.

Бунда, тайёр маҳсулотларнинг сотиш таннархини аниқлаш бир қанча босқичларга бўлинишини эътироф этиш мақсадга мувофиқдир. Ушбу босқичлар 13-иловадаги чизмада ифодаланган. Ҳисоб жараёнини босқичларга бўлишдан мақсад, *биринчидан*, заҳиралар ҳаракатининг молиявий натижалар шаклланишига таъсирини аниқ акс эттириш ва *иккинчидан*, бутун молиявий бухгалтерия ҳисоби тизимининг ҳар бир босқичида заҳиралар таннархи шаклланиши ва ўсишини аниқлашга устувор аҳамиятни қаратишга эришиш ҳисобланади.

Биринчи босқични ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё ва материалларнинг таннархини аниқлаш деб аташ мумкин. Бунда ушбу кўрсаткич қуйидаги тартибда аниқланади:

(минг сўм)

Хом-ашё ва материалларнинг бошлангич қолдиги. 1500.0
Қўшилади:Харид қилинган хом-ашё ва материалларнинг қиймат. .6750.0
Жами ишлаб чиқаришга мўлжалланган заҳиралар. 8250.0
Айирилади: Хом-ашё ва материалларнинг охирги қолдиги. 4875.0
Ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё материаллари қиймати. .3375.0 (2.4)

Изоҳ: Ушбу ҳисоб-китобларда МЧЖ "American Oilseeds and grains"корхонасининг маълумотлари олинди.

Иккинчи босқичда, ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулотнинг таннархини аниқлаш жараёни амалга оширилади. Ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулотнинг таннархини қуйидаги тартибда ҳисоблаш мумкин бўлади:

(минг сўм)

Тугалланмаган ишлаб чиқаришнинг бошлангич қолдиги. 250.0
Қўшилади: Ишлаб чиқариш таннархи. 6038.0
Ҳисобот даврида жами жамланган таннарх. 6288.0
Айирилади:Тугалланмаган ишлаб чиқариш охирги қолдиги. 150.0
Ҳисобот даврида ишлаб чиқилган тайёр маҳсулот таннархи. . ..6138.0 (2.5)

Сўнги, учинчи босқичда тайёр маҳсулотларнинг сотиш таннархи аниқланади. Бу кўрсаткични аниқлаш тартибини қуйидаги кўринишда келтиришимиз мумкин: *(минг сўм)*

Тайёр маҳсулотларнинг бошлангич қолдиги. 55.0
Қўшилади: Ҳисобот даврида ишлаб чиқилган тайёр маҳсулот таннархи. 6138.0
Ҳисобот даврида жами жамланган тайёр маҳсулот 6193.0
Айирилади: Тайёр маҳсулотларнинг охирги қолдиги 65.0
Ҳисоб даврида тайёр маҳсулотларнинг сотиш таннархи. 6128.0 (2.6)

Тадқиқот натижасида хорижий инвестициялар иштирокидаги ишлаб чиқариш корхоналари амалиётида тайёр маҳсулотларнинг сотиш

таннархини аниқлаш жараёнини бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттириш тартиби ишлаб чиқилди (3.6-жадвал). Ишлаб чиқариш

3.6-жадвал

МЧЖ "American Oilseeds and Grains" корхонаси мисолида товар-моддий бойликларни даврий ва узлуксиз ҳисоблар тизимида ҳисобга олиниши

Асосий хўжалик операцияларининг мазмуни	ТМЗлар даврий тизими			ТМЗлар узлуксиз тизими		
	Д-т	К-т	Сумма	Д-т	К-т	Сумма
1. Таъминотчилардан хом-ашё хариди	1710	6010	6750.0	1010	6010	6750.0
2. Хом-ашё асосий ишлаб чиқаришга чиқарилди.				2010	1010	3375.0
3. Ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё қиймати аниқланди (4-формула): Хом-ашё бошланғич қолдиғи. Харид қилинган хом-ашё. Хом-ашё охирги қолдиғи.	 9111 9111 1010	 1010 1710 9111	 1500.0 6750.0 4875.0			
4. Ишлаб чиқаришга оид ишчиларга иш хаки, суғурта ва ДМФларига ажратма	2010	6710 6520	360.0	2010	6710 6520	360.0
5. Ишлаб чиқаришга оид асосий воситалар депресиацияси	2010	0200	1365.0	2010	0200	360.0
6.Асосий ишлаб чиқариш счётига умум-ишлабчиқариш харажатлари тақсимланди	2010	2510 2610	938.0	2010	2510 2610	938.0
7. Тайёр маҳсулот бошланғич таннархда қабул қилинди				2810	2010	6138.0
8. Ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулот таннархи аниқланди (5-формала): Ишлаб чиқариш бошланғич қолдиғи. Ишлаб чиқариш таннархи (3375+360+1365+938). Ишлаб чиқариш охирги қолдиғи. Тайёр маҳсулот таннархи .	 9112 9112 2010 2810	 2010 2010 9112 9112	 250.0 6038.0 150.0 6138.0			
9. Тайёр маҳсулот сотилди				4010	9010	8200.0
10. Сотилган тайёр маҳсулот таннархи ҳисобдан чиқарилди				9110	2810	6128.0
11. Тайёр маҳсулот сотиш таннархи (6-формула): Тайёр маҳсулот бошланғич қолдиғи Тайёр маҳсулот таннархи Тайёр маҳсулот охирги қолдиғи Тайёр маҳсулот сотиш таннархи	 9110 9110 2810 9910	 2810 2810 9112 9110	 55.0 6138.0 65.0 6128.0			
12. Тайёр маҳсулотлар сотиш таннархи				9910	9110	6128.0

Изоҳ: 1. 1710-счётнинг номланиши 82-бетда, 9111 ва 9112 счётларнинг номланиши 88-бетларда келтирилган; 2. 2010, 0200, 2510, 2810-счётларнинг номланиши 21-сон БҲМСда келтирилган счётлар режасига тўлиқ мувофиқ келади (44, 265-268-б.).

корхоналарида заҳираларни ҳисобга олишнинг даврий тизимида бир қанча счётларга эҳтиёж туғилади. Ушбу счётларга қуйидагиларни киритиш мумкин:

1. 9111 "Ишлаб чиқаришга чиқарилган хом-ашё ва материалларнинг қиймати";

2. 9112 "Ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулотларнинг таннархи";

3.6-жадвалда кўрсатилган тартиб таннарх тамойили талабларига тўлиқ жавоб беради. ТМЗларнинг бошланғич қийматини аниқлаш, баҳолаш усуллари, сотилган ТМЗлар таннархини аниқлаш методикасини такомиллаштириш борасида ишлаб чиқилган таклифлар ХИИКларда ТМЗлар ҳисобини халқаро стандартлар талабларига уйғунлаштиришга ёрдам беради деб ҳисоблаймиз.

3..3. Дебиторлик қарзлари ҳисоби ва ҳисоботининг методологик масалалари

Иқтисодиётни эркинлаштириш хўжалик юритувчи субъектлар ўртасида ҳисоблашишларни доимий такомиллаштиришни, шу жумладан, дебиторлик қарзлари ҳисобини халқаро стандартлар талаблари даражасига кўтаришни тақозо қилади. Ушбу масалалар ХИИКларга ҳам таллуқлидир

ХИИКларда дебиторлик қарзларнинг моҳияти, таснифи ва ҳисобга олинишини маълум хусусиятларга эга. Уларнинг айримларига тўхталамиз.

Р.Либби ва бошқалар [151, 308-бет] олинадиган маблағларни таснифлашнинг умумэътироф этилган учта йўлини кўрсатишади. Биринчи таснифига "олинадиган счётлар" ва "олинадиган нотлар"ни киритади. Муаллифлар, олинадиган счётларга қисқа вақт ичида келиб тушиши кутилаётган қарзларни киришни тавсия этади. Олинадиган нотларга, биринчидан, талаб қилинадиган махсус ёки маълум белгиланган муддатда, яъни тўлган санада ёпиладиган суммалар ва иккинчидан, бир ёки ундан кўпроқ санадаги махсус фоизлар суммалари киритади. Иккинчи йўлда ушбу олимлар олинадиган маблағларни субъектлар фаолиятига кўра таснифланишини асос қилиб олиб, уларни савдо ва носавдо турларига бўлишган. Савдо тури бўйича олинадиган маблағлар бизнеснинг нормал курсида товар ва хизматларни кейинчалик тўлаш шарти (кредит) билан сотиш натижасида юзага келади. Носавдо тури бўйича олинадиган маблағлар нормал бизнес фаолиятидан ташқари ҳолларда юз берган операциялар асосида рўй беради. Учинчисида, бухгалтерия балансидаги таснифга асосланиб, олинадиган маблағларни жорий ва жорий бўлмаган (қисқа ва узоқ муддатли) турларга бўладилар.

Бошқа манбаларда, жумладан Р.Ҳ.Ҳермансон ва бошқаларнинг [146, 331-бет] ишларида олинадиган маблағлар бўйича товар ва хизматларни кредитга сотиш натижасида юзага келган савдо тури бўйича олинадиган

маблағлар тавсифини келтирилган. Т.П.Едмондс ва бошқаларда [144, 283-бет] ҳам олинадиган счётлар ва олинадиган нотлар тушунчалари ва уларнинг таснифини учратиш мумкин.

Бизнинг амалиётимизда ва адабиётларда дебиторлик қарзларининг кенг қўлланиладиган таснифларидан бири – бу уларни товар ва нотовар характердаги турларга бўлинишидир [114, 57-бет]. Бу тасниф юқоридаги чет эл тажрибасидаги савдо ва носавдо турлари таснифига тўлиқ мос келади. Лекин, бугунги кунда ХИИКларда дебиторлик қарзлари айрим таркибий қисмларини ҳисобга олиш ва хисоботларда акс эттириш тартибини халқаро тажрибаларга уйғунлаштириш зарурияти мавжуд деб ҳисоблаймиз.

Харидор ва буюртмачилардан олинадиган счётлар бўйича дебиторлик қарзларига (бухгалтерия баланси) бевосита таъсир кўрсатувчи омилларга соф даромад (молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот) ва товар (маҳсулот, иш ва хизматлар) реализациясидан келиб тушган пул маблағларини (пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот) киради. Ушбу кўрсаткичларнинг бир-бирига боғлиқлиги ва ҳисоботларда акс эттиришда мавжуд мувофиқсизликларнинг айрим жиҳатларига тўхталиб ўтайлик.

Маълумки, хориж тажрибасида [150, 538-бет; 146, 584-586-бетлар; 151, 631-бет; 144, 528-бет; 138, 265-бет; 155, 429-бет; 97, 329-бет] пул оқими тўғрисидаги ҳисоботни тузишда қўлланиладиган бевосита методда операцион фаолият бўйича молиявий натижалар ҳисоботининг ҳар бир моддаси нақд пуллар ҳаракатига трансформация қилинади.

Бевосита метод бўйича харидор ва буюртмачилардан реализация қилинган товар (маҳсулот, иш ва хизмат)лар бўйича келиб тушган пул маблағларини (ПМр) аниқлаш учун қўйидаги формуладан фойдаланилади:

$$\text{ПМр}=\text{Р}+\Delta\text{ДК}_1 \text{ ёки } -\Delta\text{ДК}_2 \qquad (2.7)$$

Бунда,

Р-Товар (маҳсулот, иш ва хизматлар) реализацияси

$\Delta ДК_1$ – Ҳисобот даврининг охирида ҳисобот даврининг бошига нисбатан дебиторлик қарзларнинг камайиши

$\Delta ДК_2$ – . . . дебиторлик қарзларнинг кўпайиши.

Молиявий ҳисоботнинг амалдаги шаклларида акс эттирилган кўрсаткичлар ушбу 2.7-формулани қуйидаги сабабларга кўра тўлиқ қўллаш имконини бермайди.

Биринчидан, молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботда маҳсулот (иш, хизмат) сотишдан олинган соф тушум (010-қатор) ҚҚСсиз акс эттирилган. Бухгалтерия балансида эса дебиторлик қарзлари ўз таркибига харидорларга тақдим қилинган ҚҚСни ҳам олади. Натижада, ушбу кўрсаткичлар ўртасида уларнинг таркибий қисми бир эмаслиги сабабли номувофиқлик келиб чиқади.

Иккинчидан, амалдаги бухгалтерия балансида дебиторлик қарзлари (220, 230, 240-сатр) ўз таркибида товар операцияларидан ташқари асосий воситалар ва бошқа активларни сотиш натижасида юзага келган қарзларни ҳам акс эттиради. Олинадиган счётларга бевосита таъсир кўрсатувчи харидор ва буюртмачилардан олинган бўнаклар баланснинг мажбуриятлар қисмида кўрсатилган. Бундан ташқари операцион фаолиятдаги олинадиган счётлар бўйича дебиторлик қарзларига таъсир кўрсатувчи даъволар бўйича оланадиган счётлар бошқа дебиторлик қарзлари билан биргаликда 300-сатрда акс эттирилган. Шу сабабли, бухгалтерия балансининг амалдаги шаклида товар операциялари бўйича дебиторлик қарзларининг суммасини алоҳида ажратишнинг имкони бўлмайди.

Бугунги кунда амалиётимизда мавжуд бўлган ушбу сабаблар юқорида умумэътироф этилган усулнинг қўлланилишига тўсқинлик қилмоқда.

Халқаро ва миллий стандартлар талабларидан келиб чиқиб, ХИИКларда молиявий ҳисобот кўрсаткичларини бир-бирига уйғунлаштириш ва онсон трансформацияланишини таъминлаш мақсадида дебиторлик қарзларини операцион, инвестицион, молиявий ва бошқа фаолиятлари натижасида юзага келганлигига қараб гуруҳлаш лозим. Бунинг учун даставвал бухгалтерия балансининг амалдаги шаклида дебиторлик қарзларини акс эттиришдаги айрим масалаларга эътиборни қаратиш керак.

Биринчидан, бизнинг фикримизча, алоҳида мустақил фаолият юритаётган бўлимлар, шўъба ва қарам хўжалик жамиятларидан олинадиган счётларни молиявий бухгалтерия ҳисоби мақсадларида алоҳида счётлар сифатида ажратишга эҳтиёж йўқ. Чунки, ташқи ахборот фойдаланувчиларни кўпроқ ушбу дебиторлик қарзларининг корхонанинг операцион, инвестицион, молиявий ва бошқа фаолиятлари натижасида юзага келганлиги тўғрисидаги ахборотлар қизиқтиради. Бундан ташқари дебиторлик қарзларини корхонанинг молиявий қизиқиши бўлган (ночор қуйи ташкилотлар, шўъба ва тобъе хўжалик жамиятлари) ва молиявий қизиқиши бўлмаган корхоналар бўйича ажратилиши юқорида дебиторлик қарзларини умумэътироф этилган мезонлар асосида савдо ва носавдо турларига ажратишда қийинчиликларни туғдиради.

Иккинчидан, 21-сонли БҲМСга мувофиқ, мажбуриятлар таркибига "Олинган бўнаклар ҳисоби счётлари" киритилган. Юқорида чет эл адабиётларида товар (маҳсулот, иш ва хизмат)лар учун олинган бўнаклар мажбуриятлар таркибида кўрсатилмаган. Олинадиган счётлар актив саналади. Натижада, олинадиган счётлар бўйича келиб тушган бўнак суммаси бу счётни мажбуриятга айлантираяпти. Бизнингча, олинган бўнак ҳуқуқий маънода ҳам, бухгалтерия ҳисоби маъносида ҳам мажбурият эмас ва у мажбуриятни шакллантирмайди. ЎзР. Фуқаролик Кодексида бўнак мажбуриятларнинг бажарилишини таъмин этиш усули сифатида ҳам эътироф этилмаган. Кодексда пудратчи қонун ҳужжатларида ва пудрат

шартномасида назарда тутилган ҳолларда ва миқдордагина бўнак (аванс) талаб қилишга ҳақли эканлиги эътироф этилган (2, 638-м. 2-қ.). ЎзР. "Хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятининг шартномавий-ҳуқуқий базаси тўғрисида"ги Қонунда хўжалик шартномаларида ҳисоб-китоблар тартибини аниқлашда қонунчиликда белгиланган кам бўлмаган миқдорда олдиндан тўловларнинг кўриб чиқилиши шартлиги кўрсатилган, халос (5, 10-м. 2-қ). Бундан бўнакларнинг мажбурият эмас, балки шартноманинг мажбурий шарти эканлиги келиб чиқади.

Шу боис, олинадиган счётлар бўйича харидор ва буюртмачилардан товар (маҳсулот, иш ва хизмат)лар учун қабул қилинган бўнакларни корхонанинг операцион, инвестицион, молиявий ва бошқа фаолиятлари тури бўйича юзага келганлигини ҳисобга олиб, бухгалтерия балансининг мажбурият қисмида эмас, балки бевосита актив қисмида ушбу дебиторлик қарзларини ҳисобга олувчи харидор ва буюрмачилар билан ҳисоб-китоблар моддалари таркибида акс эттириш мақсадга мувофиқдир. Агар олинган бўнаклар дебиторлик қарзларининг мавжуд суммасидан катта бўлса, у ҳолда минус ишораси билан бухгалтерия балансининг актив қисмида кўрсатилиши керак. Шу боис, 6300 "Олинган бўнаклар ҳисоби счётлари"ни контрактив счёт деб ҳисоблаш тўғрироқ бўлар эди.

Ушбу умумэътироф этилган мезондан келиб чиқиб, ходимларга берилган бўнаклар (250-сатр), мол етказиб берувчиларга берилган бўнаклар (260-сатр), бюджетга солиқ ва йиғилмалар бўйича бўнак тўловлари (270- сатр), давлат мақсадли тўловлари бўйича бўнак тўловларини (280-сатр) ушбу моддалар бўйича мажбуриятларни ҳисобга олувчи моддаларнинг таркибий қисмида кўрсатиш мақсадга мувофиқдир.

Бизнингча, 21-сонли БҲМСда тўланган бўнакларни ҳисобга олишга мўлжалланган счётларни тўланадиган счётларга нисбатан контрпассив счёт деб қайд қилинса, бухгалтерия тамойилларига мувофиқ бўлар эди.

Бухгалтерия балансининг 290-сатрида таъсис хужжатларига биноан таъсисчиларнинг устав капиталидаги ҳиссаси бўйича юзага келган қарзлари акс эттирилган. Таъкидлаш жоизки, чет эл адабиётларида бухгалтерия ҳисоби амалиётида устав капиталини шакллантириш бўйича қарз тушунчаси эътироф этилмаган. Ушбу манбаларда [97, 239-бет; 144, 480-бет; 150, 476-бет; 138, 37-бет] бухгалтерия ҳисоби тамойиллари талабларидан келиб чиққан ҳолда устав капитали счётининг кредитида фақат таъсисчилар томонидан ҳақиқатдан киритилган маблағлар ва унинг кўпайиши билан боғлиқ ҳақиқий операциялар акс эттирилиши лозимлиги таъкидланган. Шу боис, устав капиталини шакллантириш бўйича таъсисчиларнинг дебиторлик қарзларини бухгалтерия балансида акс эттириш масалалари алоҳида илмий тадқиқотларни олиб боришни тақозо қилади.

Юқоридаги фикр ва мулоҳазалар асосида дебиторлик қарзларини корхонанинг операцион, инвестицион, молиявий, қарз бериш ва бошқа

фаолиятлари асосида юза келишига қараб таснифланишини таклиф қиламиз (12-илова).

Ушбу таснифланиш юқорида 2.7-формулани ХИИКлар амалиётида уйғунлаштириш имкониятини беради. Уни қуйидагича ифадалаш мумкин:

$$\mathbf{ПМр = Р+ҚҚС+ \Delta ДҚ_1 \text{ ёки } -\Delta ДҚ_2} \qquad \mathbf{(2.8)}$$

Бунда, Р - *Товар (маҳсулот, иш ва хизмат)лар реализациясидан олинган соф даромад (16-иловада таклиф қилинган молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот шаклининг 040-сатри)*

ҚҚС - *Харидор ва буюртмачиларга товар (маҳсулот, иш) реализацияси бўйича тақдим қилинган ҚҚС*

$\Delta ДҚ_1$ - *Ҳисобот даврининг охирида ҳисобот даврининг бошига нисбатан дебиторлик қарзларининг камайиши (12-иловада таклиф қилинган бухгалтерия баланси шаклининг 220-сатри)*

$\Delta ДҚ_2$ - . . . *дебиторлик қарзларининг кўпайиши*

Мазкур формулани қўллаш орқали бир-бирига уйғун ҳисобот шаклларидаги маълумотлар асосида пул маблағлари тўғрисидаги ҳисоботни тузиш мумкин бўлади.

Олинадиган маблағлар бўйича гумонли қарзлар ҳисобини халқаро стандартлар талабларига уйғунлаштириш муҳим аҳамият касб этади.

Гумонли қарзлар - бу келиб тушиш эҳтимоли паст бўлган ёки бутунлай олиш мумкин бўлмаган қарзлардир.

Мамлакатимиз корхоналари амалиётида 21-сонли БҲМСга мувофиқ, гумонли қарзлар билан боғлиқ жараёнлар ҳисоби қуйидаги бухгалтерия ёзувлари орқали ифодаланади:

1. Гумонли қарзлар бўйича заҳира ташкил қилинганда

Д-т 9430 "Бошқа операцион харажатлар". . . . . .(резерв суммасига)
К-т 4910 "Гумонли қарзлар бўйича заҳиралар" . . . . . .(резерв суммасига)

2. Гумонли қарзлар ташкил қилинган заҳиралар ҳисобидан қопланганда

Д-т 4910 "Гумонли қарзлар бўйича заҳиралар". . . . . (Қопланадиган суммага)
К-т 4000 " Олинадиган счётлар". . . . . .(Қопланадиган суммага)

3. Гумонли қарзлар бўйича заҳираларнинг фойдаланилмай қолган қисми улар ташкил қилинган йилдан кейинги йил фойдасига киритилганда

Д-т 4910 "Гумонли қарзлар бўйича заҳиралар". . . . .(Қопланмай қолган қисмига)
К-т 9390 "Бошқа операцион даромадлар" . . . . . .(Қопланмай қолган қисмига)

Ушбу ҳисоб жараёнлари халқаро тажрибада қабул қилинган тартибдан айрим жиҳатлари билан фарқ қилади.

Биринчидан, гумонли қарзлар ҳисоби маълум бир резервлар яратиш ва улар ҳисобидан қоплашга асосланмасдан, балки дебиторлик қарзларини соф қийматда баҳолаш мақсадида мавжуд дебиторлик қарзларининг қанча қисми гумонли эканлигини баҳолашга асосланиши лозим. Бошқача қилиб айтганда гумонли қарзлар бўйича резерв сальдоси мавжуд дебиторлик қарзларининг гумонли деб баҳоланган суммасини тавсифлаши лозим.

Иккинчидан, захираларнинг фойдаланилмай қолган қисми заҳира ташкил қилинган ҳисобот давридан кейинги даврда бошқа операцион даромад сифатида қайд қилиниши кўрсатилган. Натижада, харажат ҳисобидан яратилган заҳира кейинги йилда операцион даромадга айланаяпти. Бизнингча, харажатларни заҳирага ва сўнгра уни операцион даромадга айлантириш бухгалтерия ҳисоби тамойилларига мос келмайди.

Учинчидан, гумонли деб тан олинган ва ҳисобдан чиқарилган суммалар вақт ўтиши билан дебиторлар томонидан қайтарилган ҳолларда бухгалтерия счётларида акс эттириш тартиби етарли даражада очиб берилмаган.

Хориж тажрибасида [143, 332-334-б; 150, 271-б] гумонли қарзларни баҳолашда иккита усулдан кенг фойдаланилади: 1) реализацияга нисбатан фоизларда ҳисоблаш усули; 2) олинадиган счётларга нисбатан фоизларда ҳисоблаш усули.

Биринчи усулда ҳисобот даврида кредитга сотиш (кейинчалик тўлаш шарти билан сотилган товарлар) ҳажмига нисбатан гумонли қарзлар суммаси баҳоланади. Агар 100% лик олдиндан тўловлар ёки накд пулга сотиш ҳажми катта бўлмайдиган бўлса базис сифатида соф реализация ҳажми кўрсаткичи олиниши мумкин. Гумонли қарзларнинг баҳоланадиган суммасини (ГҚБС) қуйидаги формула орқали аниқлаш мумкин:

ГҚБС = КС (ёки СР) х ГҚБФ (2.9)

Бу ерда, *КС – ҳисобот даврида кредитга сотиш (кейинчалик тўлаш шарти билан сотилган товар (маҳсулот, иш ва хизматлар) ҳажми.*

СР – соф реализация ҳажми

ГҚБФ – гумонли қарзларни баҳолаш фоизи

Ушбу усулнинг қўлланилишини "American Oilseeds and Grains" МЧЖ мисолида кўриб ўтайлик. Корхонанинг ҳисоб сиёсатига мувофиқ, 2005 ҳисобот йилида корхона оборотига нисбатан 0,2% гумонли қарзлар учун заҳира яратилиши кўзда тутилган. 2005 йили жами оборот (маҳсулотни накд пулсиз йўл билан реализацияси) суммаси 46509.4 минг сўмни ташкил қилган. Ушбу маълумотлар асосида молиявий бухгалтерия ҳисоби мақсадларида қуйидаги ҳисоб-китоблар ва ёзувлар амалга оширилган:

1. Харажатларга олиб бориш эвазига оборот суммасига нисбатан гумонли қарзлар бўйича баҳоланган заҳира яратилди (46509.4 х 0.2%\100%=93.02 минг сўм).

Д-т 9430 "Бошқа операцион харажатлар" . . . . . .93020 сўм
К-т 4910 "Гумонли қарзлар бўйича заҳира". . . . . .93020 сўм

2. Корхона раҳбарияти корхонанинг бир қанча харидорлар бўйича экспорт операциялари асосида шаклланган умумий суммада 75.9 АҚШ доллари (сўмдаги эквиваленти 51785.81 сўм) ни гумонли деб эътироф этди ва заҳира ҳисобидан қоплашга қарор қабул қилди.

Д-т 4910 "Гумонли қарзлар бўйича заҳира". . .51785.81 сўм (75.9 АҚШ доллари)

К-т 4010 "Харидор ва буюртмачилар билан товар (иш ва хизматлар) реализацияси бўйича олинадиган счётлар". . . .51785.81 сўм (75.9 АҚШ доллари)

Вақт ўтиши билан айрим гумонли деб эътироф этилган ва ҳисобдан чиқарилган қарзлар қарздор шахслардан қайтарилиши мумкин. Бундай ҳолларда қуйидаги ёзувлар орқали ҳисоб-китобларга тузатишлар киритиш мақсадга мувофиқдир.

3. Ўрганилаётган корхона мисолида 2005 йили Uc-Er Gida Sanayi ve Tic A.S. корхонасидан гумонли деб эътироф этилган ва ҳисобдан чиқарилган 10.5 АҚШ доллари 2006 молиявий хўжалик йилида қайтарилди. (Ҳисобдан чиқарилган санадаги сўмдаги эквиваленти 7164.05 сўмни, қайтарилган санадаги сўмдаги эквиваленти эса 10084.94 сўмни ташкил этади).

3.1. Ҳисобдан чиқарилган гумонли суммани қайта тиклаш учун
Д-т 4010. . . . . 7164.05 сўм (10.5 АҚШ доллари)
К-т 4910 "Гумонли қарзлар бўйича заҳира". .7164.05 (10.5 АҚШ доллари)

3.2. Келиб тушган пул маблағлари суммасига
Д-т 5210 "Валюта счети". . . . . .10084.94 сўм (10.5 АҚШ доллари)
К-т 4010 . . . . . .10084.94 сўм (10.5 АҚШ доллари)

3.3. Курс фарқи суммасига (10084.94-7164.05=2920.89 сўм)
Д-т 4010. . . . . .2920.89 сўм
К-т 9350 "Валюта курси фарқи даромади" . . . . .2920.89 сўм

Иккинчи усулда гумонли қарзларнинг баҳоланадиган суммаси ҳисобот даврининг охирида юзага келган олинадиган счётлар бўйича қарз суммасига нисбатан ҳисобланади. Бунда, умумий фоиз ёки ҳар бир категориядаги дебиторлар учун алоҳида фоизлар белгиланиши мумкин. Ушбу усулда гумонли қарзларнинг баҳоланадиган суммасини (ГҚБС) қуйидаги формула билан аниқлаш тавсия этилади:

ГҚБС = (ҲДООСҚ х ГҚБФ) – ГҚРКҚ ёки + ГҚРДҚ (2.10)

Бу ерда, *ҲДООСҚ – ҳисобот даврининг охирида олинадиган счётлар бўйича қолдиқ.*

ГҚБФ – гумонли дебиторлик қарзларини баҳолаш фоизи

ГҚРКҚ – баҳоланган сумма аниқлангунга қадар гумонли дебиторлик қарзлари бўйича резервнинг кредит қолдиғи

ГҚРДҚ – баҳоланган сумма аниқлангунга қадар гумонли дебиторлик қарзлари бўйича резервнинг дебет қолдиғи

Ушбу усулнинг қўлланилишини «Берк Со» корхонаси мисолида кўриб ўтайлик. Корхона 2005 йил 31 декабр ҳолати бўйича 2540,0 минг сўм гумонли дебиторлик қарзлари бўйича резерв сальдосига эга. 2004 ҳисобот йили давомида 2250,0 минг сўм гумонли дебиторлик қарзлари ҳисобдан чиқарилган. Демак, 2006 йил учун баҳоланган гумонли дебиторлик қарзлари аниқлангунга қадар қолдиқ суммаси 290,0 минг сўмни ташкил этади. 2004 йил 31 декабр ҳолати бўйича корхонанинг

33850,0 минг сўм олинадиган счётлар бўйича қарзлари мавжуд. Ҳисоб сиёсатида белгиланган тартибга мувофиқ, мавжуд дебиторлик қарзларига нисбатан гумонли қарзларни баҳолаш фоизи 8% қилиб белгиланган. Юқоридаги формулага асосан, бухгалтерия ёзувлари учун гумонли дебиторлик қарзларининг баҳоланган суммаси 2418,0 минг сўмни (33850 х 0,08 – 290,0) ташкил этади. У ҳолда 2004 йил 31 декабр ҳолати бўйича гумонли қарзлар бўйича резерв сальдоси 2708,0 минг сўмни (2540 + 2418 – 2250) ташкил этади.

Юқоридаги тартиб асосида бухгалтерия балансида олинадиган счётларни соф қийматда қуйидаги кўринишда акс эттирилишини таклиф этамиз (14-илова).

Дебиторлик қарзлари жараёнларининг бухгалтерия счётларида ва бухгалтерия ҳисоботида акс эттирилиши бўйича таклиф қилинаётган услубий тартиб бухгалтерия ҳисоби тамойиллари талабларига тўлиқ жавоб беради. Ушбу тартибнинг амалдаги тартибдан фундаментал фарқларидан бири қопланмай қолган резерв ҳисобдан чиқарилмаслиги, яъни бекор қилинмаслиги ҳисобланади. Бунда, бухгалтерия балансида дебиторлик қарзлари соф қийматда кўрсатилади.

Юқорида таклиф қилинган дебиторлик қарзларининг таркиби ва услубий тавсиялар ушбу масала бўйича ХИИКларда бухгалтерия ҳисобини такомиллаштиришга олиб келади деб ўйлаймиз.

ХИИКлар активлари ҳисобини тадқиқ қилиш асосида узоқ муддатли активлар таркибини такомиллаштириш бўйича таклифлар, уларга оид депресиация ва амортизация жараёнларининг моҳияти, депресиация тартиби ўзгарган тақдирда корхона ҳисоб сиёсатига киритиладиган ўзгартиришларни амалга ошириш тартиби, асосий воситаларни тасарруф қилиш жараёнларини бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттиришнинг янги тартиби, сотилган товар-моддий заҳиралар таннархини даврий ва узлуксиз ҳисоблар тизимлари бўйича ҳисобга олишнинг мукаммаллаштирилган тартиби ҳамда асосий воситаларнинг ҳаракати тўғрисидаги ҳисоботни такомиллаштириш бўйича илмий тавсиялар ишлаб чиқилди.

4-Боб. ХОРИЖИЙ ИНВЕСТИЦИЯЛАР ИШТИРОКИДАГИ КОРХОНАЛАРДА МАЖБУРИЯТЛАР ВА МОЛИЯВИЙ НАТИЖАЛАР ҲИСОБИ ВА ҲИСОБОТИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

4.1. Кредиторлик қарзлари ҳисоби ва ҳисоботини такомиллаштириш

Ҳозирги кунда бухгалтерия ҳисоби халқаро ва миллий стандартлари талаблари асосида мажбуриятларнинг иқтисодий моҳиятини очиб бериш, уларнинг таркибини белгилаш, молиявий ҳисоб ва ҳисоботда акс эттиришни уйғунлаштириш долзарб масалалар жумласига киради.

Меъёрий ҳужжатларда мажбуриятлар узоқ муддатли (жорий бўлмаган) ва қисқа муддатли (жорий) мажбуриятларга бўлинган [44, 29-бет]. Махсус адабиётларда ушбу мажбуриятларнинг мазмунига эътибор бериб келинмоқда.

К.Б. Уразов амалиётда мажбуриятларнинг белгилари бўйича турларга бўлади: муддати бўйича – узоқ муддатли ва қисқа муддатли; характери бўйича – товар ва нотовар; қопланиш вакти бўйича - жорий ва муддати узайтирилган мажбуриятлар [114, 65-бет].

О.Бобожонов ва бошқалар мажбуриятларни қуйидагича изоҳлайдилар: "Мажбуриятлар бу ҳисобот даврида ёки олдинги даврларда вужудга келган қарзлар (кредиторлик) бўлиб, уларнинг қопланилиши (яъни сўндирилиши) иқтисодий нафнинг камайишига, яъни мавжуд активларнинг камайишига олиб келади" [66, 306-бет]. Ушбу таъриф мажбуриятларни моҳиятини тўғри очиб берсада, лекин тўлиқ ниҳоясига етказилмаган деб ўйлаймиз. Чунки, мажбуриятларнинг камайиши ҳамма вақт ҳам активларнинг камайиши билан боғлиқликда эмас. Масалан, кредиторлик қарзларидан кредиторнинг розилиги ёки суд қарори билан воз кечилганда, таъсис ҳужжатларига ўзгатириш киритиш асосида таъсисчиларнинг мажбуриятлари камайтирилганда, ҳукумат қарори билан солиқлар бўйича бюджетдан суммалардан воз кечилган ҳолларда ҳам мажбуриятлар камаяди. Бундай ҳолларда мажбуриятларнинг камайиши иқтисодий наф, яъни активларнинг камайиши билан боғлиқ бўлмайди. Шу боис, ушбу олимлар томонидан берилган таърифда "...ҳисобдан чиқарилиши ёки бошқа жорий мажбуриятлар ҳисобидан ҳам камайиши" жумласи кўрсатилса, мақсадга мувофиқ бўлар эди.

Р.Ҳ. Ҳермансон ва бошқалар мажбуриятларни қуйидагича тавсифлайдилар: "Мажбуриятлар – ўтган операциялар натижаси ўлароқ юзага келади ва келгуси даврларда пул тўлаш, хизматни таъмин этиш ёки товарларни етказиб бериш бўйича жавобгарликлардир." Муаллифлар, бухгалтерия баланси жорий ва узоқ муддатли мажбуриятларни қамраб олишини таъкидлашади. Жорий мажбуриятлар 1) бир йил давомида ёки ундан ҳар қандай катта бўлган бир операцион цикл давомида тўланишга

қабул қилинган ёки 2) жорий активлар ҳисобидан тўланадиган ёки бошқа жорий мажбуриятлар ҳисобидан қопланиладиган жавобгарлик эканлигини кўрсатишадилар. Муаллифлар, жорий мажбуриятларни уч гурухга ажратишади: 1. Соф аниқланадиган мажбуриятлар (тўланадиган счётлар, тўланадиган нотлар, тўланадиган фоизлар, ишлаб топилган таъминот рағбарлантиришлари, иш ҳақи бўйича тўланадиган суммалар, реализациядан тўланадиган солиқлар, тўланадиган федерал солиқ, узоқ муддатли дебтларнинг жорий қисми, тўловлар бўйича мажбуриятлар ва бошқа шунга ўхшаш қарзлар). 2. Баҳоланадиган мажбуриятлар (корхонада амал қилувчи ва унинг суммаси фақат баҳоланиш орқали аниқланадиган, масалан, маҳсулотларнинг кафолатлари бўйича тўланадиган мажбуриятлар). 3. Тасодифий мажбуриятлар (амал қилиши аниқ бўлмаган ва келгусида юз берган ёки юз бермаган ходисалар оқибатига боғлиқ бўлган мажбуриятлар. Буларга суд жараёни, олинадиган дисконт нотлар, тортишувдаги даромад солиғи, кутилмагандаги жарималар билан боғлиқ мажбуриятлар киради) [146, 339-340-бетлар]. Мажбуриятларнинг бундай таснифланишни бизнинг корхоналаримиз амалиётида ҳам ҳисобга олиш мақсадга мувофиқдир.

Бундан ташқари, молиявий ҳисобот шаклларининг бир-бирига трансформациясини таъмин этадиган "бевосита метод"ни қўллашда мол етказиб берувчиларга товар (хом-ашё ва материал)лар учун тўланган пул маблағларини аниқлаш учун сотилган товар (маҳсулот)лар таннархи ҳисобот даври давомида ТМЗлар қолдиғи ва товар операциялари асосида тўланадиган счётлар бўйича қарзларнинг ўзгаришига қайта ҳисобланиши лозим. Амалдаги бухгалтерия балансининг шаклида товар операциялари бўйича кредиторлик қарзларининг ўзгариши тўғрисидаги маълумотларни бевосита олиш имконияти йўқ. Чунки, баланснинг «таъминотчилар олдидаги қарзлари» моддасида барча активлар бўйича қарзлар кўрсатилади.

Молиявий ҳисобот шаклларидаги кўрсаткичларни уйғунлаштириш, уларнинг трансформацияланишини енгиллаштириш мақсадида стандартлар талабларидан келиб чиққан ҳолда мажбуриятларни корхона фаолияти тур-лари бўйича қуйидагича таснифлашни таклиф этамиз (4.1-жадвал).

Мажбуриятларни таснифлашни уйғунлаштиришнинг айрим жиҳатларига тўхталиб ўтайлик.

Мажбуриятлар таснифланишининг умумэътироф этилган мезонлари ва ташки фойдаланувчиларнинг ахборотлар таркибига қўйган талаблари асосида бухгалтерия балансида ночор қуйи ташкилотлар (620-сатр), шўъба ва тоъбе хўжалик жамиятларига қарзлар (630-сатр)ни ажратишга эҳтиёж йўқ деб ҳисоблаймиз. Олинган бўнакларни (670-сатр) олинадиган счётлар таркибида акс эттириш мақсадга мувофиқдир.

4.1-жадвал

ХИИКларда мажбуриятларнинг таснифи ва таркиби

№	Мажбуриятларнинг гуруҳлари
	I. Жорий операцион фаолият бўйича мажбуриятлар:
1	Тўланадиган счётлар: 1.1. Товар(хом-ашё ва материал, иш ва хизматлар) учун тўланадиган счётлар. 1.2. Бошқа ишлаб чиқариш ва умум ишлаб чиқариш харажатлари бўйича тўланадиган счётлар. 1.3. Давр харажатлари бўйича тўланадиган счётлар (маҳсулот кафолати, роялти, тасодифий мажбуриятлардан ташқари).
2	Иш ҳақи бўйича мажбуриятлар: 2.1. Ишлаб чиқариш персонали билан иш ҳақи бўйича мажбуриятлар. 2.2. Бошқариш персонали билан иш ҳақи бўйича мажбуриятлар.
3	Маҳсулот кафолатлари бўйича мажбуриятлар
4	Роялти бўйича мажбуриятлар
5	Тасодифий мажбуриятлар
	II. Соликлаштириш фаолияти бўйича мажбуриятлар
1	1.1. ҚҚС ва акциз солиғи бўйича қарзлар. 1.2. Маҳсулот таннархига олиб бориладиган солиқлар ва ДМФА бўйича қарзлар. 1.3. Давр харажатларига олиб бориладиган солиқлар ва ДМФА бўйича қарзлар. 1.4. Фойда солиғи ва бошқа солиқлар бўйича қарзлар
	III. Инвестиция ва молиявий фаолият натижалари бўйича мажбуриятлар
1	Ҳисобланган фоизлар.
2	Дивиденд бўйича мажбуриятлар
	IV. Инвестиция ва молиявий фаолият бўйича мажбуриятлар
1	Капитал қуйилмалар бўйича мажбуриятлар
2	Қимматли қоғозлар хариди бўйича мажбуриятлар
3	Молиявий фаолият бўйича мажбуриятлар
	V. Кредитлар бўйича мажбуриятлар
1	Банк кредитлари бўйича мажбуриятлар
2	Қарзлар бўйича мажбуриятлар
	VI. Муддати узайтирилган даромадлар ва мажбуриятлар

Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботни пул оқими тўғрисидаги ҳисоботга бухгалтерия балансидаги мажбуриятлар тўғрисидаги ахборотлар асосида трансформация қилинишини таъмин этиш нуқтаи назаридан қарайдиган бўлсак, солиқлар ҳисобини ҳам маълум методологик жиҳатдан такомиллаштириш зарур. Масалан, молиявий натижалар тўғрисида ҳисоботдаги сотилган маҳсулот таннархи ёки давр харажатларини пул маблағларига трансформацияси учун ушбу харажатларга олиб бориладиган солиқлар бўйича қарзларнинг ўзгаришини тайёр ҳолда амалдаги бухгалтерия балансининг таркибидан олиш имкони йўқ. Бухгалтерия ҳисоботларининг трансформациясини таъминлаш мақсадида

бюджет ва давлат мақсадли фондларига (ДМФ) ажратмалар бўйича қарзларни юқоридаги таснифда келтирилган тўрт гуруҳга ажратиш асосида счётлар режасида қуйидаги счётларни кўзда тутиш ўринли деб ҳисоблаймиз:

1) айланмадан тўланадиган солиқлар (ҚҚС ва акциз солиги), улар учун счётлар режасида мос равишда 6410 «Қўшилган қиймат солиги» ва 6420 «Акциз солиги» счётларини назарда тутиш лозим;

2) маҳсулот таннархига олиб бориладиган солиқлар ва ДМФларига ажратмалар (иш ҳақидан даромад солиги, иш хақидан пенсия фондига ажратмалар). Счётлар режасида солиқлар турлари бўйича 6430-6439-счётларни, сугурта бўйича 6510-6519-счётларни, ДМФга 6520-6529-счётларни номма-ном ажраташ мақсадга мувофиқ;

3) операцион харажатларга олиб бориладиган солиқлар ва давлатнинг мақсадли фондларига ажратмалар (мол-мулк солиги, сув тўлови, экология солиги, иш ҳақидан даромад солиги, сугурта учун тўловлар, пенсия фондига ажратма ва ушланмалар, йўл фондига ажратма). Счётлар режасида солиқлар бўйича 6440-6459-счётларни, ДМФ ажрата ва ушланмаларга 6530-6539-счётларни, сугурта бўйича 6540-6549-счётларни номма-ном назарда тутиш ўринли;

4) фойдадан тўланадиган солиқлар (фойда солиги, ялпи даромад солиги, ягона солиқ, социал инфраструктура солиги ва бошқа солиқлар). Улар учун 6460-6469- счётларни ажратиш лозим.

Бозор иқтисодиёти шароитида кафолат муддати ичида бузилган маҳсулотлар мижозларга тўловсиз тузатиб берилиши уларнинг ушбу фирмага бўлган ишончини оширади ва сотилиш ҳажмининг юксалишига олиб келади. Шу боис, нуфузли фирмаларда кафолатлар бўйича харажатлар ва шу асосда мижозлар олдида юзага келадиган мажбуриятлар ҳисоби масалалари ҳам муҳим аҳамият касб этади.

21-сонли БҲМСга мувофиқ кафолатлар бўйича мажбуриятларни ҳисобга олиш учун 6940-счёт мўлжалланган. Ушбу стандартда мажбуриятларнинг вужудга келиши ва уларнинг қопланилиши бўйича қуйидаги ёзувлар берилган [44, 402-бет]:

1. Кафолат хизмати кўрсатиш бўйича қарз ҳисобланганда
Д-т 9430 "Бошқа операцион харажатлар". . .(кафолат хизмати харажатларига)
К-т 6940 "Кафолатлар бўйича қарзлар" . . . .(юзага келган қарз суммасига)

2. Кафолатли хизмат кўрсатиш бўйича ҳақиқий харажатлар ҳисобдан чиқарилганда
Д-т 6940 "Кафолатлар бўйича қарзлар". . . .(юзага келган қарз суммасига)
К-т "Харажатлар ҳисоби счётлари". . . . . .(кафолат хизмати харажатларига)

Ушбу кафолатлар бўйича мажбуриятларни бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттиришнинг айрим услубий жиҳатларига тўхталиб

ўтайлик. ***Биринчидан,*** мижоз кафолат муддати ичида олган товарининг камчиликларини тузатиш учун келтирганда кафолатлар бўйича қарз суммасини аниқ белгилаш имкони бўлмайди. Бу суммани кафолат хизмати бўйича ишлар тугатилгандан сўнг, бажарилган ишлар бўйича тузилган далолатнома асосида аниқлаш мумкин. Лекин, кафолат хизмати бўйича мажбурият маҳсулот мижозга сотилган даврда юзага келиб, кафолат муддати давомида сақланиб турилади. 21-сон БҲМСда белгиланган тартибга мувофиқ корхоналар тажрибалар асосида келгусидаги кафолат учун тақдим қилинадиган суммани ҳисоблайди [44, 400-б]. Шу боис, бу мажбуриятлар баҳоланадиган мажбуриятлар саналади. ***Иккинчидан,*** амалдаги тартибга кўра, 2-ёзувда харажатлар счёти кафолат бўйича мажбуриятларни қоплаш орқали ёпилмоқда. Натижада, кафолат бўйича харажатлар молиявий натижаларни четлаб ўтиш ҳоллари юзага келади. Бу тартиб бухгалтерия ҳисоби тамойиллари талабларига мувофиқ келмайди. Чунки, бухгалтерия ҳисоби тамойилларида мажбуриятларнинг харажатларни ёпиш орқали қопланилишига йўл қўйилмайди.

Бу борада чет эл тажрибалари алоҳида ўрин тутади [150, 378-379-бетлар; 97, 184-185-бетлар; 146, 342-343-бетлар.; 144, 296-297-бетлар]. Кафолат шарти билан маҳсулот сотувчи фирмалар ҳисоб сиёсатига мувофиқ, олдиндан баҳолаш асосида реализация ҳажмига нисбатан фоиз ҳисобида кафолат харажатлари ҳисобидан мажбуриятларнинг миқдорини ҳисоблайдилар. Кафолат муддати ичида қайтарилган маҳсулот дефектлари тўғирланганда ишлатилган заҳиралар ва ҳисобланган иш ҳақи ҳисобидан кафолат бўйича баҳоланган мажбурият копланилади. Шу сабабли, бухгалтерия балансида ҳақиқий мажбурият эмас, балки баҳоланган мажбурият акс эттирилади.

Қуйида чет эл тажрибаларини ўрганиш асосда кафолат хизмати бўйича баҳоланган мажбуриятлар суммасини аниқлаш ва ушбу операцияларни бухгалтерия ҳисоби счётларда акс эттириш тартибини компьютер олди-сотдиси ва таъмироти билан шуғулланувчи "Computer Service Co" кичик корхонаси мисолида кўриб ўтамиз. Мазкур фирма 2002 йилда 150 та компьютерни бир йиллик кафолат муддати билан сотди. Комьютерларни ўртача сотиш нархи 850 АҚШ долларига тенг. Йил давомида АҚШ долларининг ўртача курси 940.50 сўмни ташкил этади. Компьютерларнинг сотиш нархига нисбатан ўртача кафолат харажатлари 2% ни ташкил этади. 2003 йил январ ойида 1 та компьютер дефекти борлиги учун қайтарилди. Ушбу дефектини тузатиш учун 150.0 минг сўмлик эҳтиёт қисмлари ишлатилди. Ушбу операцияларни бухгалтерия ҳисоби счётларида қуйидаги тартибда кўрсатишни таклиф қиламиз:

1. 2002 йил декабр ойида ҳисобот даври давомида сотилган компьютерларга нисбатан вужудга келган мажбуриятлар ҳисобланганда (150x850x940.50x2%/100%=2398.3 минг сўм):
Д-т 9430 "Бошқа операцион харажатлар" . . . . . 2398.3 минг сўм

К-т 6940 "Кафолат бўйича баҳоланган мажбуриятлар" . . . . 2398.3 минг сўм*

2. 2003 йил январ ойида қайтарилган компьютерни кафолат муддати ичида дефектларини тузатиши харажатлари акт асосида ҳисобланганда:
Д-т 6940 "Кафолат бўйича баҳоланган мажбуриятлар". . . . . 150.0 минг сўм
К-т 1040 "Эҳтиёт қисмлар" . . . . . 150.0 минг сўм

Изоҳ: 6940-счётни "Кафолат бўйича баҳоланган мажбуриятлар" деб номлашни мақсадга мувофиқ.

Ушбу таклиф қилинаётган услуб бухгалтерия ҳисоби халқаро ва миллий стандартларига тўлиқ мувофиқ келади деб ўйлаймиз. Амалдаги тартибдан фарқли ўлароқ, ушбу тизимда кафолат бўйича мажбуриятлар олдиндан баҳоланиш асосида юзага келмоқда. Бу эса бухгалтерия ҳисоби тамойилларига мосдир.

Мамлакатимиз корхоналари амалиётида тасодифий (кутилмагандаги) мажбуриятлар тушунчаси қўлланилмайди. Лекин, ушбу мажбуриятлар корхоналар амалиётида мавжуд ва уларни эътироф этиш фойдадан ҳоли эмас. Тасодифий мажбуриятлар олдиндан режалаштириш мумкин бўлмаган ва тўсатдан юзага келадиган мажбуриятлардир. Бундай мажбуриятларга тўсатдан юзага келган суд жараёни билан боғлиқ харажатлар, текшириш органлари томонидан қўйилган жарималар ва бошқа кутилмаганда юзага келган харажатлар бўйича мажбуриятларни киритишимиз мумкин. Шу боис, счётлар режасида 6900-счёти таркибида "Тасодифий мажбуриятлар" счётини очишни таклиф қиламиз. Ушбу мажбуриятлар бўйича амалга оширилган ҳисоб-китоблар асосида бухгалтерия счётларида қуйидаги ёзувлар амалга оширилиши мақсадга мувофиқ:

1. Тасодифий юзага келган харажатлар (суд жараёни, жарима ва бошқалар) бўйича мажбуриятлар ҳисобланганда:

Д-т 9430 "Бошқа операцион харажатлар". . . . . 150.0 минг сўм
К-т 6990 "Тасодифий мажбуриятлар". . . . . 150.0 минг сўм

Счётлар режасидаги 6960 "Даъволар бўйича тўланадиган счётлар", 6970 "Ҳисобдор шахсларга қарзлар" ва 6990 "Бошқа мажбуриятлар" счётлари юқоридаги таснифга айрим жиҳатлари бўйича мувофиқ эмас. Ушбу мажбуриятларни қисқача илмий жиҳатдан таҳлил қилиб кўрайлик.

Даъволар бўйича тўланадиган мажбуриятлар харидор, буюртмачилар ва бошқа ташкилотлар томонидан хатолар, йўлдаги камомад, сифатининг мувофиқсизлиги бўйича қилган даъволари натижасида юзага келади. 21-сонли БҲМСда [44, 402-403-бет] даъволари қабул қилинадиган бўлса, корхонанинг харидор, буюртмачи ва бошқа ташкилотлар олдида мажбурияти юза келиши кўрсатилган. Бизнинг фикримизча, харидор ва буюртмачиларнинг даъволарини "олинадиган счётлар"да ҳисобга олиш тўғридир. Чунки, юзага келган даъволар олинадиган счётларга тузатишлар киритишни талаб этади. Бухгалтерия ҳисоби тамойиллари ҳам олинадиган

счётларга тузатишлар киритиш асосида счётларда акс эттиришни тақозо қилади. Бундан ташқари, даъволар бўйича мажбуриятларнинг алоҳида счёт қилиб ажратилиши молиявий ҳисоботларнинг трансформацияланишини қийинлаштиради. Шу сабабли, даъволар бўйича мажбуриятларни олинадиган счётларнинг таркибий қисми деб қараш лозим бўлади. Бу эса ўз навбатида даъволар бўйича тўланадиган мажбуриятларни алоҳида счёт қилиб ажратишга эҳтиёжни қолдирмайди.

ХИИКларда ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китоблар бўйича мажбуриятларни ҳам қайси турдаги мажбуриятларга тааллуқлилигига қараб тарқатиш ўринли деб ўйлаймиз. Масалан, агар ҳисобдор шахслардан товар- моддий заҳиралар бўйича қарзлар юзага келса, уни товар (хом-ашё ва материаллар) бўйича тўланадиган счётлар таркибига киритиш, агар умумишлаб чиқариш жараёни билан боғлиқ бўлса, бошқа ишлаб чиқариш харажатлари бўйича тўланадиган счётларга, агар маъмурий-бошқариш ёки операцион харажатларга оид бўлса, давр харажатлари бўйича тўланадиган счётларга киритиш мақсадга мувофиқдир.

ХИИКларда халқаро ва миллий стандартлар талаблари билан уйғунлаштириш мақсадида бошқа мажбуриятларни ҳам ишлаб чиқариш ёки давр харажатларига оидлигига қараб бошқа ишлаб чиқариш ёки давр харажатлари бўйича мажбуриятларга тарқатишни тавсия этамиз. Масалан, 21-сонли БҲМСда бошқа мажбуриятларга оид 22-ёзув [44, 403-бет] бўйича юзага келган мажбуриятларни тўлиқ «бошқа ишлаб чиқариш харажатлари бўйича мажбуриятлар» таркибига киритишимиз мумкин. Худди шунингдек, давр харажатларига олиб бориш ҳисобидан юзага келган мажбуриятларни ҳам амалдаги тартибдаги «бошқа мажбуриятлар» таркибидан олиб, юқоридаги таснифланишга кўра таклиф қилинаётган «давр харажатлари бўйича мажбуриятлар» счётида ҳисобга олиш ўринлидир.

Корхоналар мажбуриятлари таркибида муддати узайтирилган мажбуриятлар ва даромадлар алоҳида ўрин тутади. 21-сонли БҲМСга [44, 387-бет] мувофиқ муддати узайтирилган мажбуриятларга 1) дисконт (чегирма) кўринишдаги муддати узайтирилган даромад, 2) мукофат (қўшимча ҳақ) кўринишдаги муддати узайтирилган даромадлар, 3) бошқа муддати узайтирилган даромад, 4) солиқлар ва мажбурий тўловлар бўйича муддати узайтирилган мажбуриятлар, 5) вақтинчалик фарқларга оид даромад (фойда) солиғи бўйича муддати узайтирилган мажбуриятлар, 6) бошқа муддати узайтирилган мажбуриятлар киритилган.

Ушбу стандартда муддати узайтирилган бошқа даромадлар муддати узайтирилган мажбуриятлар сифатида қайд қилиниб, уларга ижара тўловлари, чипталарнинг сотилиши, журналларга обуна ва бошқалар киритилиши эътироф этилган.

Амалиётда бухгалтерия ходимлари олинган бўнаклар, муддати узайтирилган даромадлар ва муддати узайтирилган мажбуриятларни ўзаро

чалкаштириб юбормоқдалар. Уларни бири-биридан ажратишга асос бўладиган аниқ мезонларнинг ишлаб чиқарилишига эҳтиёж борлиги сезилмоқда. Маълумки, муддати узайтирилган даромадлар ва муддати узайтирилган мажбуриятларни бир-биридан фарқ қилади.

Махсус адабиётларда [151, 460-бет; 97, 182-183-бетлар] муддати узайтирилган даромад – бу олдиндан тўпланилган даромад бўлиб, у ҳали ишлаб топилмаган ҳисобланиб, корхонада маҳсулотларни ёки хизматларни таъмин этиш бўйича юзага келган мажбурият деб таърифлашган. Бундан ташқари муддати узайтирилган даромадларни ўзлаштирилмаган даромад ёки бўнак тариқасида тўпланган даромад ҳам деб аташмоқда. Б.Нидлз ва бошқалар [97, 183-бет] муддати узайтирилган даромадлар таркибига обуна ташкилотлари томонидан обуна учун олдиндан олинган даромадларни, таъмирлаш ва қурилиш ташкилотлари томонидан ишни бошлашдан олдин олган бўнакларини киритганлар. Р.Либби ва бошқалар [151, 317-бет] юқоридагилардан ташқари, ҳаво йўллари компаниялари томонидан чипталарни олдиндан сотиш натижасида тушган маблағларни ҳам ҳисоблайди.

Бизнинг фикримизча, стандартда муддати узайтирилган даромад сифатида қайд қилинган ижара бўйича тўловлар ва журналларга обуна учун тўловлар моддалари номланишини мувофиқлаштириш зарур. Чунки, "тўловлар" муддати узайтирилган даромад бўла олмайди. Шу боис, ушбу муддати узайтирилган даромадларни мос равишда "ижара бўйича олдиндан олинган тушумлар" ва "журналлар обунаси учун олдиндан олинган тушумлар" деб аташ тўғри бўлар эди.

Олдиндан олинган даромадлар таркибини шакллантиришда шундай тушумларни киритиш лозимки, қайсики ушбу тушум корхона хўжалик фаолиятининг хусусиятидан келиб чиқиб, келгусидаги хўжалик фаолияти юритилиши ушбу тушумларга бевосита боғлиқ бўлсин ва корхона олдида мажбуриятни вужудга келтирсин. Фикримизча, бухгалтерия ҳисобининг жамғарилиш ва бошқа тамойиллари асосида муддати узайтирилган даромадларни қуйидаги икки жиҳатида тан олиш лозим деб ҳисоблаймиз. *Биринчидан*, олдиндан олинган тушумлар асосида келгусида товар-моддий заҳираларини жўнатиш, иш ва хизматларни бажариш амалга оширилиши керак. *Иккинчидан,* олдиндан олинган тушумлар унга тенг бўлган миқдорда мажбуриятларни вужудга келтириши лозим.

Ушбу мезон асосида олдиндан олинган бўнакларни муддати узайтирилган даромадлардан фарқлаш лозим бўлади. Қонунда белгиланган тартибда олинган бўнаклар тўлов кафолати вазифасини бажаради. Олинган бўнак (аванс)ларнинг кафолат сифатида юзага келишини О.Бобожанов ва бошқалар ҳам таъкидлашганлар [66, 318-бет]. Муддати узайтирилган даромадлар эса тўлиқ мажбуриятни юзага келтиради.

Худди шунингдек, катта суммадаги контрактлар бўйича, жумладан, қурилиш пудрат ишларини бажаришда ҳам олдиндан тўловлар талаб

қилинади ва ушбу олдиндан тушумлар эвазига қурилиш-монтаж ишлари бажарилади. Бу ҳолатда ҳам олдиндан олинган тушум муддати узайтирилган даромадга айланади.

Муддати узайтирилган бошқа даромадларга қуйидагиларни киритиш мақсадга мувофиқ деб ўйлаймиз: 1) қурилиш-монтаж ишлари учун олдиндан олинган тушумлар; 2) олдиндан олинган ижара тушумлари; 3) келгусида жўнатиладиган товар-моддий бойликлар, бажариладиган иш ва хизматлар учун олдиндан олинган тушумлар (мажбурият юзага келган тақдирда); 4) газета ва журналлар обунаси учун олдиндан олинган тушумлар.

Юқорида баён қилинган фикрлар ва таклифлар асосида бухгалтерия балансининг мажбуриятлар қисмини қуйидаги таҳрир билан ёритилишини таклиф қиламиз (15-илова).

Бухгалтерия баланси мажбуриятлар бўлимининг ушбу моддалардан таркиб топиши бухгалтерия ҳисоби концептуал асослари талабларига жавоб беради деб ўйлаймиз. Ушбу таклиф қилинган шакл молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботни пул оқимлари тўғрисидаги ҳисоботга трансформация қилиш имконини беради. Шу боис, бухгалтерия балансидаги мажбуриятлар ҳисобланиш манбаларига кўра жорий фаолиятдаги (реализация, маҳсулот таннархи, давр харажатлари, фойда), инвестицион фаолиятдаги ва молиявий фаолиятдаги мажбуриятларга бўлинди.

ХИИКларда мажбуриятларнинг таснифланишини, уларнинг баҳоланиши ва ҳисобларда акс эттириш бўйича қилинган таклифлар бухгалтерия балансининг мажбуриятга оид қисмида акс эттирилаётган ахборотлар таркиби ва мазмунини халқаро стандартлар ва тажрибаларга мослашишини таъминлайди.

4.2. Даромадлар ва харажатлар ҳисоби ва ҳисоботини такомиллаштириш

Корхоналарнинг молиявий хўжалик фаолияти натижалари маълум, яъни даромад, харажат ҳамда якуний молиявий натижалар кўрсаткичларида ўз аксини топади. Ушбу кўрсаткичларнинг моҳияти ва ҳисобга олишнинг услубий масалаларини ХИИКлар мисолида комплекс ва бир-бирига боғлиқликда кўриб чиқамиз.

Молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим қилишнинг концептуал асосларида жамланган даромад хўжалик юритувчи субъектнинг асосий ва асосий бўлмаган фаолиятидан олинадиган даромадлардан ташкил топиши қайд қилинган [44, 16-бет]. 2-сон БҲМСда асосий фаолиятдан олинган даромаднинг таркиби белгилаб берилган [44, 57-бет].

Бухгалтерия ҳисобининг халқаро концептуал асосларда [40, 85-бет; 148, 68-бет] тушумлар (income) ***асосий даромадлар*** (revenue) ва асосий бўлмаган бўлмаган тушумларга, яъни ***нафларга*** (gains) ажратилган.

Халқаро стандартларга биноан, асосий даромадлар таркибига корхонанинг одатдаги фаолияти давомида юзага келган, турли хил жумладан, реализация, рағбатлантиришлар, фоизлар, дивидендлар, роялти ва ижара даромадлари киритилган.

Шундан келиб чиқиб, асосий фаолият билан боғлиқ даромадларни икки гуруҳга ажратиш мумкин: 1) операцион фаолиятдан олинган даромадлар (товар, маҳсулот, иш ва хизматлар реализациясидан олинган даромадлар); 2) молиявий фаолиятдан олинган даромадлар (роялти, дивиденд, фоизлар, ижара даромадлари).

Асосий бўлмаган тушумлар, яъни нафлар тушумлар тавсифига (аниқланишига) жавоб берадиган ва у корхонанинг асосий фаолияти натижасида юзага келиши ёки юзага келмаслиги мумкин бўлган бошқа моддалардир. Буларга жорий бўлмаган активларни тасарруф қилишдан олинган фойда, сотишга қобилиятли қимматли қоғозларни қайта баҳолашдан олинган нафлар, валюта курси фарқи, кредиторлик қарзларини ҳисобдан чиқаришдан олинган нафлар, қайтарилмайдиган молиявий ёрдамлар, олинган пенья, жарима ва неустойкалар, ҳисобот даврида аниқланган ўтган даврлар даромадлари ва бошқа нафларни киритиш мумкин.

Бундай таснифлаш асосида ХИИКларда тушумлар ҳисобини халқаро стандартларга уйғунлаштириш мақсадида 21-БҲМСдаги 9300 «Асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадларни ҳисобга олувчи счётлар»ни "Асосий бўлмаган тушум (наф)лар ҳисоби счётлари" деб номлаш мақсадга мувофиқдир. 9300-счёт таркибидан 9350 "Қисқа муддатли ижара" ва 9370 "Хизмат кўрсатувчи хўжаликлар даромадлари" счётларини асосий бўлмаган тушумлар ҳисоби таркибидан чиқариш ва уларни асосий фаолият билан боғлиқ даромадларга киритиш лозим деб ҳисоблаймиз. Амалдаги счётлар режасидаги 9540 "Валюта курси фарқидан олинган даромад" ва "Қимматли қоғозларни қайта баҳолашдан олинган даромад"ни молиявий фаолият таркибидан асосий бўлмаган тушумлар таркибига ўтказиш мақсадга мувофиқдир.

Асосий хўжалик фаолиятидан олинган даромадларда салмоқли таркибий қисмни товар (маҳсулот, иш ва хизмат)лар реализациясидан олинган даромадлар ташкил этади. Ушбу кўрсаткичларни тавсифлашда, реализациядан олинган ялпи даромад ва соф даромад кўрсаткичларини бир-биридан фарқлаш лозим деб ўйлаймиз. Меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларда ялпи даромад (тушум) кўрсаткичи кўзда тутилмаган. Реализациядан олинган соф даромад (тушум)ни аниқланиши хусусида "Маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлар таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби

тўғрисида"ги Низомда қуйидагича таъриф берилган: "Реализациясидан олинган соф тушум маҳсулот (иш, хизмат)лар тушумидан қўшилган қиймат солиғи, акциз ва экспорт божхона пошлиналари минус қилиш орқали топилади. Унга товарларнинг қайтарилиши, харидорларга тақдим қилинган чегирма ва бошқалар қўшилмайди" (36, 1.1-модда). Лекин, 21-сон БҲМСга асосан даромадларни аниқлашнинг янги тартиби жорий қилиндики, унга кўра даромад таркибидан харидорларга тақдим қилинган ҚҚС ва акциз солиғи тўлиқ ажратилган.

Бизнинг фикримизча, стандарт талабларига мувофиқ равишда реализациядан олинган ялпи даромад кўрсаткичини янги таҳрирда ёритиб бериш лозим. Реализациядан олинган ялпи даромад (тушум) 21-сон БҲМСнинг янги таҳрири жорий қилунгунга қадар ўз таркибига ҚҚС, акциз солиғи ва бошқа тўловларни ҳам олган эди. Янги стандартда ҚҚС, акциз ва бошқа тўловлар даромадлар таркибидан ажратилгандан сўнг, ялпи даромад кўрсаткичи молиявий натижаларни ҳисоблашда иштирок этмаслиги тўғрисида фикрлар юзага келиши мумкин. Лекин, бу кўрсаткич таркиби ўзгарган бўлсада, у йўқолган эмас, балки унинг янгича мазмун-моҳияти вужудга келди. Бу эса, ялпи даромад кўрсаткичига янгича ёндашишни ва қарашларни тақозо этади. Тадқиқот натижаларига асосланиб ялпи даромад (тушум)ни кўрсаткичини қуйидагича таърифлашни таклиф қиламиз: "**Ялпи даромад** – бу ҳисоблаш тамойилига мувофиқ, товар (маҳсулот, иш ва хизмат)лар реализациясининг даромад сифатида эътироф этилишидир." Соф даромад (тушум)ни қуйидаги таҳрир билан изоҳлаш ўринли бўлади: "**Соф даромад** – бу ялпи даромаддан даромад сифатида тан олинган қайтарилган реализациялар, харидорларга тақдим қилинган чегирмалар ва уларнинг даъволарини қабул қилиш асосида тақдим қилинган нархини камайтиришларни айиришдан кейин қолган сумма."

Хорижий манбаларда [151, 304-305-бетлар; 146, 212-213-бетлар] реализация чегирмаси (sales discount), савдо чегирмаси (trade discount) ва қайтарилган реализация ва нархини камайтириш" (sales returns and allowances) тушунчалари бир-бирдан фарқланган.

Реализация чегирмаси бу харидорларга тўловларнинг тез амалга оширилиши учун тақдим қилинадиган суммалардир. Реализация суммасини ҳисобга олиш мақсадида счётлар режасидаги 9050 "Харидор ва буюртмачиларга тақдим қилинган чегирмалар" счёти ўрнига молиявий натижалар аниқлангунга қадар даромадлар счётига контрпассив счёт 1910 "Реализация чегирмаси" счётида ҳисобга олиш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз. Чунки, бу счёт контрпассив счёт бўлганлиги боис, алоҳида счётда ҳисобга олиш лозим. Ушбу кўрсаткичнинг бухгалтерия ҳисобида акс эттирилиш тартибини қуйидаги мисолда кўриш мумкин:

Савдо корхонаси 2000 АҚШ доллари қийматидаги товарни "2/10, n/30" шартида харидорга реализация қилди. Реализация санасида АҚШ долларининг курси 1074.23 сўмга тенг. Бу шуни англатадики, агар харидор 10 кун ичида

тўловни амалга оширса, унда 2% лик чегирма тақдим этилади. Агарда ушбу 10 кун ичида тўлов амалга оширилмаса, у ҳолда чегирма тақдим қилинмайди ва тўловлар максимум 30 кун ичида амалга оширилиши шарт. "2/10, n/30" шарти бўйича тўловлар 20 кун ичида кечиктирган тақдирда шу кунлар давомида фоиз даражасини аниқлаш лозим. Бу 2.04 %ни ташкил қилади (2% /(100%-2%)). Йиллик фоизи эса 37.23 % бўлади (2.04 х 365/20). Бу рақам банк кредит фоизлари даражасида катта бўлганлиги учун харидор ушбу шартни қабул қилиши мақсадга мувофиқдир.

Ушбу жараёнлар бухгалтерия ҳисоби счётларида қуйидаги тартибда акс эттирилади:

1. Харидорга реализация қилинган товарлар суммасига (2000 АҚШ доллари х1074.23 = 2148460):

Д-т 4010 "Харидор ва буюртмачилардан олинадиган счётлар"..2148460 сўм

К-т 9020 "Товарларни реализациясидан олинган даромад". . . . 2148460 сўм

2. Харидор ушбу "2/10, n/30" шартдаги 10 кун ичидаги муддатда тўловларни амалга оширганда (валюта бўйича курс фарқи юза келмади):

Д-т 5210...2105490.80 сўм ((2000-40)х1074.23) (келиб тушган пул суммаси)

Д-т 1910 ...42969.20 сўм (40 х1074.23) (2%лик чегирма суммаси)

К-т 4010...2148460 сўм (2000 х1074.23) (Реализация суммасига)

3. Ой охирида 1910 "Реализация чегирмаси" счёти ёпилганда (Дебет оборотидаги жами суммага):

Д-т 9020 "Товарлар реализациясидан олинган даромад"....42969.20 сўм

К-т 1910 "Реализация чегирмаси" . . . . . .42969.20 сўм

Ушбу тажрибадан кўриниб турибдики, реализация чегирмаси ҳисобга олишда унинг ҳисобларда акс эттириш вақти (моменти)ни аниқлаш муҳимдир. Ҳисоб жараёнида реализация чегирмаси суммаси маҳсулотлар реализация қилинганда аниқ бўлмасдан, балки харидорлар томонидан реализация чегирмасини қозониш бўйича шартлар бажарилгандан кейин, яъни пул маблағлари келиб тушгандан кейин аниқ бўлади. Шу боис, реализация чегирмаси бухгалтерия ҳисоби счётларида маҳсулот харидорларга сотилган пайтда эмас, балки харидорлар томонидан шартнома шартлари бажарилгандан кейин, яъни тўловлар амалга оширилгандан кейин акс эттирилади.

Тадқиқот натижаларига асосланиб, 21-сонли БҲМСда 9050 "Харидор ва буюртмачиларга тақдим қилинган чегирмалар" счёти бўйича келтирилган 9-проводканинг "харидор ва буюрмачиларга чегирма тақдим қилинганда" деб ифодаланган мазмунини "харидор ва буюртмачилар томонидан тақдим қилинган чегирмалар бўйича шартлар бажарилган тақдирда (тўловлар белгиланган кун ичида амалга оширилганда) реализация чегирмаси суммасига" таҳририда ёртишни мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз.

Савдо чегирмаси эса харидор ва буюртмачиларга сотиш пайтида тўғридан-тўғри товарларнинг фактура нархидан тушиш шаклида тақдим

қилинади. Манбаларда савдо чегирмаси қуйидаги ҳолларда қўлланилиши кўрсатилган [146, 211-бет]:

1. Товарларнинг катологига киритилган нархлари ва ушбу сотиш нархига нисбатан белгиланган савдо чегирмалари (нашр қилинади);

2. Миқдор чегирмаси гранти (масалан, 10 дона сотиб олинганда 5%, 100 дона сотиб олинганда 10%, 1000 донадан ортиқ сотиб олинганда эса 20% ва бошқа шартларда савдо чегирмаси тақдим қилиш);

3. Турли фаолият туридаги харидорларга турли хил нархлар квотасини белгилаш (ишлаб чиқариш, чакана савдо ёки улгуржи савдо қилиш мақсадида харид қилиб олувчи харидорларга)

Савдо чегирмаси суммаси реализация пайтида аниқ бўлганлиги боис, унинг суммаси тўғридан-тўғри реализация суммаларида ўз аксини топади. Шу боис, ҳисобот даври давомида тақдим қилинган савдо чегирмалари суммасини алоҳида счётларда тўплаш ва сунгра реализация суммасини камайтиришга олиб боришга эҳтиёж бўлмайди.

Юқоридаги ёзувлардан хулоса қилиш мумкинки, савдо чегирмаси сотиш пайтида аниқ бўлганлиги боис, товарларни сотишдан олинган реализация суммасини ҳисоблашда инобатга олинади ва натижада савдо чегирмаси суммасини алоҳида счётларда ҳисобга олишга эҳтиёж қолмайди.

Ҳисобот даврида *қайтарилган реализация ва нархини камайтириш* битта счётда ҳисобга олинсада, алоҳида иқтисодий маънолар эга кўрсаткичлар ҳисобланади. *Қайтарилган реализация* кўрсаткичи бу харидорлар томонидан жўнатилган товарларнинг дефектлари, буюртмада бўлмаган товарлар юборилганлиги ва бошқа сабаблар, жумладан хато равишда бошқа рангдаги, бошқа размердаги ёки бошқа модадаги товарлар жўнатилганлиги боис қайтарилган товарлар суммаларни қамраб олади. *Нархини камайтириш* эса харидорларнинг даъволари бўйича товарларнинг сифати паст бўлганлиги, бошқа ассортиментда бўлганлиги ёки йўлда бузилганлиги учун умумий тўлов суммасидан тушилган суммалар ўз ичига олади.

Амалдаги счётлар режасида харидорлар томонидан қайтарилган товарларни ҳисобга олиш учун 9040 "Сотилган товарларнинг қайтарилиши" счёти кўзда тутилган. Бизнинг фикримизча счётлар режасида ушбу счётнинг ўрнига молиявий натижалар аниқлангунга қадар 9000 "Асосий фаолиятдан олинган даромадлар ҳисоби" счётига контрпассив счёт сифатида 1920 "Қайтарилган реализация ва нархини камайтириш" счётини очиш мақсадга мувофиқдир. Бу счётда қайтарилган товарлар ва нархидан тушишлар суммаларини жамлаб боради.

Масалан, савдо корхонаси фаолиятида ҳисобот ойида дефекти мавжуд бўлган товарлар жўнатилганлиги сабабли харидорлар томонидан 350000 сўмлик товарлар қайтарилди. Ушбу суммага қуйидагича бухгалтерия проводкаси берилади:

Д-т 1920 "Қайтарилган реализация ва нархини камайтириш"..350000.00
К-т 4010 ""Харидор ва буюртмачилардан олинадиган счётлар". . . 350000.00

Агар товарлар тўловлар амалга оширилгандан сўнг қайтарилган тақдирда 1920-счёт тўғридан-тўғри пул маблағлари счёти билан корреспонденциялашади ва бунда 4010-счёт иштироки талаб этилмайди, яъни олинадиган счётларга тўғирлашлар зарурияти тўғилмайди. Масалан, харидорлардан улар томонидан тўловлари амалга оширилган 150000 сўмлик товар қайтарилди. Товарлар 2%лик реализация чегирмаси билан сотилган ва бу шарт харидорлар томонидан бажарилган. Ушбу сумма харидорларга қайтарилганда қуйидаги бухгалтерия проводкасини бериш мақсадга мувофиқдир:

Д-т 1920 "Қайтарилган реализация ва нархини камайтириш". 150000.00
К-т 5110 «Ҳисоб-китоб счёти» 147000.00
К-т 1910 «Реализация чегирмаси». 3000.00

Ҳисобот давринининг охирида 1910 ва 1920-счётлар ушбу счётларни кредитлаш ва 9020-счётни дебетлаш орқали ёпилади. Натижада, 9020-счётнинг кредит ва дебет оборотн ўртасидаги фарқ реализациядан олинган соф даромадни беради.

Юқорида келтирилган таъриф ҳамда услубий тартиб асосида соф даромадни аниқлашнинг қуйидаги формуласини келтирамиз:

Соф даромад (реализация)	=	**Ялпи даромад**	–	**(Реализация чегирмаси + Қайта-рилган реализация ва тушилган суммалар)**	**(3.1)**

Энди харажатлар таркибини уйғунлаштиришнинг айрим масалаларига тўхталиб ўтайлик. Халқаро [40, 85-бет; 148, 68-69-бетлар] харажатларни (**expenses**) корхонанинг одатдаги (ordinary) фаолияти билан боғлиқ бўлган харажатлар ва одатдаги фаолияти билан боғлиқ бўлмаган харажатларга (**losses**) ажратилган.

Бухгалтерия ҳисобининг концептуал коидаларига мувофиқ, корхонанинг одатдаги фаолияти билан боғлиқ харажатлар – бу корхонанинг одатдаги фаолияти курси жараёнида юз берган, мисол учун сотиш таннархи, иш хақи ва депресиация харажатларини ўз ичига олади.

Корхонанинг одатдаги фаолияти билан боғлиқ бўлмаган харажатлари – бу корхона одатдаги курси фаолияти жараёнида юз бериши ёки юз бермаслиги мумкин бўлган харажатлардир. Бундай харажатларга, жумладан, табиий офат туфайли юзага келган зарарлар, жорий бўлмаган активларни тасарруф қилиш натижасида юзага келган зарарлар, валюта курси фарқи бўйича зарарлар киритилган [148, 68-69-бетлар; 39, 21-22-бетлар].

Халқаро ва миллий стандартлар талабларидан келиб чиқиб харажатларни қуйидагича таснифлаш мумкин: 1) одатдаги фаолият билан

боғлиқ харажатлар (1.1. Сотиш таннархи, 1.2. Операцион харажатлар); 2) молиявий фаолият харажатлари; 3) илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик харажатлари; 4) одатдаги фаолиятга боғлиқ бўлмаган харажатлар.

Одатдаги фаолият билан боғлиқ харажатлар таркибида операцион харажатлар салмоқли ўринни эгаллайди.

Хорижий мамлакатлар адабиётлари ва тажрибасида операцион харажатларнинг моҳияти, таркиби ва таснифи масалаларининг ёритилишида ўзига хос хусусиятлари мавжуд.

Р.Х.Ҳермансон ва бошқалар [146, 223-бет] операцион харажатлар сотиш ва маъмурий харажатлардан иборат эканлигини таъкидлашадилар. Улар *сотиш харажатларига* сотиш билан машғул бўлган персоналнинг иш ҳақи, ушбу персоналнинг сафар харажатлари, мол жўнатиш харажатлари, реклама, омборхона ижараси, харидорлар таъминоти, заҳираларни сақлаш харажатлари, сотиш биноларини сақлаш, сотиш асбоб-ускуналаридан фойдаланиш ва депресиацияси харажатлари ҳамда бошқа харажатларни киритишган. Компаниянинг *маъмурий харажатларига* бизнес менежменти билан боғлиқ харажатлар, жумладан, маъмурий персонал иш ҳақи, ижара харажатлари, маъмурий бино ва асбоб-ускуналарини тутиб туриш, маъмурий таъминот ва офис асбоб-ускуналари депресиация харажатлари киритилган.

Р.Либби ва бошқалар [151, 14-бет] харажатлар таснифида "сотиш, умумий ва маъмурий харажатлар"ни алоҳида гуруҳ сифатида ажратади. Ушбу харажатларга турли хилдаги, жумладан, менежмент ва сотиш персонали иш ҳақи ҳамда маҳсулот ишлаб чиқариш билан тўғридан-тўғри боғлиқ бўлмаган бошқа умумий харажатларни киритилган. Б.Нидлз ва бошқалар ҳам [97, 124-бет] молиявий ҳисоботда операцион харажатларини сотиш, умумий ва маъмурий харажатларга бўладилар.

Амалдаги Низомга мувофиқ, давр харажатлари деганда, ишлаб чиқариш жараёни билан бевосита боғлиқ бўлмаган, жумладан, хўжалик субъектини бошқариш харажатлари, маҳсулотларни реализация қилиш бўйича харажатлар ва бошқа умумхўжалик мақсадидаги харажатлари тушунилади. Давр харажатларига қуйидагилар киритилган: 1) сотиш бўйича харажатлар; 2) маъмурий харажатлар; 3) бошқа операцион харажатлар; ва 4) келгусидаги солиққа тортиладиган базадан чиқариладиган харажатлар (36, 2.1-2.2-2.3-2.4-моддалар).

Ушбу ҳужжатда сотиш харажатларига 1) транспорт харажатлари, 2) савдо корхоналари сотиш харажатлари, 3) таъминот бозорини ўрганиш харажатлари (маркетинг, реклама) ва 4) бошқа харажатлар киритилган.

Бизнинг фикримизча, сотиш харажатларининг юқоридаги таснифланиши барча бирликларнинг сотиш билан боғлиқ харажатларни тўлиқ қамраб олмайди. Ушбу таснифланишда агар 2-гуруҳда келтирилган моддалар фақат савдо ва умумий овқатланиш корхоналарига тааллуқли

бўлса, у ҳолда Низомда ишлаб чиқариш ва бошқа корхоналарда сотишга тайёрланган тайёр маҳсулотларни сақлаш, омборхона ишловини бериш, сотиш билан шуғулланувчи персоналнинг иш ҳақи, тайёр маҳсулотлар омбори ва асбоб-ускуналари ижараси, сотиш билан боғлиқ бўлимлардаги асосий воситаларни тутиб туриш ва амортизация харажатларини ҳисобга олувчи моддалар кўзда тутилмаган. Шу боис, операцион харажатларни таснифлашда барча тармоқлар, жумладан, ишлаб-чиқариш, савдо-тижорат ва хизмат кўрсатувчи корхоналар учун умумий бўлган тамойиллардан келиб чиқиш лозим деб ўйлаймиз.

Бошқа операцион харажатларга сотиш ва маъмурий харажатларга олиб бориш ёки тақсимлаш қийин бўлган моддалар киритилган. Лекин, унинг таркибини қуйидаги сабабларга кўра тўғри ва мукаммал шакллантирилган деб бўлмайди. Буннинг сабаблари қуйидагилардан иборат:

Биринчидан, кўпгина харажатларни сотиш ёки маъмурий харажатларга олиб бориш имконияти бўлишига қарамасдан улар бошқа операцион харажатларга киритилган. Бизнинг фикримизча, кадрларни тайёрлаш ва қайта тайёрлаш харажатлари, маслаҳат ва ахборот хизмати, аудиторлик хизмати тўловлари, банк ва депозитарий хизматлари харажатлари маъмурий харажатларга олиб борилиши керак. Чунки, бошқарув ходимлари ўз фаолиятлари давомида зарур ахборотларга эга бўлиш учун ахборот хизматини кўрсатувчи фирмалар хизматидан фойдаланилади ёки маслаҳат билан адвокатлик ёки аудиторлик фирмаларига мурожаат қилади. Ушбу моддалар менежерларнинг ўз фаолиятлари доирасида амалга оширадиган зарурий маъмурий харажатларидир.

Иккинчидан, бошқа операцион харажатлар таркибидаги айрим харажатлар мазмун жиҳатдан ушбу гуруҳга мос келмайди. Бу харажатларга компенсация ва рағбарлантириш характеридаги тўловлар, иш ҳақини ҳисоблашда ҳисобга олинмаган тўловлар, ишлаб чиқариш жараёнига бевосита боғлиқ бўлмаган моддий бойликларнинг йўқолишлари ва камайишлари, бюджетга солиқлар ва йиғимлар ҳамда давлат мақсадли фондларига ажратмаларни киритиш мумкин. Бизнинг фикримизча, ушбу моддаларни у ёки бу харажат турига киритишда унинг қайси фаолият билан боғлиқлигига алоҳида эътибор бериш керак. Масалан, компенсацион ва рағбарлантириш тўловлари ишлаб чиқариш ишчилари, сотиш ёки маъмурий персоналларга тегишли бўлиши мумкин. Шунга қараб компенсация ва рағбарлантириш тўловларини ишлаб чиқариш, сотиш ёки маъмурий харажатларга олиб бориш мумкин бўлади. Худди шу тамойилда иш ҳақини ҳисоблашда ҳисобга олинмаган харажатларни ҳам ишлаб чиқариш, сотиш ва маъмурий харажатларга киритиш мумкин. Амалдаги қонунчиликка мувофиқ, мол-мулк солиғи, экология солиғи, сув учун тўлов бўйича харажатларни ҳам қайси фаолиятга боғлиқлигига қараб тақсимлаш

лозим деб ўйлаймиз. Масалан, мол-мулк солиғини ишлаб чиқариш, сотиш ва маъмурий фаолиятдаги мол-мулклар нисбатига қараб тақсимлаш лозим. Чунки, юқори технологияли корхоналарда мол-мулк солиғи салмоқли харажат ҳисобланади ва унинг асосий қисми ишлаб чиқариш жараёнида фойдаланилаётган машина ва асбоб-ускуналарга тўғри келади. Бундай ҳолларда мол-мулк солиғини операцион харажат деб эътироф этиш мақсадга мувофиқ эмас деб ҳисоблаймиз. Бу харажат бевосита машина ва асбоб-ускуналарни тутиб туриш билан боғлиқдир. Шу сабабли, ишлаб чиқариш воситалари билан боғлиқ мол-мулк солиғи суммасини ишлаб чиқариш таннархига олиб борилиши мақсадга мувофиқдир. Худди шунингдек, ишлаб чиқариш жараёнида фойдаланилаётган сув учун тўловларни ҳам ишлаб чиқариш харажатларига олиб бориш ўринли бўлар эди. Ушбу харажатларда ишлаб чиқариш таннархи, сотиш ва маъмурий харажатлар таркибига олиб бориш мумкин бўлмаган харажатларни, жумладан, экология солиғи, айланмадан пенсия фондига ажратма, айланмадан йўл фондига ажратмаларни бошқа операцион харажатлар таркибида қолдириш мумкин.

Учинчидан, бошқа операцион харажатлар таркибига моҳият ва мазмун жиҳатдан операцион бўлмаган харажатлар ҳам киритилган. Бундай харажатларга ўз хизмат кўрсатувчи ишлаб чиқариш ва хўжаликлар зарарлари, ишлаб чиқариш заҳиралари ва тайёр маҳсулотларни энг кам баҳода ёки реализациянинг соф қийматида қайта баҳолаш ёки нархини тушириш, тара операциялари бўйича зарар, асосий воситалар реализациясидан кўрилган зарар, жарима, пенья ва неустойкалар, ҳайр-эҳсонлар, дебиторлик қарзларини ҳисобдан чиқариш моддаларини киритишимиз мумкин. Бизнинг фикримизча, ўз хизмат кўрсатувчи ишлаб чиқариш ва хўжаликлар харажатлари умумишлаб чиқариш харажатлари сифатида эътироф этилиб, улар маҳсулот таннархига тақсимланиши лозим. Ишлаб чиқариш заҳиралари ва тайёр маҳсулотларни қайта баҳолаш натижасида кўриладиган зарарлар бевосита ишлаб чиқариш харажатлари ва сотиш натижаларига таъсир кўрсатади.

Тўртинчидан, фикримизча Низомда келтирилган янги хўжалик субъектлари, ишлаб чиқариш, цех ва агрегатларни ўзлаштириш харажатлари, бошқариш тизимини такомиллаштириш, янги турдаги маҳсулотларни ўзлаштириш ва амалдагисини такомиллаштириш, яратувчанлик, рационализаторлик, тажриба-эксперементал ишлар харажатлари мазмун ва моҳияти жиҳатидан операцион харажатлар эмас. Бу харажатларни кўпроқ илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишланмалари харажатларига олиб бориш мақсадга мувофиқдир. Бу борада 11-сон БҲМС талабларини инобатга олиш керак деб ўйлаймиз. Стандартга мувофиқ, молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботга активга айланмаган тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишланмалари харажатларини алоҳида модда сифатида киритиш ўринли бўлади. Р.Либби ва бошқалар

тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишланмалари харажатларини операцион фойда аниқлангунга қадар алоҳида харажат моддаси сифатида ифодалашни тавсия қилганлар [151, 262-бет].

Корхона хўжалик фаолияти давомида одатдаги фаолияти билан боғлиқ бўлмаган харажатлар ёки операцион бўлмаган харажатлар юз беради, қайсики якуний молиявий натижага таъсир этади. Бундай харажатларнинг операцион бўлмаган деб аталашига сабаб, уларнинг юз бериши ёки бермаслиги бизнеснинг асосий операцион фаолияти билан бевосита боғлиқликда бўлмайди.

Хорижий адабиётларда [151, 263-бет; 146, 224-бет] операцион харажатларга олиб бориш мумкин бўлмаган харажатлар операцион бўлмаган харажатлар гуруҳига киритилган. Масалан, Р.Либби ва бошқалар операцион бўлмаган харажатларга бизнеснинг асосий фаолияти билан боғлиқ бўлмаган, жумладан, фоиз харажатлари, асосий воситаларни сотишдан кўрилган зарарларни киритади. Шу боис, муаллифларнинг фикрига қўшилган ҳолда хулоса қилиш мумкинки, асосий воситаларни сотишдан кўрилган зарарларни ва юқорида таъкидланган айрим моддаларни операцион харажатларга киритиш бухгалтерия ҳисоби тамойиллари талабларига мос келмайди.

Тадқиқот натижаларига асосланиб, ХИИКларнинг одатдаги фаолият курси билан боғлиқ бўлмаган харажатлар таркибига узоқ муддатли активларни тассаруф қилишдан кўрилган зарар, тара операциялари бўйича зарар, тўланадиган жарима, пенья ва неустойкалар, валюта маблағлари курс фарқи бўйича кўрилган зарар, дебиторлик қарзларини ҳисобдан чиқариш, кўрсатиладиган ҳайр-эҳсонлар, молиявий ёрдамлар ва фавқулоддаги харажатларни киритишимиз мумкин бўлади.

Амал қилаётган 21-сонли БҲМСга мувофиқ, счётлар режасида давр харажатларини ҳисобга олиш учун 9400-счёт мўлжалланган. Лекин, счётлар режасида "илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик харажатлари" ва "одатдаги фаолияти билан боғлиқ бўлмаган харажатлар" учун алоҳида счётлар кўзда тутилмаган. Юқоридаги фикр ва мулоҳазалар ҳамда 11-сон БҲМСнинг талабларидан келиб чиқиб, 9440 счётни "Илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишланмалари харажатлари" деб номлаш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз. Ушбу счётда акс этувчи харажатлар таркибини 11-сон БҲМСда келтирилган моддаларга мувофиқлаштириш лозим бўлади. 9450-счётни эса "Одатдаги фаолияти билан боғлиқ бўлмаган харажатлар" деб аташ ва унинг таркибида ушбу гуруҳга оид юқорида қайд қилинган моддаларни ҳисобга олиш мақсадга мувофиқдир.

Тадқиқот асосида келтирилган таклиф ва тавсиялар ХИИКларда даромад ва харажатлар ҳисобини ҳалқаро ва миллий тамойиллар асосида ташкил этишга кўмаклашади деб ўйлаймиз.

4.3. Якуний молиявий натижалар ҳисоби ва ҳисоботини такомиллаштириш

Якуний молиявий натижалар корхонанинг барча даромадларини харажатларига таққослаш натижасида аниқланади. Ушбу таққослаш умумқабул қилинган тамойилларга таянган ҳолда, маълум кетма-кетликда амалга оширилиб корхонанинг фойда ва зарарлари аниқланади.

Амалдаги тартибга кўра якуний молиявий натижалар билан боғлиқ барча жараёнлар 9910 "Якуний молиявий натижалар" счётида аниқланади.

ХИИКларда молиявий натижаларни босқичма-босқич аниқлаш мақсадида молиявий натижаларнинг умумэътироф этилган ҳар бир оралиқ кўрсаткичига 9900-счётда қуйидаги транзит счётлар очишни таклиф этамиз: 9910 "Сотиш натижалари"; 9920 "Операцион молиявий натижа"; 9930 "Умумхўжалик фаолиятидан олинган фойда"; 9940 "Солиқ тўлагунга қадар молиявий натижа"; 9950 "Соф фойда (зарар)".

Молиявий натижаларнинг оралиқ кўрсаткичлари аниқлаш ва уларни счётларда акс эттириш тартиби қуйидагича амалга ошади.

Маълумки, товар (маҳсулот, иш ва хизмат)лар реализациясидан олинган соф даромад аниқлангандан сўнг, ялпи фойдани аниқлашга ўтилади. Ялпи фойда қуйидаги формула орқали аниқланади:

Ялпи фойда	=	**Соф даромад**	–	**Сотилган товар (маҳсулот, иш ва хизмат)лар таннархи**	**(3.2)**

Маълумки, 9910-счётнинг кредитида соф даромад (реализация) акс эттирилса, дебет қисмида эса сотилган товар (маҳсулот, иш ва хизмат)лар таннархи қайд қилинади. Натижада, ушбу счётнинг кредит ва дебет оборотлари ўртасидаги фарқ ялпи натижани, яъни ялпи фойда ёки зарарни беради. Ушбу аниқланган ялпи фойда суммасига 9910 "Сотиш натижалари" счётини дебетлаш ва 9920 "Операцион молиявий натижа" счётини кредитлаш орқали операцион фойдани аниқловчи счётга ўтказишни таклиф қиламиз.

Операцион фойда молиявий натижаларнинг кейинги босқичдаги кўрсаткичи ҳисобланиб, ялпи фойдадан сотиш, маъмурий ва бошқа операцион харажатларни айириш орқали топилади. Ушбу кўрсаткични қўйидаги формула орқали аниқлашимиз мумкин:

Операцион фойда	=	**Ялпи фойда**	–	**(Сотиш харажатлари + маъмурий харажатлар + бошқа операцион харажатлар + илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишланмалари харажатлари)**	**(3.3)**

Ҳисобот даври операцион ва илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишланмалари харажатларини бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттиришнинг амалдаги ва таклиф қилинаётган тартиби қуйидагича 4.2-жадвал ифодаланган.

Таклиф қилинаётган тартиб бир қанча хусусиятлари ва афзалликлари билан 21-сонли БҲМСдаги тартибдан фарқ қилади. Унда сотиш, маъмурий, бошқа операцион харажатлар ва илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик харажатларининг БҲМСлар талабларига мувофиқ таснифланади. Ушбу тартиб молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботни тузишни енгиллаштиради ва ундан самарали фойдаланиш даражасини оширади.

Молиявий натижалар оралиқ кўрсаткичларини ҳисоблашнинг навбатдаги боскичида умумхўжалик фаолиятидан олинган фойда (зарар) ҳисобланади. Ушбу кўрсаткични қуйидаги формула орқали ҳисоблашимиз мумкин:

Умумхўжалик фаолиятидан олинган фойда (зарар) = операцион фойда – бошқа операцион бўлмаган харажатлар + бошқа операцион бўлмаган даромадлар - молиявий фаолият бўйича харажатлар + молиявий фаолият бўйича даромадлар (3.4)

Ушбу 3.4-формулани ҳисоблаш билан боғлиқ операция ва жараёнларни бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттирилишини қуйидагича ифодалаш мумкин (4.3-жадвал).

Ушбу жадвалда таклиф килинган тартибнинг хусусиятли томони шундан иборатки, ушбу жараёнда корхонанинг одатдаги фаолияти билан боғлиқ бўлган ва боғлиқ бўлмаган молиявий натижалари умумлаштирилмокда.

Молиявий натижаларни ҳисоблашнинг кейинги боскичида солиқ тўлагунга қадар фойда (зарар) кўрсаткичини ҳисоблаш билан боғликдир. Ушбу кўрсаткични қуйидаги формула орқали аниқлашимиз мумкин:

Солиқ тўлагунга қадар фойда (зарар) = умумхўжалик фаолия-тидан олинган фойда (зарар) + ёки (–) фавқулоддаги фойда (зарар) + ёки – бухгалтерия ҳисоби методларининг ўзгариши таъсири (3.5)

Ушбу 3.5-формулада кўрсатилган фавқулоддаги фойда (зарар)ларни эътироф этиш тартиби харажатлар таркиби тўғрисидаги Низомда (36, 4-модда) ёритилган. Фавқулоддаги фойда (зарар) счёти натижаларини молиявий натижаларга ўтказиш юқоридаги тартибдаги каби бухгалтерия ёзувларини бериш орқали амалга оширилади. Ушбу боскичда, корхона ҳисоб сиёсатида белгиланган методларнинг ўзгариши натижасида молиявий натижаларга киритилаётган ўзгартиришларни ҳам инобатга олиш керак. Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботнинг амалдаги шаклида ушбу ўзгартиришларни ифодаловчи сатрлар ўз аксини топмаган. 9940-счёт ёрдамида аниқланган солиқ тўлагунга қадар молиявий натижа якуний молиявий натижаларни жамловчи счётида ўз аксини топиши керак.

4.2-жадвал

"American Oilseeds and grains" корхонасининг операцион фойда жараёнларини счётларда акс эттириш тартиби

(минг сўм)

Операцияларнинг мазмуни	21-сон БҲМСмувофиқ			Таклиф этилди		
	Счётлар корр.		Сумма	Счётлар корр.		Сумма
	Д-т	К-т		Д-т	К-т	
1. Ҳисобот даврида аниқланган ялпи фойда суммасига				9910	9920	8855.1
2. Ҳисобот даврида давр харажатларини молиявий натижаларга ўтказиш:						
Сотиш харажатлари суммасига	9910	9410	850.2	9920	9410	850.2
Маъмурий харажатлар	9910	9420	1280.4	9920	9420	2380.4
Бошқа операцион харажатлар	9910	9430	1895.0	9920	9430	375.5
Келгуси давр солиққа солиш базасидан айириладиган ҳисобот даври харажатлари	9910	9440	85.0			
Илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик харажатлари				9920	9440*	85.0

Изоҳ: Таклиф этилган қисмда 9910, 9920-счётларнинг номланиши 123-бетда; 9440-счётнинг номланиши 122-бетда келтирилган.

4.3-жадвал

"American Oilseeds & Grains" МЧЖ умумхўжалик фаолияти бўйича молиявий натижаларни счётларда акс эттириш тартиби

Операцияларнинг мазмуни	БҲМС-21 мувофиқ			Таклиф этилди		
	Счётлар корр.		Сумма	Счётлар корр.		Сумма
	Д-т	К-т		Д-т	К-т	
1. Операцион фойда аниқланди (8855.1-850.2-2380.4-375.5-85)				9920	9930	5164.0
2. Бошқа операцион бўлмаган харажатлар молиявий натижаларга ўтказилди				9930	9450	419.5
3. Операцион бўлмаган даромадлар молиявий натижаларга ўтказилди	9310-9360	9910	40.5	9310-9360	9930	40.5
4. Молиявий фаолият бўйича харажатлар молиявий натижаларга ўтказилди	9910	9610-9690	25.4	9930	9610-9690	25.4
5. Молиявий фаолият бўйича даромадлар молиявий натижаларга ўтказилди.	9510-9590	9910	22.3	9510-9590	9930	22.3
6. Умумхўжалик фаолияти фойдаси				9930	9940	4781.9

Изоҳ: 9920, 9930, 9940-счётларнинг номланиши 123-бетда; 9450-счётнинг номланиши 122-бетда; 9300-счётнинг номланиши 111-бетда келтирилган.

Молиявий натижаларни ҳисоблашнинг кейинги босқичида соф фойда (зарар) аниқланади. Ушбу кўрсаткич қуйидаги формула орқали аниқланади:

Соф фойда	=	Солиқ тўлагунга қадар фойда	–	Фойдадан тўланадиган солиқлар	(3.6)

Ушбу кўрсаткичлар 9950 "Соф фойда (зарар)" счётнинг кредитида 9940-счётдан ўтказилган солиқ тўлагунга қадар фойда, дебетида эса фойдадан тўланадиган солиқлар, жумладан, фойда (даромад) солиғи ва бошқа солиқлар акс эттирилади. Агар, солиқ тўлагунга қадар молиявий натижа зарар билан якунланган бўлса, зарар суммаси ушбу счётнинг дебетида акс эттирилади.

21-сонли БҲМСга мувофиқ, ҳисобот даври соф фойда (зарар) суммаси 8710 "Тақсимланмаган фойда (қопланмаган зарар)" счётига ўтказилиши кўзда тутилган. Бизнинг фикримизча, ушбу счётнинг номланиши унинг моҳиятини тўлиқ мос келмайди. Ҳисобот даврининг соф фойдаси (зарар) тақсимлашга мўлжалланган дир. Ушбу сумма дивиденд тўланиши, заҳира капиталга йўналтирилиши ва қолган қисми жамғариладиган фойдага ўтказиш йўли билан тақсимланади. Шу боис, ушбу счётни тақсимланмаган фойда(зарар) деб эмас, балки "Тақсимланишга мўлжалланган фойда (қопланадиган зарар)" деб аташ мақсадга мувофиқ бўлади.

21-сонли БҲМСда [44, 425-426-бетлар] келтирилган тартиб, асосан акциядорлик жамиятларига мўлжалланган деб ҳисоблаймиз. Унга кўра, соф фойда дивиденд тўлашга (6610-счёт), заҳира капиталининг яратилишига (8520-счёт) ва қолган қисми жамғариладиган фойда (8720-счёт)га ўтказилиши кўрсатилган. Лекин, ушбу тартиб хусусий тадбиркорлик ва ҳисса асосида ташкил этилган ўртоқлик ва хўжалик жамиятларига мос келади деб бўлмайди. Ушбу корхоналарда тақсимлашга мўлжалланган фойда счётини қўллашга эҳтиёж бўлсада, лекин жамғарилган фойдани ҳисобга олувчи счётга эҳтиёж бўлмайди деб ҳисоблаймиз. Хусусий тадбиркорлик ва ҳисса асосида ташкил этилган ўртоқликлар ва хўжалик жамиятларида соф фойда таъсисчилар ўртасида тўлиқ тақсимланади, яъни ушбу хўжалик субъектларида тақсимланмаган фойданинг бўлиши мумкин эмас. Бу ўз навбатида 8720 "Жамғарилган фойда" счётининг қўлланилишига заруриятни қолдирмайди. Шу боис, ўртоқлик ва хўжалик жамиятларида таъсисчиларнинг қарорига кўра, соф фойдани таъсис хужжатларида кўзда тутилган тартибда таъсисчилар ўртасида тақсимланишига оид жараёнларни қуйидаги ёзувлар билан акс эттириш мумкин:

Д-т 8710 "Тақсимланишга мўлжалланган фойда"..... (тақсимланган фойда)
К-т 8330 "Пай ва ҳисса"..... (Ҳар бир таъсисчининг ҳиссасига)

Юқорида таклиф этилган молиявий натижаларнинг босқичма-босқич ҳисоблаш ва бухгалтерия счётларида акс эттириш тартибини схематик равишда маълум кўринишга келтириш мумкин (16-илова).

Тадқиқот натижаларидаги фикр ва мулоҳазалар асосида «Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот»нинг мукаммаллашган шаклини ишлаб чиқдик (17-илова). Мазкур шакл амалдагисидан қуйидаги хусусиятлари билан фарқ қилади; 1) ушбу ҳисобот шаклига товар (маҳсулот, иш ва хизмат)лар реализациясидан олинган ялпи даромадлар, қайтарилган реализация ва чегирмалар ҳамда тақдим қилинган чегирмалар кўрсаткичлари ўз аксини топди; 2) ҳисобот шаклида давр (операцион) харажатлари янгича таркибга асосланди; 3) ҳисобот таркибига операцион бўлмаган харажатлар ва операцион бўлмаган даромадлар ҳамда илмий-тадқиқот харажатлари моддалари киритилди; 4) Корхона ҳисоб сиёсатида белгиланган усуллари ўзгаришининг молиявий натижаларга таъсири инобатга олинди.

Юқорида баён қилинган молиявий натижалар ҳисоби ва ҳисоботини такомиллаштириш бўйича хулоса ва тавсиялар ХИИКлар амалиётида қўлланилиши молиявий бухгалтерия ҳисобида шаклланаётган ахборотларнинг сифатини оширишга хизмат қилади.

ХИИКларда мажбуриятлар ва молиявий натижалар ҳисобини тадқиқ қилиш асосида мажбуриятларни корхонанинг асосий, молиявий ва инвестиция фаолият турлари бўйича таснифи асосланди, уларни ҳисобга олишни ва молиявий ҳисоботларда акс эттириш тартибини такомиллаштириш бўйича тавсиялар ишлаб чиқилди. Корхоналарда даромад ва харажатлар таснифи ва таркибини халқаро стандартларга мувофиқлаштириш бўйича таклифлар келтирилди, якуний молиявий натижаларни босқичма-босқич ҳисобга олишнинг янгича услуби ишлаб чиқилди ҳамда амалдаги меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга аниқликлар киритиш бўйича тавсиялар асосланди.

ХУЛОСАЛАР

Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналарда молиявий бухгалтерия ҳисобини такомиллаштириш масалаларини тадқиқ қилиш қуйидаги хулосаларни ишлаб чиқишга асос бўлди:

1. Тадқиқот жараёнида молиявий бухгалтерия ҳисобининг илмий таърифи ҳозирги замон талабларига тўлиқ жавоб бермаслиги асосланди ва шундан келиб чиқиб унинг муҳим сифат хусусиятларини мужассамлантирган ва халқаро тажрибаларга мувофиқ келадиган таърифи ишлаб чиқилди ҳамда таркибий қисмлари белгиланди. Унинг бухгалтерия ҳисобининг бошқа элементлари билан боғлиқлиги ва фарқли хусусиятлари илмий асослаб берилди.

Тадқиқот натижаларига асосланиб молиявий бухгалтерия ҳисобига қуйидагича таъриф берилди:

Молиявий бухгалтерия ҳисоби *– бухгалтерия ҳисоби бирликларида бухгалтерия ҳисобига оид қонун, молиявий ҳисобот тамойилларилари ва стандартлари асосида пулда ўлчаниладиган хўжалик операциялари ёзувини амалга ошириш, ўлчаш (баҳолаш) ва тўплаш орқали ушбу операцияларнинг субъектлар молиявий ҳолатига таъсирини аниқлаш, молиявий ҳисобот даври охирида молиявий ҳолатни акс эттириш ва ахборотларни молиявий ҳисобот кўринишида фойдаланувчиларга тақдим қилиш тизимидир.*

2. ХИИКларни бошқаришда молиявий бухгалтерия ҳисобининг тутган ўрни етарли даражада талқин этилмаётганлиги аниқланди. Шу боис, ишда молиявий бухгалтерия ҳисоби корхона бошқарув тизимида *«бюджетлаштириш»*, *"бажарилишлар тўғрисидаги ҳисоботлари"*ни тузиш ва *"тескари боғлиқликларни таъминлаш"* стаф функцияларини бажаришда иштирок этиши тавсифланди.

3. Бозор муносабатлари шароитида молиявий бухгалтерия ҳисобининг тамойиллари такомиллаштиришга муҳтожлиги асосланди. Тадқиқотлар шуни кўрсатадики, миллий концептуал асосларимизда ишончлилик тамойилидан ташқари, уни аслида таъмин этувчи хушёрлик, молиявий ҳисоботнинг нейтраллиги, мазмуннинг шаклдан устуворлиги тамойиллари алоҳида мустақил тамойил сифатида эътироф этилган. Натижада бир-бирини такрорлаш ҳолатлари юзага келмоқда. Худди шунингдек, аҳамиятлилик ва ўз вақтидалик ҳам бир-биридан ажратилган. Аслида, ўз вақтида тақдим қилинган ахборотгина аҳамиятли бўлади, яъни ўз вақтидалик аҳамиятлиликни таъмин этади. Ҳаққоний ва холис акс эттириш ҳамда объективлик ҳам алоҳида мустақил тамойилларга ажратилган. Мазмун жиҳатдан қарайдиган бўлсак, ахборотлар холис акс эттирилган тақдирдагина объектив бўлади.

Шу туфайли, молиявий бухгалтерия ҳисоби тамойиллари *фундаментал йўл қўйилишлари, сифат тавсифи* ва *процессуал*

тамойилларга ажратилиб уларнинг моҳияти очиб берилди ва янгича илмий таснифи ишлаб чиқилди. "Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида"ги Қонунга умумэътироф этилган корхона бирлиги, реализация ва доимийлик каби муҳим тамойилларни киритиш таклиф этилди.

4. Илмий ишда узоқ муддатли активларнинг *депресиация* (depreciation), амортизация атамаларининг моҳияти ва фарқли белгилари ҳамон очиб берилмаганлиги аниқланди. Шу туфайли, ушбу атамаларнинг моҳияти ва хусусиятларига аниқлик киритилди. Хорижий адабиётларда келтирилган аниқликларни умумлаштириб, депресиация – бино, машина ва асбоб-ускуналар (ердан ташқари) таннархини, амортизация эса номоддий активларни харид қилиб олиш таннархини – активларнинг фойдали хизмат қилиш муддатига систематик ва ўзаро боғлиқ ҳолда тақсимлаш жараёни сифатида тавсифланди. Ишда, белгиланган депресиация тартиби ўзгарган ҳолларда бухгалтерия ҳисоби тамойилларига уйғун ҳолда ҳисоб сиёсати ва жараёнига киритиладиган ўзгартиришларни амалга ошириш услуби ишлаб чиқилди. Номоддий активлар ҳисоби бўйича ҳисобланган амортизация суммаси номоддий активларнинг бошланғич қийматининг камайишига олиб борилиши тавсия қилинди. Қилинган хулосалар бўйича номоддий активларнинг амортизацияси суммасига *Дебет* 2010, 2310, 9410, 9420 (номоддий активларнинг ишлаб чиқариш, маъмурий ва бошқа мақсадларга оидлигини кўрсатувчи счётлар), *Кредит* 0400 «Номоддий активлар» бухгалтерия ёзувини бериш таклиф этилди.

5. Хориж тажрибасини тадқиқ қилиш асосида «Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар»ни *тасарруфи* билан боғлиқ жараёнларни ХИИКлар бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттиришда айрим камчиликлар мавжудлиги аниқланди. Буни инобатга олиб ушбу жараёнларни бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттиришнинг янги услубий тартиби ишлаб чиқилди. Унга мувофиқ дастлаб тасарруф этилаётган активларнинг жамғарилган депресиация суммасига *дебет* 0200 «Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар жамғарилган депресиацияси», ***Кредит*** 0100 «Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар» ёзувини бериш, шундан сўнг тасарруф этилган активнинг қолдиқ қийматига (бошлағич қиймат ва жамғарилган депресиация суммаси ўртасидаги фарқни) 4000 «Олинадиган счётлар»ни дебетлаш ва 0100-счётни кредитлаш, кейин эса фойда суммасини тўғридан-тўғри мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналарни тасарруф қилишдан олинган фойда ва зарарлар счётига олиб бориш таклиф этилди.

6. ХИИКлар амалиётида қўлланиладиган товар-моддий заҳираларини баҳолашнинг ҳаммасини идентификациялаш, ФИФО ва ўртача қиймат стандарт усулларининг афзаллик томонлари ва камчиликлари ижодий таҳлил қилинди ва улардан энг самара берадиган ҳолатларда қўллаш бўйича тавсиялар берилди.

ТМЗларни ҳисобга олишда қўлланиладиган *даврий* ва *узлуксиз* ҳисоб тизимларининг моҳияти ва қўлланилишига оид услубий тартиб бугунги кун талабига тўлиқ жавоб бермаслиги туфайли, уларни такомиллаштириш бўйича услубий кўрсатмалар савдо ва ишлаб чиқариш корхоналари мисолида кўрсатиб берилди. Чунончи, счётлар режасига 1710 "Харид", 1720 "Харид чегирмаси" ва 1730 "Қайтарилган харид ва нархини камайтириш" счётларини киритиш зарурлиги ва уларнинг қўлланилиши илмий асосланди.

7. ХИИКларда дебиторлик ва кредиторлик қарзларининг халқаро стандартлар талаблари асосидаги таркиби, баҳоланиши ва уларни бухгалтерия балансида акс эттиришнинг тартиби илмий асосланди.

Бухгалтерия балансида дебиторлик қарзлари таркибига харидор ва буюртмачилар билан товар (маҳсулот,иш)лар реализацияси бўйича, узоқ муддатли активлар реализацияси бўйича, қўлдаги қимматли қоғозлар реализацияси бўйича, олинадиган дивидендлар ва фоизлар бўйича, ижара бўйича, кредит берилиши бўйича, ходимларнинг бошқа операциялари бўйича, бошқа дебиторлик қарзлари таркибида акс эттириш тавсия қилинди.

Ишда гумонли қарзлар бўйича резервларнинг фойдаланилмайган қолган қисми резерв ташкил қилинган ҳисобот давридан кейинги даврда операцион даромад сифатида қайд қилиниши бухгалтерия ҳисоби тамойилларига мувофиқ эмаслиги асосланди. Бундан ташқари амалдаги тартибда 4910 «Гумонли қарзлар бўйича заҳира» счётининг қолдиғи фойдаланилмай қолинган резерв суммасини акс эттиради, аксинча баҳоланган гумонли дебиторлик қарзлари суммасини кўрсатиши лозим. Тадқиқотда гумонли қарзларни баҳолашда 1) реализацияга нисбатан фоизларда ҳисоблаш ва 2) олинадиган счётларга нисбатан фоизларда ҳисоблаш усулларни қўлланилиши амалий мисолларда кўрсатилди. Бунда, баҳоланган сумма мавжуд аниқланган гумонли дебиторлик қарзлари суммасини ушбу резервнинг дебет ва кредит қолдиғига (баҳоланадиган сумма аниқлангунга қадар) қайта ҳисоблаш орқали аниқлаш тартиби асосланди. Ушбу тавсиялар бухгалтерия балансида олинадиган счётларни соф қийматда акс эттирилишини таъминлайди.

Мажбуриятларни таснифлашда уларнинг корхоналар фаолият турлари, жумладан, жорий, инвестиция ва молиявий фаолиятлари натижасида юзага келиши асос қилиб олинди. Хусусан ишда, кафолат хизмати бўйича *баҳоланган мажбуриятлар* ҳамда *тасодифий мажбуриятларни* бухгалтерия счётларида акс эттиришни такомиллаштириш бўйича таклифлар ишлаб чиқилди.

8. Халқаро ва миллий стандартлар талабларидан келиб чиқиб, корхонанинг асосий ва асосий бўлмаган фаолиятидан олинган тушумлари таркибини такомиллаштириш бўйича таклифлар берилди. Соф даромадни аниқлашда инобатга олинадиган *реализация чегирмаси, савдо чегирмаси* ва

қайтарилган реализация ва нархини камайтириш кўрсаткичлари ҳисобининг услуби амалий мисолларда кўрсатилди; бошқа операцион харажатлар ҳамда *корхонанинг одатдаги фаолияти билан боғлиқ бўлмаган харажатлари* таркибини мувофиқлаштириш бўйича тавсиялар қилинди.

Хусусан, ХИИКларнинг одатдаги фаолият курси билан боғлиқ бўлмаган харажатлар таркибига узоқ муддатли активлар тасарруф қилишдан кўрилган зарар, тара операциялари бўйича зарар, дебиторлик қарзларини ҳисобдан чиқариш, тўланадиган жарима ва пеньялар, валюта маблағлари курс фарқи бўйича кўрилган зарар, кўрсатиладиган ҳайр-эҳсонлар, молиявий ёрдамларни ва фавқулоддаги харажатларни киритиш таклиф этилди.

9. Молиявий натижаларни босқичма-босқич ҳисоблашнинг янги услубий тартиби таклиф қилинди ҳамда ушбу жараёнлар ҳисоби билан боғлиқ счётларнинг қўлланилиш тартиби очиб берилди.

10. Тадқиқот натижалари бўйича молиявий ҳисобот шаклларининг бир-бирига узвий боғлиқлигини таъминлашни янада яхшилаш мақсадида бухгалтерия баланси, молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот ва асосий воситаларнинг ҳаракати тўғрисидаги ҳисоботни такомиллаштириш бўйича таклифлар берилди.

Монографияда қилинган хулоса ва таклифлар ХИИКларда молиявий бухгалтерия ҳисобини такомиллаштиришга, уларда шаклланаётган ахборотларнинг объективлик ҳамда сифатлилик даражасини юксалтиришга хизмат қилади, деб ўйлаймиз.

ФОЙДАЛАНИЛГАН АДАБИЁТЛАР РЎЙХАТИ

I. Расмий материаллар

1. 1. Ўзбекистон Республикаси Қонунлари

1. Ўзбекистон Республикасининг Конституцияси–Т.:Ўзбекистон, 2003. 40 б.
2. Фуқаролик кодекси.–Т.:, «Адолат», 1996.–556 б. (Кейинги ўзгартириш ва қўшимчалар билан)
3. Ер кодекси. 1998 йил 30 апрель. (Кейинги ўзгартириш ва қўшимчалар билан)
4. Солиқ кодекси.–Т. «Norma» МЧЖ, 2008.–416 б.
5. Хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятининг шартномавий-ҳуқуқий базаси тўғрисида. 1998 йил 29 август.
6. Инвестиция фаолияти тўғрисида. 1998 йил 24 декабрь. (12.12.2003)
7. Аудиторлик фаолияти тўғрисида. 2000 йил 26 май. (13.12.2002)
8. Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида. 1996 йил 30 август.
9. Тадбиркорлик фаолияти эркинлигининг кафолатлари тўғрисида. 2000 йил 25 май. (30.04.2004).
10. Чет эл инвестициялари тўғрисида. 1998 йил 30 апрель.
11. Чет эллик инвесторлар ҳуқуқларининг кафолатлари ва уларни ҳимоя килиш чоралари тўғрисида. 1998 йил 30 апрель. (12.12.2003)
12. Ташки иқтисодий фаолият тўғрисида. 2000 йил 14 июнь. (30.04.2004)
13. Банкротлик тўғрисида (янги таҳрири). 2003 йил 24 апрель.
14. Хусусий корхона тўғрисида. 2003 йил 11 декабрь.
15. Россия Федерациясининг "Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида"ги Федерал Қонуни. 1996 йил 21 ноябрь, №129-ФЗ-WWW. CKAT. RU.

1.2. Ўзбекистон Республикаси Президентининг Фармонлари

16. Хусусий тадбиркорлик, кичик бизнесни ривожлантиришни янада рағбатлантириш чора-тадбирлари тўғрисида. 1998 йил 9 апрель, ПФ-1987-сон. (3.03.2004, ПФ-3404; 8.01.2004, ПФ-3376-сон.)
17. Хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналарни ташкил этиш ва уларнинг фаолиятини рағбатлантиришга оид қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида. 1996 йил 31 май, ПФ-1467-сон, (16.07.2003, ПФ-3276; 01.10.2003, ПФ-3323-сон.)
18. Хорижий сармоялар иштирокидаги корхоналарга бериладиган қўшимча рағбатлантириш омиллари ва имтиёзлар тўғрисида. 1996 йил 30 ноябрь. ПФ-1652-сон. 1998 йил 27 март. ПФ-1980-сон
19. Хорижий сармоялар иштирокидаги корхоналарни ривожлантиришни ва уларнинг сармоя билан боғлиқ фаолиятини рағбатлантиришнинг қўшимча чора–тадбирлари тўғрисида. 1996 йил 13 декабрь, ПФ-1659-сон.

20. Хорижий инвестициялар иштирокидаги лойиҳаларни амалга ошириш механизмини такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида. 1998 йил 9 февраль, ПФ-1924-сон.
21. Халқ хўжалигида ҳисоб-китоблар ўз вақтида ўтказилиши учун корхона ва ташкилотлар раҳбарларининг масъулиятини ошириш борасидаги чора- тадбирлари тўғрисида. 1995 йил 12 май, ПФ-1154-сон. 1999 йил 19 июль ПФ-2340-сон.
22. Экспорт маҳсулотлари ишлаб чиқарувчиларни рағбатлантиришнинг қўшимча чора-тадбирлари тўғрисида. 2000 йил 5 июнь, ПФ-2613-сон (8.01.2004, ПФ-3376).
23. Тўғридан-тўғри хусусий хорижий инвестицияларни жалб этишни рағбатлантириш борасидаги қўшимча чора-тадбирлари тўғрисида. 2005 йил 11 апрель.

1.3. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг Қарори

24. Ўзбекистон Республикасида хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналарни ташкил этиш, давлат рўйхатидан ўтказиш ва тугатиш тартиби тўғрисида. 1997 йил 2 июл 336-сон, (2004 йил 21 июл №346.)
25. Халқ хўжалигида ўзаро ҳисоб-китобларнинг яхшиланиши ва корхоналар оборот маблағлари сақланилишини таъмин этиш борасида қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида. 1998 йил 22 сентябр, 404-сон.
26. Давлат мулкини хусусийлаштиришда хорижий капитални жалб қилишни рағбатлантириш борасида чора-тадбирлар тўғрисида". 1998 йил 18 ноябрь.
27. Кичик бизнес корхоналарида ҳисоботни қисқартириш ва тартибга келтириш чора-тадбирлари тўғрисида". 2000 йил 23 феврал, №65. (17.01.2004, №28)
28. Қўшма корхоналар ташкил этишга хорижий инвестицияларни жалб этишга доир қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида. 2000 йил 11 октябрь, 393-сон.
29. Статистик ва молиявий ҳисоботни янада такомиллаштириш борасида чора-тадбирлар тўғрисида. 2002 йил 25 июнь, 30-сон.
30. Хусусийлаштирилган корхоналарда корпоратив бошқаришни такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида. 2003 йил 19 апрель, 189-сон.
31. Тўғридан-тўғри хорижий инвестицияларни ҳуқуқий ҳимоя қилишни кучайтириш чора-тадбирлари тўғрисида. 2003 йил 2 май, 205-сон.
32. Бошқариш персонали сони ва тутиб туриш харажатларини оптимизациялаш чора-тадбирлари тўғрисида. 2003 йил 22 август, 363-сон.
33. Хўжалик юритувчи субъектлар харажатлари ва молиявий натижаларининг шаклланиши ҳисоби тартибини такомиллаштириш тўғрисида. 2003 йил 15 октябрь, 444-сон.

34. Устувор инвестиция лойиҳаларини амалга ошириш учун хорижий инвестицияларни жалб қилиш механизмини такомиллаштириш тўғрисида. 2004 йил 9 февраль, 58-сон.
35. Ўзбекистон Республикасининг Европа Иттифоқи ва унга аъзо давлатлар билан ҳамкорлигини такомиллаштириш чора–тадбирлари тўғрисида. 2004 йил 22 март. 134-сон.
36. "Маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида"ги Низом. 1999 йил 5 февралдаги 54-сонли Қарорига илова.
37. "Республикада хўжалик субъектлари ўртасида дебиторлик ва кредиторлик қарзлари ўзаро текширувини ўтказиш" Тартиби. 1998 йил 4 августдаги 332-сонли Қарорига №1 илова.

1.4. Халқаро ташкилотлар, Ўзбекистон Республикаси Вазирликлари ва Қўмиталари ва Идораларининг меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлари.

38. Цели и концепции, лежащие в основе финансовых ведомостей. Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности (ISAR).- ООН, Нью-Йорк, 1990.
39. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари.-Т., "Ўзбекистон иқтисодчилар уюшмаси", 1994.–1-2-3 қисмлар.
40. Разъяснения Международных Стандартов Финансовой Отчетности. КМСФО. International Accounting Standards Board-Алматы, 2001.
41. "Хорижий инвестициялар иштирокидаги корхонанинг устав фондига улуш сифатида киритиладиган ақлий мулкини баҳолаш тартиби тўғрисида"ги Низом. Ўзбекистон Республикаси Фан ва техника давлат қўмитасининг фармойиши билан тасдиқланган. 1996 йил 14 август, 194-сон.
42. "Дебиторлик ва кредиторлик қарзларини ягона баҳода бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботида акс эттириш" Тартиби. 26.06.1998 й.даги МВ №17-07\62, ДСҚ №98-106 қарори билан тасдиқланган.
43. "Чораклик ва йиллик молиявий ҳисоботларни тақдим қилишнинг муддатлари тўғрисида"ги Низом. 15.06.2000 й. даги МВ №47 қарори. (12.06.2002 №85).
44. Сборник национальных стандартов бухгалтерского учета Республики Узбекистан.–Ташкент: Издательский дом "Мир экономики и права", 2004.–464 с.
45. НСБУ РУ №14 "Отчет о собственном капитале". МФ РУ, 7.04.2004г., №1336, НТВ №15.
46. НСБУ РУ №22 "Учет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте". МФ РУ, 21.05.2004г., №1359, НТВ №23.
47. НСБУ РУ №6 "Учет аренды" МФ РУ, 12.05.2004г., №75, НТВ №27.
48. "Бухгалтерия ҳисоби, статистик ва бошқа ҳисоботларда хорижий валютадаги операцияларни акс эттириш тартиби тўғрисида"ги

Низоми. ЎР МВ, ИВ, ДСҚ, МБ Правлениями, ДСҚ томонидан 2004 йил 2 сентябрда №№98, 41, 2004-57, 257-В, 8 қарори билан тасдиқланган.
49. Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлигининг "Молиявий ҳисобот шакллари ва уларни тўлдириш қоидаларини тасдиқлаш тўғрисида"ги буйруғи. 2003 йил 24 январь, №1209.
50. Ўзбекистон Республикасида хорижий ҳуқуқий шахслар даромадлари (фойдаси)ни солиққа тортиш тўғрисидаги инструкция (янги таҳрири). ЎР МВ, ДСҚ 2004 й 15 июндаги №№87, 2004-36 Қарори билан тасдиқланган.
51. Правила оформления диссертации и автореферата: /утверждено Пост. Президиума ВАК РУз и зарегистрировано в МЮ РУз/–Под ред. проф. М.Мухитдинова.–Ташкент, ВАК РУз, 2004.–22 с.

II. Президент Ислом Каримов асарлари

52. Каримов И. А. Ўзбекистон: миллий истиқлол, иқтисод, сиёсат, мафкура: Нутқлар, мақолалар, суҳбатлар.–Т., "Ўзбекистон",1993. 261б.
53. Каримов И. А. Ўзбекистон XXI аср бўсағасида: хавфсизликка таҳдид, барқарорлик шартлари ва тараққиёт кафолатлари.–Т.,"Ўзбекистон", 1997. –325 б.
54. Каримов И. А. Ўзбекистон иқтисодий сиёсатининг устувор йўналишлари.–Т., "Ўзбекистон", 1998.
55. Каримов И. А. Ўзбекистон XXI асрга интилмоқда.–Т.: "Ўзбекистон", 1999.–48 б.
56. Каримов И. А. Озод ва обод Ватан, эркин ва фаровон ҳаёт-пировард мақсадимиз. Т.8.–Т.: "Ўзбекистон", 2000. –528 б.
57. Ўзбекистон Республикаси Президенти Ислом Каримовнинг иккинчи чақириқ Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлиси XI сессиясидаги "Биз танлаган йўл – демократик тараққиёт ва маърифий дунё билан ҳамкорлик йўли" маърузаси. // Халқ сўзи газетаси. –2003 йил 25 апрель. –№88 (3200).
58. Каримов И. А. Бизнинг бош мақсадимиз – жамиятни демократлаштириш ва янгилаш, мамлакатни модернизация ва ислоҳ этишдир. –Т.: "Ўзбекистон", 2005. –96 б.

III. Илмий монография, дарсликлар ва ўқув қўлланма

59. Абдукаримов И. Т. Анализ хозяйственной деятельности потребительской кооперации: Учеб. для вузов.–2-е изд.,–М.: Экономика, 1989.–319 с.
60. Абдуллаев А., Қаюмов И. Бухгалтерия ҳисоби. II нашр.–Т., "Минҳож", 2002.–191 б.
61. Абдуллаев Ё. Статистика назарияси.–Т.: «Ўқитувчи», 2002.–592 б.
62. Абдуғаниев А. А. Бошқарув ҳисобини ташкил этиш муаммолари. Монография. –Т.: ТМИ. 2003. 275 б.

63. Акрамов Э. А. Корхоналарнинг молиявий ҳолати таҳлили.–Т.: "Молия" нашриёти, 2003 йил, 224-б.
64. Астахов В. П. Теория бухгалтерского учета.–"Издательский центр "МарТ", 2000.–416 с.
65. Бабаев Ю. А. Теория бухгалтерского учета.: Учебник для вузов.–М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999.
66. Бобожонов О., Жуманиёзов К. Молиявий ҳисоб. Т., "Молия", 2002, 672 бет.
67. Бухгалтерский учет и его особенности: Ч. I.-//Сост.: Беганов В. С., Шаулов У. Т., Кан У. Т./ –Т.: "Мир экономики и право", 1999.-224 с.
68. Бухгалтерский учет и его особенности: Ч. II.-//Сост.: Беганов В. С., Шаулов У. Т., Кан У. Т/ –Т.: "Мир экономики и право", 1999.-224 с.
69. Бухгалтерский учет в условиях рыночной экономики Узбекистана (Ю.М.Иткин, Э.Ф.Годаев, А.С.Сотивалдиев, М.М.Тўлахаджаева).–Т., 1999, Т.1. 232 б.
70. Бухгалтерский учет в условиях рыночной экономики Узбекистана (Ю.М.Иткин, Э.Ф.Годаев, А.С.Сотивалдиев, М.М.Тулахаджаева).–Т., 2000, Т. 2. 262 б.
71. Вахидов С. Халқ хўжалигининг турли тармоқларида бухгалтерия ҳисобининг хусусиятлари.–Т., «Меҳнат», 1993. 189 б.
72. Гуломов С. С. Менежмент асослари.–Т.: «Шарқ», 2002.–365 б.
73. Гулямова Ф. Г. Практическое пособие по бухгалтерскому учету: Вып.4.–Т.: "Мир экономики и права", 1999.–224 с.
74. Гулямова Ф. Г. Учетная политика предприятия. /Ф.Г. Гулямова, У.Т. Файзиева–Ташкент: Издательский дом "Мир экономики и права", 2004.–208 с.
75. Гусева Т. М., Шеина Т. Н. Основы бухгалтерского учета: теория, практика, тесты.–М.: Финансы и статистика, 2000 .
76. Джуманов А. АПК: Учет производственных затрат в условиях агропромышленной интеграций. –Т., «Мехнат», 1986.–184с.
77. Дўсмуратов Р.Д. Аудит асослари. «Ўзбекистон Миллий энциклопедияси» –Тошкент–2003. 612 б.
78. Жуманов О. Бошқариш ҳисоби:Иқтисоди ривожланган мамлакатларнинг тажрибаси.//Русчадан муаллифлаштирилган таржима.–Т., 2001.152 б.
79. Жураев Н.Ю. др. Финансовый учет. Учебное пособие. USAID, 2000 г.
80. Завалишина И. А. Янгича бухгалтерия ҳисоби. –Ташкент: "Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси", 2004. –476 б.
81. Иброҳимов А. Ижара ва кичик корхоналарда бухгалтерия ҳисоби ҳамда иқтисодий назоратни ташкил этиш.–Т., "Меҳнат", 1992.
82. Иброҳимов А. К., Каримов А. А. Қўшма корхоналарда бухгалтерия ҳисоби.–Т., "Ўзбекистон", 1994. 104 б.
83. Иброҳимов А. К., Каримов А. А. Хориж сармоялари бухгалтерия ҳисоби.–Т., "Ўзбекистон", 1999. 143 б.

84. Иткин Ю. М. Проблемы становления аудита.–М.: Финансы и статистика, 1991.–192 с.
85. Йўлдашев З., Қосимов М. Макроиқтисодиёт асослари. Ўқув қўлланма.–Т., «Ўзбекистон», 1994. –170 б.
86. Качалин В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствие со стандартами GAAP.–М.: Дело, 1998. –432 с.
87. Каримов А.А. ва бошқ. Бухгалтерия ҳисоби: Олий ўқув юрти талабалари учун дарслик / Муаллифлар: А.А. Каримов, Ф.Р. Исроилов, А.З. Авлокулов. –Т.: «Шарқ», 2004. –592 б.
88. Ковалев В. и др. Организация бухгалтерского учета на совместных предприятиях.–М.: Финансы и статистика, 1991. –160 с.
89. Кондраков П. П., Краснова Л.П. Принципы бухгалтерского учета. Учебное пособие.–М.: ФБК-ПРЕСС, 1997. –192 с.
90. Кудбиев Д. К. Проблемы анализа использования основных фондов в торговле.–Т., "Ўзбекистон", 1990. 126 с.
91. Кутер М. И. Теория и принципы бухгалтерского учета: Учеб. пособие.–М.: Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000.–544 с.
92. Маматов З.Т. Аудит: муаммолар ва ривожлантириш истиқболлари–Тошкент, ТМИ. 2004. 348 б.
93. Метьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник /Пер. с англ. под ред. Я.В.Соколова, А.А. Смирновой).–М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. –663 с.
94. Мусаев Х. Н. Арендный подряд и бухгалтерский учет в общественном питании: опыт и проблемы. Ташкент–«Меҳнат»–1992. –112 б.
95. Мусаев Ҳ. Н. Аудит. Дарслик. Т.: "Молия" нашриёти, 2003. –220 б.
96. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ.–М.: Финансы и статистика, 1992. –136 с.
97. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета /Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ./Под ред. Я.В. Соколова.–М.: Финансы и статистика, 1993.–496с.
98. Палий В. Ф. Международные стандарты финансовый отчетности.–М.: ИНФРА-М., 2003-456с.
99. Пардаев А. Х. Бухгалтерский учет в акционерных обществах.–М.: МУПК, 1994.
100. Пардаев А. Х. Бошқарув ҳисоби. Тошкент, «Академия» нашриёти, 2002 й., 176 б.
101. Пардаев М. Иқтисодий таҳлил назарияси. Дарслик. "Зарафшон" нашриёти, Самарқанд, 2001, 272 бет.
102. Pardaev M.Q., Abdukarimov I.T., Isroilov B.I. Iqtisodiy tahlil. "Mehnat" nashriyoti – Toshkent – 2004. 484 b.
103. Пардаев М. К., Тошназоров С. Н. Иқтисодий ислоҳатлар: мазмуни, жадаллаштириш йўллари. 1995, ЎзР ФТДҚ ДИТАФ депонент қилинган. №2365-Уз95, 07.02.95.

104. Правовое регулирование предпринимательской деятельности: Ч .2. //(Сост.: Батыров Т.Х., Азизов А\The Pragma Corporation, Enterprise Development Project,–Т., 2003. –137 с.
105. Санаев Н. С. Қишлоқ хўжалигида бухгалтерия ҳисоби, назорат ва молиялаштиришнинг долзарб масалалари–Т., «Меҳнат», 1991.
106. Санаев Н. С. АСК корхоналарида бухгалтерия ҳисоби. Самарқанд, 1997. –221 б.
107. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета.–М.: Финансы и статистика, 1991.–400 с.
108. Сотиволдиев А. С. Замонавий бухгалтерия ҳисоби. 1-2-3 том.– Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар миллий Ассоциацияси, Тошкент–2004. 1-том 170 б., 2-том 182 б., 3-том 153 б.
109. Ткач В. И., Ткач М. В. Международная система учета и отчетности.– М.: Финансы и статистика, 1991.–160 с.
110. Тўлахўжаева М. М. Молиявий аҳволининг аудити.–Т.: «Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси» нашриёт уйи, 1996, 208 б.
111. Умарова М., Эшбоев У., Ахмеджонов К. Бухгалтерия ҳисоби (Дарслик) «Меҳнат» нашриёти–Тошкент–1999. 262 б.
112. Управленческий учет 1. /Учебное пособие с прак. заданиями разр. на основе исследований мирового опыта по управленческому учету (Байрашев А. З, Ванина М. С, Ибрагимов Н. А., Кудбиев Ш. Д., Попова О. И., Усманова Ф. Б., Хайитбаев Б. А.). Т.: Ассоциация Преподователей Бизнес-Дисциплин Узбекистана, 2003. 216 б.
113. Уразов К. Б., Тошназаров С. Н. Халқаро учёт асослари. Самарқанд, СамКИ, 1995. 117 б.
114. Уразов К. Б. Организация бухгалтерского учета на основе нового плана счетов. Методическое пособие. Самарканд, 2001 г. 148 с.
115. Уразов К. Б. Инвестицияларнинг бухгалтерия ҳисоби ва солиққа тортилиши.–Тошкент: "Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси" нашриёт уйи, 2003.–168 бет.
116. Уразов К.Б., Тошназаров С.Н. ва бошқалар. Бухгалтерия ҳисоби назарияси. Топшириқлар тўплами ва уларни ечиш бўйича услубий курсатмалар. Самарқанд, СамИСИ, 2004.–76 б.
117. Уразов К.Б. Савдода бухгалтерия ҳисоби ва солиққа тортиш.– Тошкент: «Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси» нашриёт уйи, 2004.–336 б.
118. Urazov K. B. Buxgalteriya hisobi va audit: Oliy o'quv yurtlari uchun.–T.: «O'qituvchi», 2004. –448 b.
119. Финансовый учет 1 (Тулахаджаева М. М., Тухсанов Х. А., Муминова С. Х. и др.).–Т., Ассоциация Преподавателей Бизнес-Дисциплин Узбекистана, 2001. 312 с.
120. Фрэнк Вуд. Бухгалтерский учет для предпринимателей. 1 часть. Пятое издание, Аскери, 1989. –250 с.

121. Фрэнк Вуд. Бухгалтерский учет для предпринимателей. 2 часть. Пятое издание, Аскери, 1989. –354 с.
122. Хасанов Б. А. Бошқарув ҳисоби: назария ва услубиёт. Т.: «Молия» нашриёти, 2003., 248 б.
123. Хасанов Б. А., Хошимов А.А. Бошқарув ҳисобида бюджетлаштириш: (ўқув қўллама)–Т.: Ўқитувчи, 2004., 100 б.
124. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. /Под ред. Я.В. Соколова.- М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
125. Холмирзаев Б. Х., Асадуллина Р. Т., Саидахмедов Д. Финансовый учет: (Под общей ред. проф. Дадабаева Ю. Т.).–Т., 2002 г. 296 б.
126. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект.: Пер. с англ. /Под ред. Я.В.Соколова.–М.: Финансы и статистика, 2003.–416 с.
127. Шарифхўжаев М., Абдуллаев Ё. Менежмент: Дарслик.–Тошкент, "Ўқитувчи", 2001й. 704 б.
128. Шодмонов Ш. Ш, Алимов Р. Ҳ, Жўраев Т. Т. Иқтисодиёт назарияси. Тошкент, "Молия" нашриёти, 2002 йил. 416 б.
129. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуация и примеры: Пер. с анг./Под ред. и с предисл. А.М.Петрачкова.–М.: Финансы и статистика, 1993.–560 с.
130. Ўзбекистон XXI асрга интилмоқда.–Т.: "Ўзбекистон", Ў25 2000.-352б.
131. Қодирхонов С. Б. Саноатда бухгалтерия ҳисоби.-Т.: «Ўзбекистон», 1993.–360 б.
132. Ҳасанов Н. ва бошқ. Корхоналарда иш ҳақи. /Муаллифлар: Н.Х. Ҳасанов, Ш.У.Ҳайдаров, Л.П. Югай.–Тошкент: "Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси" нашриёт уйи, 2003.–288 б.
133. Ҳошимов Б. Бухгалтерия ҳисоби назарияси. «Янги аср авлоди», 2004, 279 б.
134. Ъозибеков Д. Ъ. Инвестицияларни молиялаштириш масалалари. Т.: «Молия нашриёти, 2003 йил. 332 б.
135. Ъозибеков Д. Ъ., Собиров О.Ш., Мўминов А.Г., Қўлжонов О.М. Лизинг муносабатлари назарияси ва амалиёти. Тошкент, «Fan va texnologiya", 2004 йил, 308-б.

IV. Хорижий нашрлар

136. Ainsworth, Penne. Introduction to Accounting: An integrated Approach /Penne Ainsworth, Dan Deines, R. David Plumlee, Cathy Xanthaky Larson. Irwin, Printed in USA, 1995. 425 p.
137. AlHashim, Dhia D. International Dimensions of Accounting /Dhia D. Alhashim, Jeffrey S. Arpan. 2nd ed. –PWS-Kent, Boston, 1992. 234 p.
138. Anthony, Robert Newton. Accounting principles /Robert N. Anthony, James S. Reece, D.B.A. - 7th edition, Irwin, 1995. 686 p.
139. Boochholdt J.L. Accounting Information Systems. Irwin. 4th Edition, Printed in USA, 1996.

140. Bursal, Nasuhi. Maliyet Muhasebesi /Nasuhi Bursal, Yucel Ercan. Istanbul, 1994. 511 s.
141. Construction accounting. Timberline. Timberline Software corporation 800.628.6583. timberline com. 22 p.
142. Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 7th Edition Charles T. Horngren/George Foster. Prentice-Hall International, Inc., 1991. 964 p.
143. Dixon, Robert L. The McGraw-Hill 36-hour accounting course /Robert L. Dixon, Harold E.Arnett–3rd ed., 1993. 416 p.
144. Edmonds, Thomas P. Fundamental Financial Accounting Concepts /Thomas P. Edmonds, Frances M. McNair, Edward E. Milam, Philip R.Olds. Printed in the USA, McGraw-Hill, Inc., 1996. 601 p.
145. Heitger, Lester E. Cost Accounting /Lester E. Heitger, Serge Matulich. - McGraw-Hill, Inc., 1985. 962 p.
146. Hermanson, Roger H. Accounting: a business perspective /Roger H. Hermanson, James Don Edwards, Michael W. Maher. 6th ed., Irwin, Printed in the USA, 1995. 926 p.
147. Horngren, Charles T. Introduction to management accounting /Charles T. Horngren, Gary L. Sundem. 8th ed. London, 1993. 826 p.
148. International Accounting Standards. The ICA in England and Wales. London, 1989. 450 p.
149. Knight Chris. Accounting in the conditions of a market economy. A short course. Nottingham Business School. 1993. 192 p.
150. Larson, Kermit D. Financial Accounting /Kermit D. Larson, Paul B. W. Miller. 6th ed. Irwin, 1995. 686 p.
151. Libby, Robert. Financial accounting /Robert Libby, Patricia A. Libby, Daniel G. Short. Irwin, Printed in USA, 1996. 752 p.
152. Management Accounting. Official terminology of the CIMA. The CIMA 63 Portland Place, London W1N 4AB, 1991. 157 p.
153. Morse, Dale C. Managerial Accounting /Dale C. Morse, Jerold L. Zimmerman. Irwin, 1997.
154. Ozgur Feridun. Muhasebe ilkeleri. 8 Baski. Istanbul, 1993. 724 s.
155. Pizzey, Alan. Accounting and Finance. A firm foundation. 3rd Edition, London, Cassell, 1992. 512 p.
156. Siegel, Joel G. Introduction to Accounting I /Joel G. Siegel, David Minars. Harper Perennial, New York, 1992. 340 p.
157. Yonetim Bilimleri Dergisi. http://biibf.comu.edu.tr/yonetimdergisi. htm. 25.03.2004.

V. Илмий мақолалар ва конференция материаллари

158. Азимов Р. Мамлакатимиз манфаатлари йўлида //Халқ сўзи газетаси. – 2004 йил 6 май. –№96 (3369). –2-б.
159. Акрамов Э. Важнейшие результаты экономических реформ в Республики Узбекистан // Экономический вестник Узбекистана Ж. – 2002. –№3. –С. 25-27.

160. Егорычева И. Формирование элементов учетной политики предприятия // Бозор, пул ва кредит Ж. –2003. –№1. –44-46-б.
161. Жўраев Н., Абдиназаров Б. Номоддий активлар ҳисоби // Бозор, пул ва кредит Ж. –2002. –№8. –72-75-б.
162. Жўраев Т. Солиқ сиёсатини такомиллаштириш йўлида // Халқ сўзи газетаси. –2003 йил 20 сентябрь. –№194 (3306). –1-2-б.
163. Иброҳимов А. Хорижда молиявий ҳисобот // Иқтисод ва ҳисобот Ж. – 1995. –№3. –40-б.
164. Ибрагимов А.К. Жаҳон ҳисоб стандартларини ўзлаштириш // Бозор, пул ва кредит Ж. –1999. №9, –51-53-б.
165. Иброҳимов А., Мусаев А., Усанов А. Ўзбекистонда ички банк аудитини ташкил этиш // Бозор, пул ва кредит Ж. –2002. –№5. –65-67-б.
166. Имамов Ҳ. Ўзбекистонда инвестиция муҳити ва унинг самарадорлиги // Бозор, пул ва кредит Ж. –2002. –№11/12. –26-27-б.
167. Ишонқулов Н. Ҳисобот шаклларини мукаммаллаштириш // Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси Ж. –2001. –№10/11. –39-40-б.
168. Каримов А. А. Қўшма корхоналар ёки уларда иш юритиш тартиби // Ҳаёт ва иқтисод Ж. –1992. –№12. –45-б.
169. Курбанбаев Ж., Маматов З. Некоторые аспекты формирование учетной политики на предприятиях // Бозор, пул ва кредит Ж. –2002. –№9-10. –б.
170. Маматов З. Молиявий ҳисобот халқаро стандартлари асосида дебиторлик ва кредиторлик қарзларини ҳисобга олиш // Бозор, пул ва кредит Ж. –2002. –№6. –51-54-б.
171. Махмудов Э., Исаков М. Инвестиционная основа развития экономики // Бозор, пул ва кредит Ж. –2004. –№1. 32-35–б.
172. Муллажонов Ф. Валюта сиёсатини эркинлаштириш: иқтисодиёт манфаатларини кўзлаб // Халқ сўзи газетаси. –2003 й. 15 август. –№166 (3278). –2-3-б.
173. Мўминов С. Молиявий ҳисоботларни бирхиллаштириш усуллари //Бозор, пул ва кредит Ж. –2002. –№9. –64-65-б.
174. Опыт перехода на МСФО в странах СНГ. http://www.gaap.ru/biblio/gaap-ias/strategi/024.htm 28.05.2004.
175. Раззоқова М. Ўзбекистонда хорижий инвестициялар // Бозор, пул ва кредит Ж. –2001. –№2. –27-31-б.
176. Расулев Д., Амонов Х. Финансовая отчетность в современных условиях //Ж. Экономический вестник Узбекистана –2002. –№10-11. –С. 33-34.
177. Республиканинг инвестицион иқлими ва иқтисодий ривожланишда чет эл инвестицияларининг роли // Ўзбекистон итисодий ахборотномаси Ж. –2004. –№3-4. –25-31-б.
178. Ташназаров С. Н. Анализ экономического роста // Ж. Бухгалтерский учет. –1990. –С. 19-21.

179. Ташназаров С.Н. Айланма маблағлар таҳлили (бухгалтерия ҳисобида янги объектлар) // Иқтисод ва ҳисобот Ж. 1993 й. №2, 57-б.
180. Ташназаров С. Н. Проблемы финансового учета в Республики Узбекистан // Актуальные проблемы учета, аудита и совершенствования финансово-кредитной системы в условиях рыночных отношений: Тез. докл. МНПК. СамКИ, Финансовая академия при правительстве РФ. Самарканд, 1994. С. 82-84.
181. Ташназаров С. Н. Хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналарнинг иқтисодиётда тутган ўрни ва аҳамияти // Илмий тадқиқотлар ахборотномаси Ж. –2004. –№2. –22-24-б.
182. Ташназаров С. Н. Вопросы учета товарных запасов и финансовых результатов (международный опыт). // Ж. Рынок, деньги и кредит – 2004. –№4. – С. 42-44.
183. Ташназаров С. Н. Хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналар: Молиявий натижалар ҳисоби ва халқаро меъёрлар // Ўзбекистон қишлоқ хўжалиги Ж. –2004. –№7. –9-10-б.
184. Ташназаров С. Н. Халқаро стандартлар даражасига: Хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналарда солиқлар бўйича мажбуриятлар ҳисобини такомиллаштирайлик // Солиқ тўловчининг журнали. –2004. –№8. –30-31-б.
185. Ташназаров С. Н. Мажбуриятлар ҳисобини такомиллаштириш // Бозор, пул ва кредит Ж. –2004. –№7-8. –59-60-б.
186. Ташназаров С. Н. Ишлаб чиқариш корхоналарида сотиш таннархи ҳисоби // Иқтисодиёт ва таълим Ж. –2004. –№2. –83-85 б.
187. Ташназаров С. Н. Хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналарда дебиторлик ва кредиторлик қарзлар ҳисобини такомиллаштириш // Илмий тадқиқотлар ахборотномаси Ж. –2004. –№4.–66-70 б.
188. Ташназаров С.Н. Узоқ муддатли активлар: депресиация ва амортизация // Бозор, пул ва кредит Ж. –2004. –№12. –37-40-б.
189. Тўлахўжаева М. Ўзбекистонда бухгалтерия ҳисобини такомиллаштириш // Бозор, пул ва кредит Ж. –2001. –№7. –59-60-б.
190. Фирсов А.В. Основные проблемы перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в России. http://consulting.ru/econs_wp_6049 11.06.2004.
191. Хайдаров Ш., Ортиков Х. Методология учета основных средств // Г. НТВ. –2 марта.2004. –№9 (501). С. 18-20.
192. Холбеков Р. Бухгалтерия ҳисоби фани: ўтмиши ва бугуни // Бозор, пул ва кредит Ж. –2002. –№6. –57-59-б.
193. Юсупова М. Бухгалтерия ҳисоби концептуал асослари //Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси Ж. –2003. –№4. –56-58-б.
194. Ўразов К., Тошназаров С, Турдиев М. Янги шароитда бухгалтерия ишлари /ёхуд халқаро стандартлар талабидаги молиявий ҳисоботни

шакллантириш ва ундан фойдаланиш хусусида/ //Иқтисод ва ҳисобот Ж. –1995. –№3. –42-43-б.
195. Ўразов К. Б. Ҳисоби сиёсати: уни қандай ишлаб чиқиш керак // Солиқ тўловчининг журнали. –1999. –№7. –42-44-б.

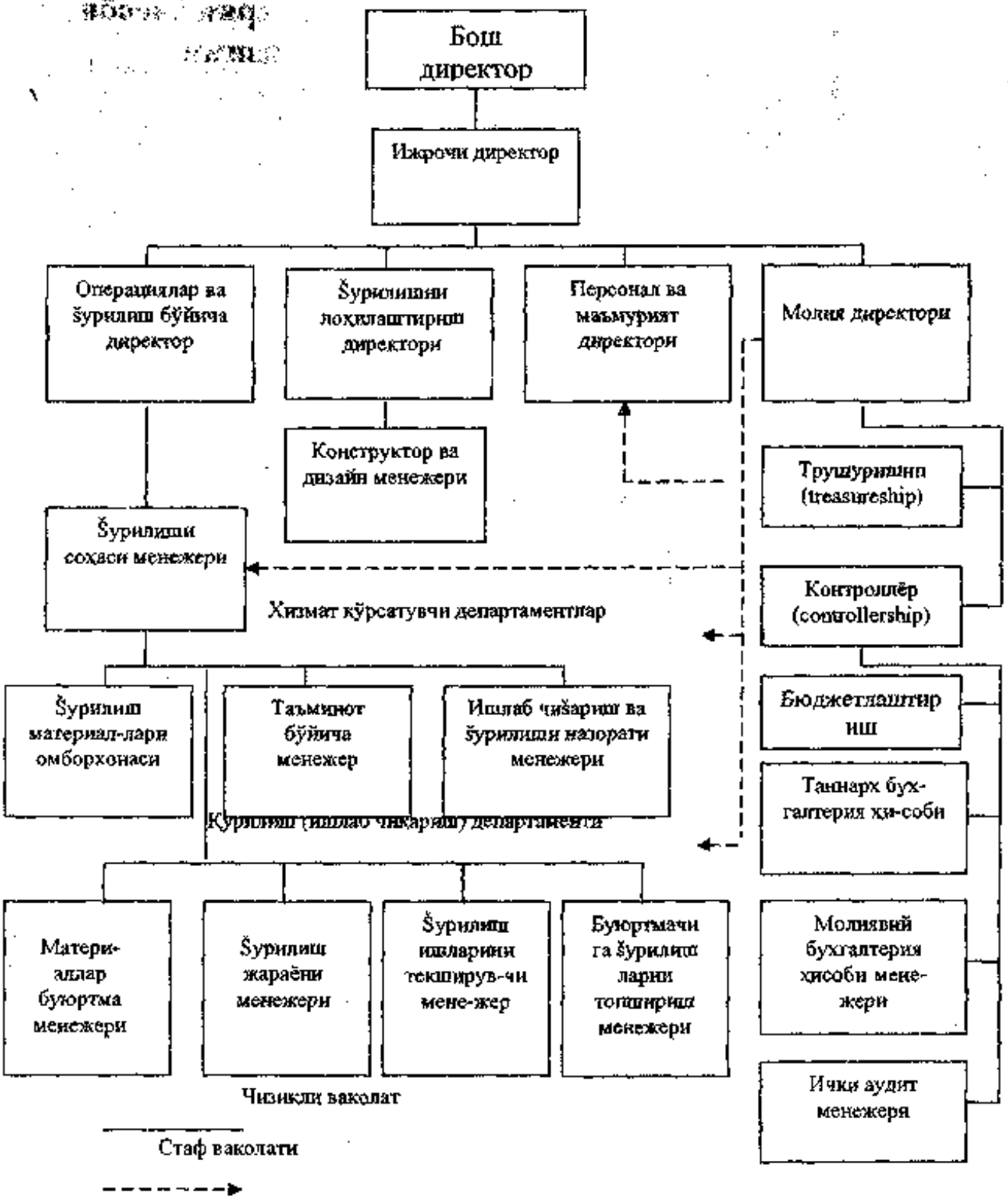
VI. Статистик тўпламлар

196. Ўзбекистон Республикаси ижтимоий-иқтисодий ривожланишининг 2001 йилдаги асосий кўрсаткичлари.–Т., 2002.
197. Ўзбекистон Республикаси ижтимоий-иқтисодий ривожланишининг 2002 йилдаги асосий кўрсаткичлари.–Т., 2003.

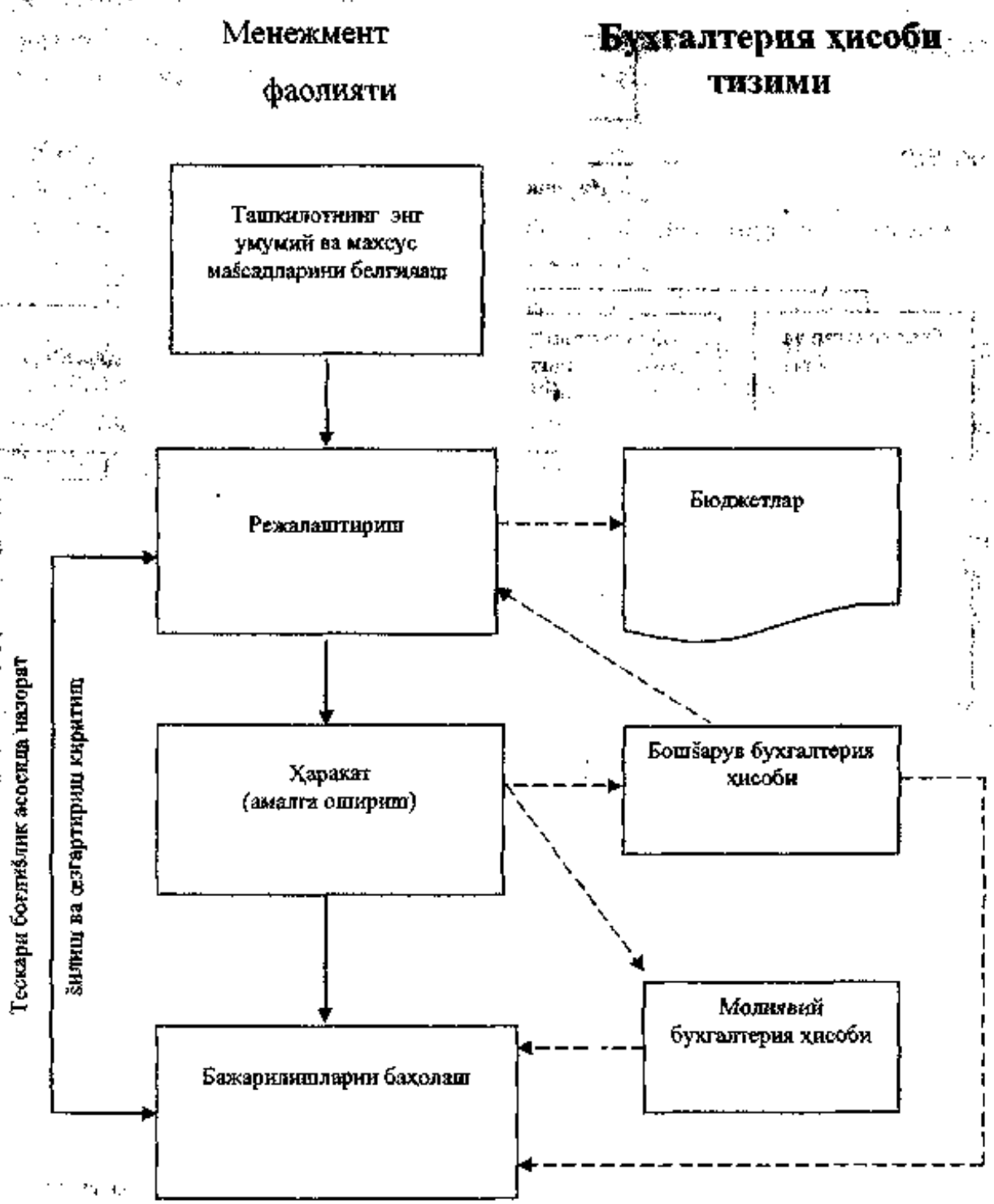
VII. Авторефератлар

198. Абдуғаниев А.А. Бошқарув ҳисобини ташкил этилиши ҳамда юритишнинг назарий ва амалий асослари. Иқтисод фанлари доктори илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация автореферати. Ўзбекистон Республикаси Банк-молия академияси. Тошкент-2005, 41-б.
199. Насретдинов С.С. Консолидациялаштирилган молиявий ҳисобот тузишнинг назарий ва услубий масалалари. Иқтисод фанлари номзоди илмий даражасини олиш учун бажарилган диссертация автореферати. Ўзбекистон Республикаси Банк-молия академияси. Тошкент-2004, 22-б.

ИЛОВАЛАР

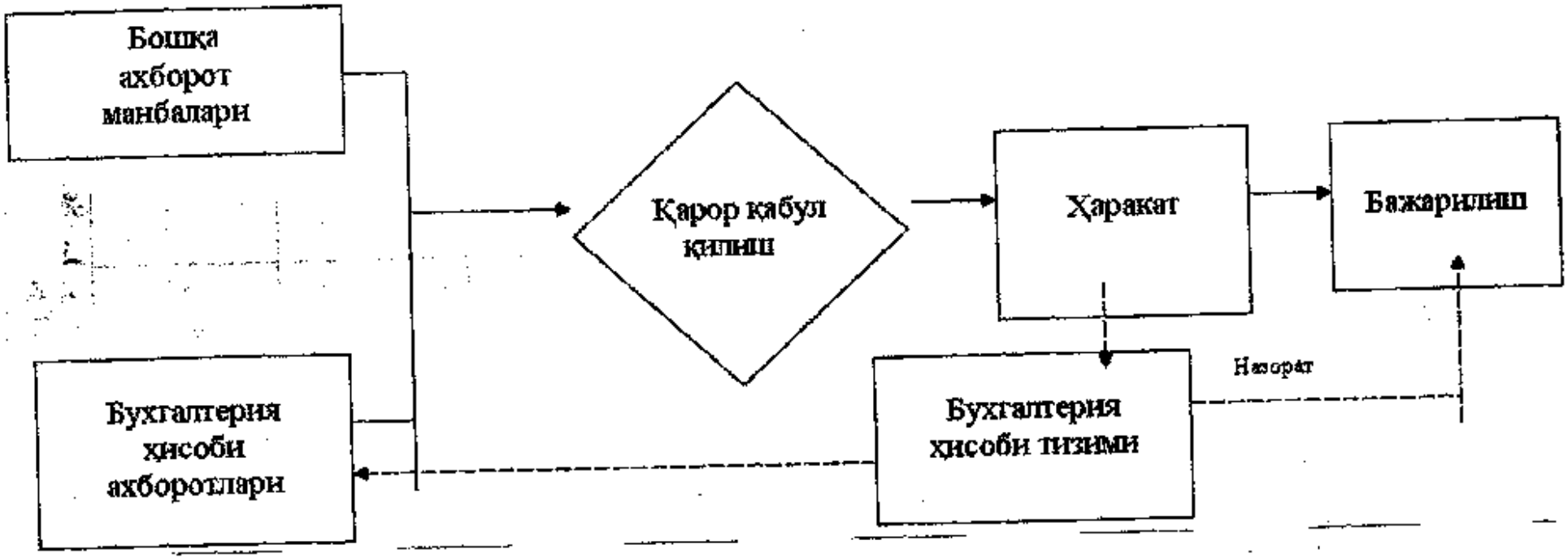


1-илова. Буюк Британиядаги "Laing Alarko JV" компаниясининг Самарқанд сигарет фабрикаси қурилиши лойиҳаси бўйича ишлаган "Лэнг Аларко Узбекистон " шўъба корхонаси ташкилий тузилиши.



2-илова. Менежмент фаолияти ва унда бухгалтерия ҳисоби тизимининг шитироки.

(Манба: Charles T. Horngren, George Foster. Cost accounting. Prentice-Hall International, Inc. 1991. 5-бетдаги чизма қайта ишланди).



3-илова. Бухгалтерия ҳисоби ахборотларининг менежмент қарорлари қабул қилишда фойдаланиши ва уларнинг бажарилишининг назорат қилиниши.

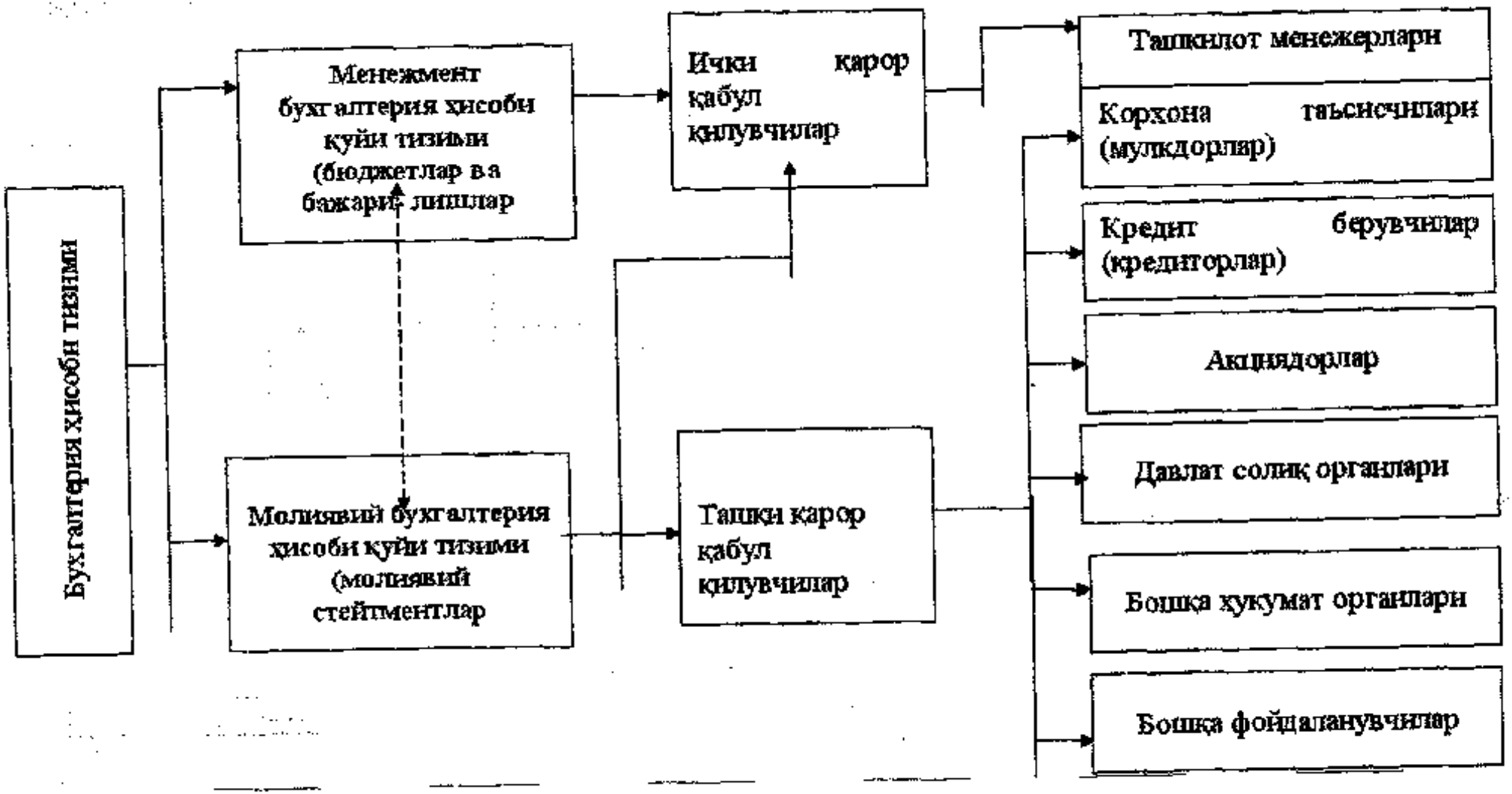
(Манба: Laster E. Heitger, Serge Matulich. Cost accounting. McGraw-Hill Book Company. 1985. 10 бетдаги чизма муаллиф томонидан қайта ишланди.)

4–илова

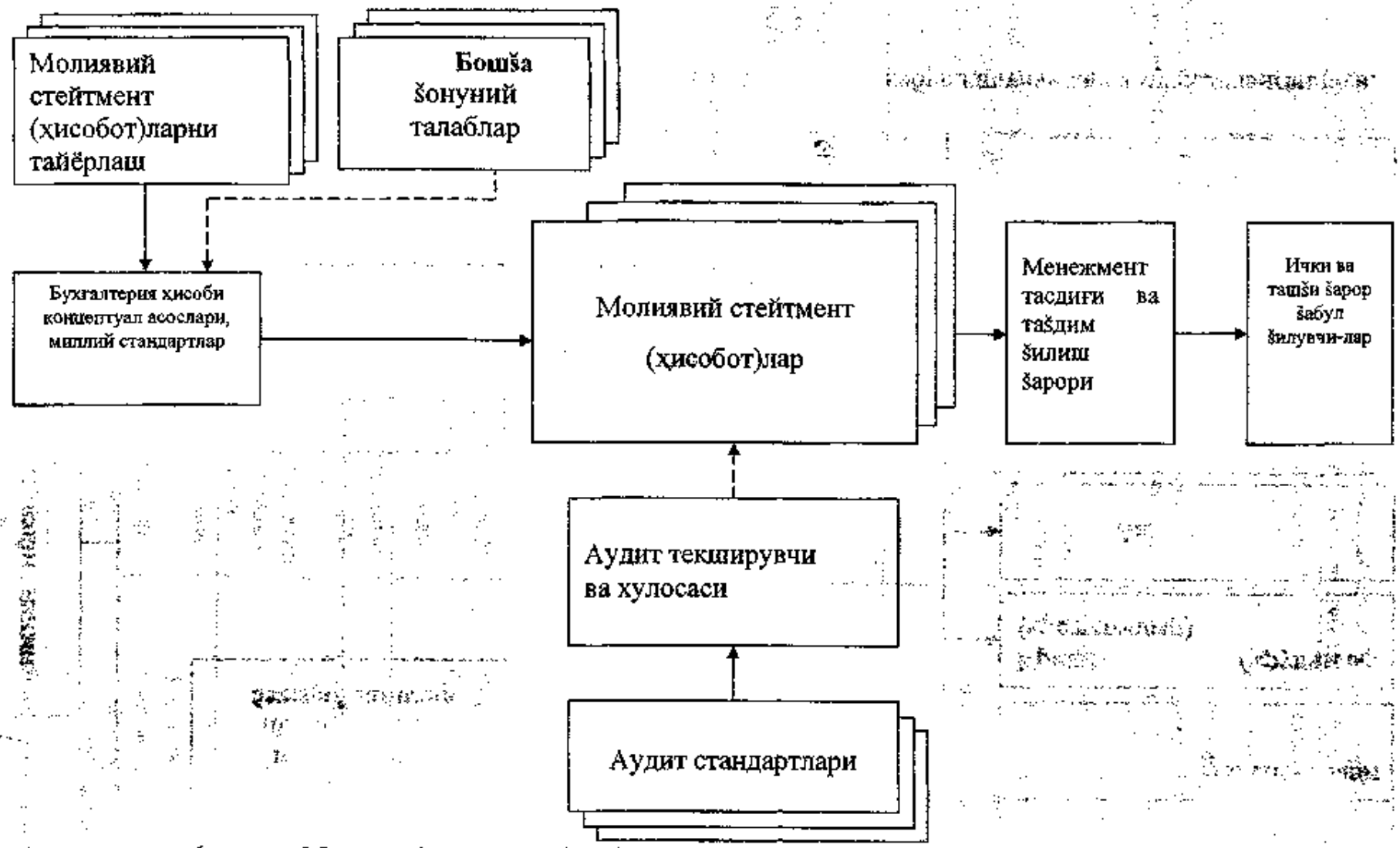
АҚШ даги Бухгалтерлар Миллий Ассоциацияси томонидан эътироф этилган бошқарув (менежментлик) ва молиявий бухгалтерия ҳисоби ўртасидаги фарқлар

Белгилари	Бошқарув (менежментлик) бухгалтерия ҳисоби	Молиявий бухгалтерия ҳисоби
1. Бош фойдаланувчиларига қараб (Ptimary users)	Турли хил даражадаги менежерлар	Ташқи доиралар, жумладан, сармоядорлар ва давлат маъмурлари, бироқ фақат ташкилотнинг юқори даражадаги менежерлари
2.Танловдаги эркинлик (Freedom of choice)	Таннархнинг менежмент қарорларининг савиясини ошириш асосида даромадларга алоқадорлигидан бошқасига амал қилмаслик	Умум қабул қилинган бухгалтерия ҳисоби тамойилларига (GAAP) амал қилиш
3.Хулқий иштирок (Behavioral implications)	Менежерларнинг кунлик хулқ атворига ўлчовлар ва ҳисоботлар қандай таъсири тўғрисида қизиқади.	Иқтисодий ҳодисалар қандай ўлчанилиши ва таҳлил қилиниши тўғрисида қизиқади. Хулқ атвор иккинчи даражали ҳисобланади.
4.Вақт орентацияси (Time focus)	Келгусидаги орентацияси: бошланғич ёзувлар каби бюджетдан формал фойдаланиш. Мисол: 19х3 бюджет версияси 19х3 хақиқий бажарилиши	Ўтган орентацияси: бошланғич қийматланиши. Мисол учун 19х3 ҳақиқий версияси 19х2 ҳақиқий бажарилиши
5. Вақт оралиғи (Time span)	Соатдан тортиб 10 ёки 15 йил вақт оралиғида мосланувчан тебранади.	Кам мосланувчан . Одатда бир йил ёки чоракликни ўз ичига олади.
6. Ҳисобот (Reports)	Ҳисоботнинг деталлиги: бирликнинг қисмлари, маҳсулотлар , департаментлар, ҳудудлар ва бошқалар тўғрисидаги деталли қизиқади	Суммали ҳисоботлар: Асосан бутун бир бирлик тўғрисида қизиқади
7.Фаолиятнинг ёритиб берилиши (Delineation of activities)	Ўрганиш доираси аниқ чегараланмаган. Экономикс, қарорлар асоси, хулқ атвор фанларида "heavier" қўлланилади	Ўрганиш доираси кўпроқ аниқ чегараланган. Бўғлиқ фанларда " lighter" қўлланилади

Манбаси: Charles T. Horngren , Gary L. Sundem. Introduction to management accounting, London 1993, 20 p.



5-илова. Бухгалтерия ҳисоби қуйи тизимларининг ички ва ташқи қарор қабул қилувчиларга мўлжалланганлиги.



6-илова. Молиявий ҳисобот (стейтмент)ларни тақдимот қилиш жараёни.
Манба: Kermit D. Larson, Paul B.W. Miller. Financial Accounting. Sixth Edition. Irwin. 1995.

7-илова

АҚШ, Буюк Британия, Туркия ва Россия олимлари томонидан бухгалтерия ҳисоби умумқабул қилинган тамойилларининг эътироф этилиши

Бухгалтерия ҳисоби умумий қабул қилинган тамойиллари	АҚШ даги FASB (4.3, 32-б.)	Френк Вуд (3.64, 136-141-б.)	К.Д. Ларсон (4.15, 23-б.)	Р.Ҳ. Хермансон (4.11, 176-191)	П. Айнворт (4.1, 10-б)	Ж. Снегел (4.21, 5-6 б.)	Алан Пиззей (4.20, 14-246.)	Крисс Найт (4.14, 5-6 дарс)	П.П Кондратов (3.31, 16-17-б.)	Ф. Узгур (4.19, 14-206.)	Жами
1. Пулда ифодалаш	+	+		+	+		+	+		+	7
2. Бизнес бирлиги Корхонанинг юридик шахслиги	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+ +	10
3. Ҳаракатдаги корхона Давомийлик	+	+	+	+	+	+	+	+ +	+		9
4. Таннарх Бошланғич (тарихий) қиймат Қиймат баҳоси	+		+	+		+ +	+	+	+ +	+	8
5. Иккиёқламалик	+	+		+			+	+		+	6
6. Бухгалтерия ҳисоби даври Вақт даври Даврийлик	+		+ +		+ +	+			+ +		6
7. Консерватизм	+	+	+	+		+	+	+		+	8
8. Реализация	+	+				+	+	+			5
9. Мувофиқлик	+		+	+		+	+	+			6
10. Доимийлик	+	+	+	+		+	+	+		+	8
11. Моддийлик	+	+	+	+		+		+		+	7
12. Валюта стабиллиги		+		+		+					3
13. Объективлик			+	+		+	+	+			5
14. Даромадларни қайди			+	+							2
15. Жамғарилиш Ҳисоблаш методи						+			+ +	+	3
15. Тўлиқ хулоса қилиш			+	+		+					3
16. Таққосланишлик				+		+			+		3
17. Ўзвақтидалик						+					1
18. Уйғунлик				+		+			+		3
19. Адолатлилик							+				1
20. Мазмуннинг шакилдан устунлиги				+			+				2
21. Иқтисодий реаллик								+			1
22. Фойдалилик								+			1
23. Ишончлилик				+					+		2
24. Тушунарлилик									+		1
25. МҲ умумий-мақсади				+							1
26. Артикуляция				+							1
27. Харажатларни қайди				+							1
28. Наф ва сарфни қайди				+							1
29. Таннарх-даромад				+							1

8-илова

Молиявий бухгалтерия ҳисобининг концептуал қоидаларининг солиштирма жадвали

Номланиши	Халқаро концептуал асосларда		АҚШ концептуал асослари		ЎзР МКА (БҲ ва МҲТ)
	Асосий йўл қўйилишлар (Assumptoin)	МҲнинг сифат тавсифи (СТ)	Сифат тавсифи	УҚҚТ (GAAP)	
А	1	2	3	4	5
Базисли жамғариш –1*) Жамғарилиш –5	+				+ (1)
Ҳаракатдаги корхона-1 ва4 Узлуксизлик-5	+			+	+(3)
Тушунарлилик –2, 3 ва 5		+	+		+ (12)
Ўйғунлик : солмоқлилик –2 Салмоқлилик-4 ва5		+		+	+ (14)
Ишончлилик:(ҳаққоний акс эттириш, мазмуннинг шаклдан устунлиги, нейтраллик , хушёрлик, тўлалик) -2 **Ишончлилик (ҳаққонийлик ва тўлалик, текширувчанлик, нейтраллик)-3** **Ишончлилик-5** Хушёрлик (консерватизм)-4 ва 5 Молиявий ҳисоботнинг нейтраллиги-5 Мазмуннинг шаклдан устунлиги-5		+	+	+	+(5) +(6) +(9) +(7)
Таққосланишлик –2 ва 4 Кўрсаткичларнинг солиштирувчандаги-5		+		+	+(8)
Ахборотларнинг уйғунлиги ва ишончлигиянинг чегараланишлари: (Ўзвактидалик , наф ва сарф ўртасидаги баланс, сифат кўрсаткичлари ўртасидаги баланс) –2 **Ахамиятлилик (олдиндан кўра билиш, тескари боғлиқлик ва ўз вақтидалик)-3** Ахамиятлилик-5 Ўз вақтидалик-5		+	+		+(13) +(14)
Объектив ва холис акс эттириш-2 Ҳаққоний ва холис акс эттириш-5		+			+(15)
Мувофиқлик (матчинг)-4 Ҳисобот даври даромад ва харажатлар мувофиқлиги-5				+**	+(11)
Пулда ўлчаш–4 Хўжалик операциялар, активлар ва пассивларнинг пулда баҳоланиши-5				+	+(4)
Бирлик-4				+	
Таннарх–4 Актив ва мажбуриятларнинг ҳақиқий баҳоланиши-5				+	+(10)
Иккиёқламалик-4 Ҳисобни икки ёклама ёзув усулида юритиш-5				+	+(2)
Бухгалтерия ҳисоби даври-4				+	
Реализация-4				+	
Доимийлик (кетма-кетлик)-1 ва 4	+			+	+(17)
Тўлиқ очиқлаш-4				+	
Тугалланганлик-5					+(16)
Объективлик-4 ва 5				+	+(20)
Оффсеттинг (ўзаро қоплаш)-1 ва 5	+				+(19)

Изоҳ: 1. 1ва 2 устун молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим қилиш халқаро концептуал асослари (1.4.3, 78-82- бетлар; 1.4.2, 11-15-бетлар) ва 1-сон БҲХС (1.4.3, 93-95-бетлар; 1.4.2, 36-41-бетлар) қоидалари бўйича тузилди; 2. 3 ва 4 устунлар АҚШдаги FASB томонидан ишлаб чиқилган GAAP ва ҳисоб ахборотларининг сифат тавсифи тамойиллари акс эттирилди (3.38, 117-бет; 4.3, 32-бет; 4.15, 23-бет); 3. 5-устун ЎзР.да молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим қилишнинг миллий концептуал асослари (1.4.7, 6-8-бетлар) ва 1-сон БҲМС (1.4.7, 19-24-бетлар) қоидалари бўйича тузилди. 1-сон БҲМСдаги кетма-кетликда ёзилди; 4. Б.Ндлз. Узлуксизлик ва мувофиқлик тамойилини фойдани ҳисоблашдаги иккита муҳим йўл қўйилишларга киритади.

9-илова

Буюк Британия ва АҚШ олимлари томонидан узоқ муддатли активлар ва инвестицияларнинг эътироф этилиши

Узоқ муддатли активлар	Р.Н. Энтони, Ж.С.Рис[1]	Ж.Г. Сигел, Д. Минарс[2]	К.Д.Ларсон, Р.Б.Миллер[3]	Б.Нидлз, Х. Андерсон[4]	Т.П.Эдмондс, Ф.М.Нэир[5]	Р. Либби Р.А.Либби[6]	Р.Л. Дихон, Х.Е.Арнетт[7]	Р.Х.Хермансон[8]
А	1	2	3	4	5	6	7	8
I. Моддий активлар:								
Ер-1,4,5	+			+	+			
Бино ва иншоатлар-7							+	
Бино ва асбоб-ускуналар-1,4	+			+				
Машина, завод ва асбоб-ускуналар-5,7					+		+	
Мулк, завод ва асбоб-ускуналар:								
Ер –2,3,6,8		+	+			+		+
Бино-3,6,8			+			+		+
Ерни ободонлаштириш-3			+					
Машина ва асбоб-ускуналар-2,3,6,8		+	+			+		+
Офис жиҳозлари ва ускуналар-3,6			+			+		
Қазилма бойликлар-2		+						
Табиий ресурслар-1,3,4,5,6,7,8	+		+	+	+	+	+	+
II.Номоддий активлар:								
Гудвилл-1,2,3,4,5,6,7,8	+	+	+	+	+	+	+	+
Патент-1,3,4,5,6,7,8	+		+	+	+	+	+	+
Муаллифлик ҳуқуқи-1,3,4,5,6,8	+		+	+	+	+		+
Лицензиялар –2,4,6		+		+		+		
Савдо маркалари- 2,3,4,5,6,7,8		+	+	+	+	+	+	+
Савдо номи-2,3,8		+	+					+
Франчайз-2,4,5,6,7,8		+	+	+	+	+	+	+
Махвий жараёнлар-2,7		+					+	
Имтиёзлар-1	+							
Ижарага олинган мулк-2,3,4,6,7		+	+	+		+	+	
Ижарага олинган мулкни ободонлаштириш-1,2,3,8	+	+	+					+
Муддати узайтирилган харажатлар-1	+							
Илмий-тадқиқот ва илмий-конструкторлик ишланмалари-1,2,4,8	+	+		+				+
Узоқ муддатли олдиндан тўловлар-7							+	
III. Узоқ муддатли инвестициялар	+	+	+	+		+	+	+
IV.Муддати узайтирилган харажатлар		+						

[1] R. N. Anthony, J.S. Reece Accounting principles. Seventh edition. Irwin, 1995. 157 p.
[2] J. Siegel, D. Minars. Introduction to accounting I. Harper Perennial, New York, 1992. 212 p.
[3] K. D. Larson, P.B.W. Miller. Financial accounting. Sixth edition, Irwin. 1995.322 p.
[4] Нидлз Б.Х., Андерсон Х., Колдуелл Д. Принципы бухгалтерского учета. М., Финансы и статистика, 1993. 196-197 p.
[5] Fundamental Financial Accounting Concepts. T. P. Edmonds, F. M. McNair, E.E. Milan, Ph. R. Olds. McGraw-Hill, Inc. 1996. 375-379 p.
[6] R. Libby, P.A. Libby, D.G. Short. Financial accounting. Irwin. 1996. 408 p.
[7] The McGraw-Hill 36-hour. Accounting course. Third Edition/ R. L. Dixon, H.E. Arnett. Mc Graw-Hill, inc. 1993. 126 p.
[8] R.H.Hermanson, J.D. Edwards, M.W.Maher. Accounting a business perspective. Irwin.1995.364-418 p

10-илова

Бухгалтерия балансида узоқ муддатли активларни акс эттириш

Кўрсаткичларнинг номи	Сатр коди	Ҳисобот даври бошига	Ҳисобот даври охирига
1	2	3	4
I. Узоқ муддатли активлар			
Узоқ муддатли моддий активлар: (016+017)	010		
Мулк, бино, машина ва асбоб ускуналар (012+013+014):	011		
Бино ва иншоотлар (0110)	012		
Машина ва асбоб-ускуналар (0120)	013		
Офис жиҳозлари ва ускуналари (0130)	014		
Айирилади: жамғарилган депресиация (0200)	015		
Қолдик қиймати (011-015)	016		
Ўрнатилмаган асбоб-ускуналар ва Тугалланмаган капитал қўйилмалар (0700,0800)	017		
Узоқ муддатли номоддий активлар: (021+022+023+024+025)	020		
Ер ва ерни ободонлаштириш 0410	021		
Патент ва лицензиялар 0420	022		
Гудвилл 0430	023		
Бошқа номоддий активлар 0440	024		
Узоқ муддатли дебиторлик қарзлари ва муддати узайтирилган харажатлар 0900	025		
Узоқ муддатли молиявий инвестициялар (031+032)	030		
Сотишга лаёқатли қимматли қоғозлар 0610	031		
Жиддий таъсир кўрсатадиган Инвестициялар 0620	032		
Жами узоқ муддатли активлар (010+020+030)	040		

11-илова

Узоқ муддатли моддий активлар (УММА) ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот

_____200___ й

№3 шакл

Корхона, ташкилот_____ **Санаси (йил, кун, ой)**_____
Ўлчов бирлиги, минг сўм **ОКПО бўйича коди** _____

Манзили_____

Кўрсаткичлар	**Сатр коди**	**Узоқ муддатли моддий активлар гуруҳлари**				
		Бино ва иншоотлар	**Машина ва асбоб-ускуналар**	**Офис жиҳозлари ва ускуналари**	**Ўрнатилмаган ускуналар ва тугалланмаган капитал қўйилма***	**Жами**
Бошланғич қиймат:						
Ҳисобот даври бошида	010					
Ҳисобот даврида қўшилди	011					
Ҳисобот даврида тасарруф этилди	012					
Ўзгартириш киритиш ёзувлари	013					
Ҳисобот даври охирида (010+011-012+ёки-013)	014					
Жамғарилган депресиация:						
Ҳисобот даври бошида	020					
Ҳисобот даврида давомида ҳисобланди	021					
Ҳисобот даврида тасарруф қилинган воситалар бўйича	022					
Ўзгартириш киритиш ёзувлари	023					
Ҳисобот даври охирида (020+021-022 + ёки – 023)	024					
Қолдиқ (соф) қиймати:						
Ҳисобот даври бошида (010-020)	030					
Ҳисобот даври охирида (014-024)	040					
Маълумот учун:						
Ижарага берилган УММА						
Ижарага олинган УММА						

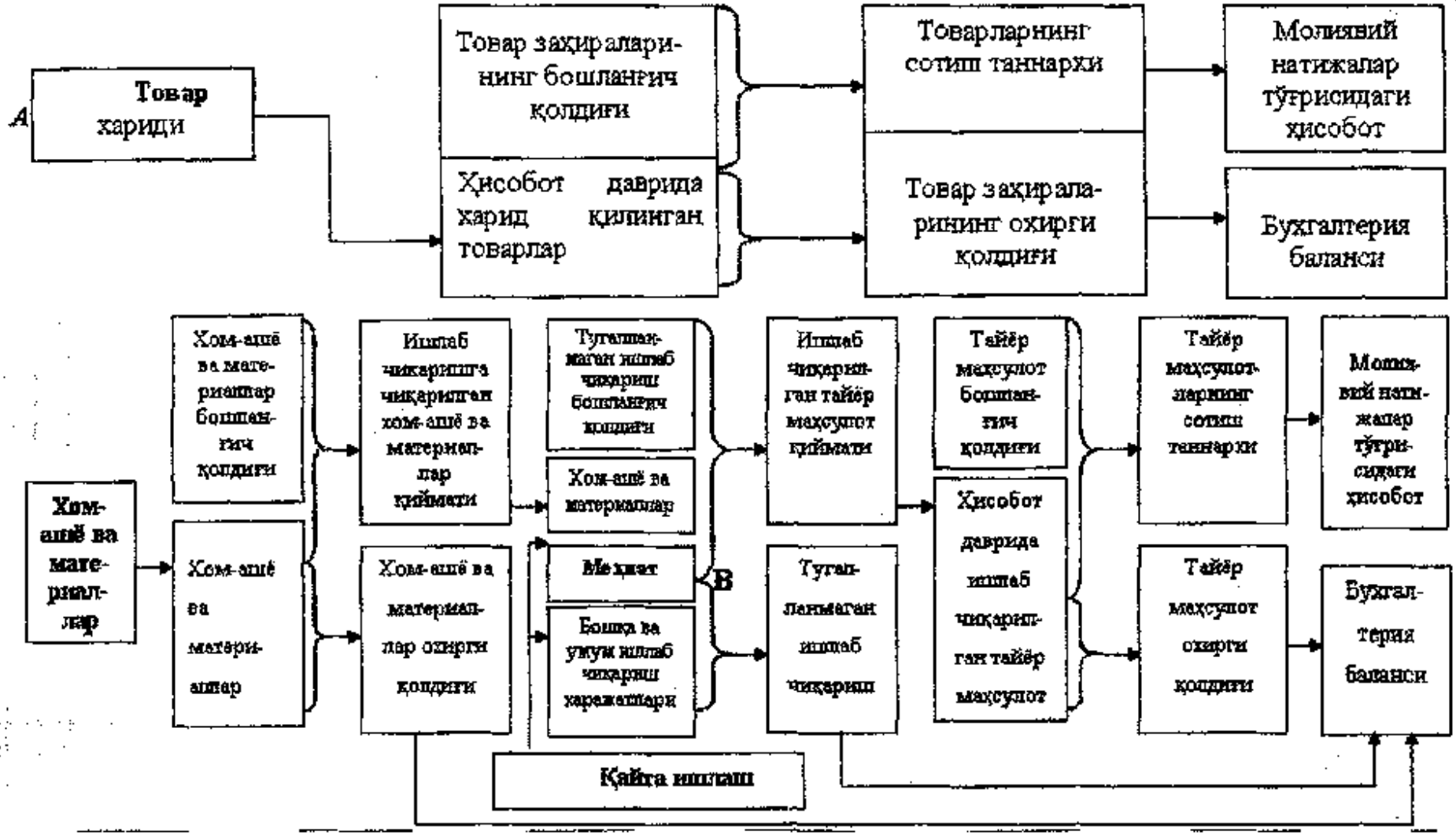
* Ўрнатилмаган ускуналар ва капитал қуюлмалар депресияланмайди.

Раҳбар_____ Бош бухгалтер_____

12-илова

Олимлар томонидан товар-моддий заҳиралар қийматини баҳолаш усулларининг эътироф этилиши

Афзалликлари ва камчиликлари	Р.Ҳермансон	Б.Нидлз	Р.Н.Энтони	Байрамов А.З.
	1	2	3	4
I. Ҳаммасини идентификациялаш усули :				
Афзалликлари:				
1 Сотилган заҳиралар ва охирги қолдиқ заҳираларнинг таннархи ҳақиқатдаги махсус идентификацияланган таннархга асосланади-1,2,3.	+	+	+	
2. Йирик ҳажмдаги заҳиралар, масалан автомобил, мебеллар ва бошқа ҳар бирини идентификациялаш қўлай бўлган заҳиралар бўйича ушбу усулнинг қўлланилиши самаралидир-1,2	+	+		
3. Таннарх оқимнинг ўз ичига олмасдан, балки заҳираларнинг жисмоний ҳаракатидаги таннархни тавсифлайди.-1	+			
4. "Узлуксиз" ва "даврий" заҳиралар усулида бир хил натижани таъмин этади ва етарли даражада аниқ ҳисобланади–1	+			
Камчиликлари:				
1. Ҳамма вақт ҳам айни бир хил заҳираларда қайси идентификацияланган таннархга оидлигини аниқлаш қийинлашади –1, 2	+	+		
2. Даромадларни манипуляциялашувига имкон туғилади.-1, 2	+	+		
II. ФИФО				
Афзалликлари:				
1. Қўллаш жуда қўлай ҳисобланади-1	+			
2.Таннарх ҳаракати заҳираларнинг нормал физик ҳаракати билан корреспонденцияланади.-1,3	+		+	
3.Даромадларнинг манипуляциясига имкон туғилмайди-1	+			
4. Заҳираларнинг бухгалтерия балансидаги суммаси жорий бозор қийматига яқинлашади.-1 ,3, 4	+		+	+
5."Узлуксиз" ва "даврий" заҳиралар усулида бир хил натижани таъмин этади -1	+			
6. ФИФОда заҳираларнинг физик ҳаракатига боғлиқ бўлмаган ҳолда қиймат ҳаракати ҳисобга олинади-2		+		
7. Инфляция шароитида ҳисоботларда фойда суммасини ошириб кўрсатиш-3				
Камчиликлари:				
1.Қоғоздаги фойдани қайд килиши-1	+			
2.Инфляция даврида қўлланилиши солиқ юкининг ошишига олиб келади-1	+			
3.Иқтисодий тараққиёт доирасининг даромад кўрсаткичига таъсирини оширади-2		+		
4.Фойдани потенциал ошириб кўрсатади ва заҳиралар ҳисобини қийинлаштиради-4				+
III. ЛИФО				
Афзалликлари:				
1. Фойдани аниқроқ ҳисоблаш имконини беради (реализация қилинган заҳаралар кейинги баҳода ҳисобланади)-1,2	+	+		
2.Инфляция даврида қўлланилиши ялпи даромадни (соф фойда) камайтириб кўрсатиш имконини туғдиради.-1, 4	+			+
3. Иқтисодий тараққиёт доираси таъсирини текислайди-2		+		
4.Солиқларнинг камайиши-4				+
Камчиликлари:				
1.Заҳираларнинг таннархи унинг физик ҳаракати билан мувофиқлашмайди-1, 3,4	+		+	+
2. Заҳираларнинг балансдаги қиймати ҳозирги кундаги қийматида ифодаланмайди-1, 2, 3,4				
3. Даромадларнимманипуляциялашувига йўл очилади-1.	+	+	+	+
4. Инфляция шароитида товарлар нархи тушган тақдирда солиққа тортиладиган даромаднинг ошишига ва солиқларнинг кўпайишига олиб келади –3	+		+	
5.Инфляция шароитида товарлар нархи ошса, фойдани камайтирилиб кўрсатилади ва акцияга тўғри келадиган фойда суммаси камайди-3			+	
6. Кутилаётган айланма капитал қискаради-4				+
IV. Ўртача салмокли қиймат усули:				
Афзалликлари:				
1. ФИФО ва ЛИФО усулининг ўрталама натижасини беради-1,3	+		+	
2. Даромадларнинг манипуляциялашуви анча қийинлашади-1	+			
3. Ҳисоб-китоблар соддалашади ва минимумлашади-4				+
Камчиликлари:				
1. Даромадларни баҳолашда энг сўнги нархлар бўйича амалга оширилмайди-2		+		
2. Заҳиралар таннархини реал қийматидан фарк қилган ҳолда баҳолайди.-4				+



13-илова. Заҳираларнинг бошланғич қиймати ва сотилган заҳиралар таннархининг шаклланиши ва молиявий ҳисоботларда акс эттирилиши: А – савдо-тижорат корхоналарида, В – ишлаб чиқариш корхоналарида.

14-илова

Бухгалтерия балансида дебиторлик ққарзларининг акс эттирилиши

Кўрсаткичларнинг номи	**Сатр коди**	**Ҳисобот даври бошига**	**Ҳисобот даври охирига**
1	2	3	4
Жами дебиторлар (220+230+240+250+260+270+280+290+300)	210		
Шу жумладан, муддати ўтган дебиторлик қарзлари	211		
Харидор ва буюртмачилар билан товар (маҳсулот, иш) реализацияси бўйича қарзлари (4010)	220		
Харидор ва буюртмачилар билан узоқ муддатли активлар реализацияси бўйича қарзлари (4020)	230		
Қўлдаги қимматли қғозларнинг сотилиши бўйича қарзлар (4810)	240		
Олинадиган дивидендлар бўйича қарзлар (4820	250		
Олинадиган фоизлар бўйича қарзлар (4830)	260		
Олинадиган ижара бўйича қарзлар (4840)	270		
Қарз (кредит) берилиши бўйича қарзлар (4850)	280		
Ходимларнинг бошқа операциялар бўйича қарзлари (4700)	290		
Бошқа дебиторлар бўйича қарзлар (4800)	300		
Гумонли қарзлар бўйича резерв (4910)	310		
Жами дебиторларнинг соф қиймати (210-310)	330		

15-илова

Бухгалтерия балансида мажбуриятларнинг акс эттирилиши

Кўрсаткичларнинг номи	Сатр коди	Ҳисобот даври бошида	Ҳисобот даври охирида
1	2	3	4
Узоқ муддатли мажбуриятлар жами (500+510+520+530+540+550+560)	490		
Узоқ муддатли муддати узайтирилган даромадлар (7210, 7220,7230)	500		
Узоқ муддатли кафолат мажбуриятлари (7290)	510		
Солиқлар ва мажбурий тўловлар бўйича узоқ муддатли муддати узайтирилган мажбуриятлар (7240)	520		
Бошқа узоқ муддатли муддати узайтирилган мажбуриятлар (7250,7290)	530		
Узоқ муддатли банк кредитлари (7810)	540		
Узоқ муддатли займлари (7820)	550		
Тўланадиган облигациялар ва векселлари (7830,7840)	560		
Жорий мажбуриятлар жами (610+620+630+640+650+660+670+680+690+700+710+720+730+740+750+760+770+780+790+800)	600		
Кредиторлик қарзлари (610+620+630+640+670+680+690+700+710+720+730+740+770+780+790+800)	601		
Муддати ўтган кредиторлик қарзлари	602		
Мол етказиб берувчиларга товар (хом-ашё ва материаллар, иш ва хизматлар) бўйича тўланадиган счётлари (6010, 6020)	610		
Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга капитал қўйилмалар учун тўланадиган счётлари (6030)	620		
Кредиторларга бошқа ишлаб чиқариш харажатлари бўйича тўланадиган счётлари (6960)	630		
Кредиторларга бошқа давр харажатлари бўйича тўланадиган счётлари (6970)	640		
Муддати узайтирилган даромадлар (6210,6220,6230)	650		
Солиқ ва мажбурий тўловлар бўйича муддати кечиктирилган мажбуриятлари (6240)	660		
ҚҚС ва акциз солиғи бўйича қарзлари (6410,6420)	670		
Ишлаб чиқаришга оид солиқлар, давлат мақсадли фондларига ажратмалар ва суғурта бўйича қарзлари (6430-6439,6510-6519,6520-6529)	680		
Давр харажатларига оид солиқлар, давлат мақсадли фондларига ажратмалар ва суғурта бўйича қарзлари (6440-6459, 6530-6539, 6540-6549)	690		
Фойда (даромад) солиғи ва бошқа солиқлар бўйича қарзлари (6460-6469)	700		
Ишлаб чиқариш персонали билан иш ҳақи бўйича қарзлари (6710)	710		
Давр харажатларига оид иш ҳаки бўйича қарзлари (6720)	720		
Дивиденд бўйича мажбуриятлари (6610)	730		
Қисқа муддатли банк кредитлари (6810)	740		
Қисқа муддатли займлари (6820,6830,6840)	750		
Фоизлар бўйича мажбуриятлари (6920)	760		
Роялти бўйича мажбуриатлари (6930)	770		
Тасодифий мажбуриятлари (6990)	780		
Маҳсулот кафолатлари бўйича мажбуриятлари (6940)	790		

Узоқ муддатли мажбуриятлар жорий қисми (6950)	800		
БЎЛИМ БЎЙИЧА ЖАМИ (490+600)	810		

9000 «Асосий (операцион) фаолиятдан олинган даромад»			
2. Қайтарилган реализация ва чегирма суммаси	-	1. Ялпи даромад	35000,0
3. Тақдим қилинган реализация чегирмаси	-		
4. Соф реализация (1-2-3)	35000,0		
	35000,0		35000,0
9910 «Савдо натижалари»			
2. Реализация қилинган товар (маҳсулот, иш ва хизмат)лар таннархи	26144,9	1. Соф реализация	35000,0
3. Ялпи фойда (1-2)	8855,1		
	35000,0		35000,0
9920 «Операцион молиявий натижа»			
2. Сотиш харажатлари	850,2	1. Ялпи фойда	8855,1
3. Маъмурий харажатлар	2380,4		
4. Бошқа операцион харажатлар	375,5		
5. Илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик харажатлари	85,0		
6. Операцион фойда (1-2-3-4-5)	5164,0		
	8855,1		8855,1
9930 «Умумхўжалик фаолияти молиявий натижалари»			
4. Операцион бўлмаган харажатлар	419,5	1. Операцион фойда	5164,0
5. Молиявий фаолият бўйича харажатлар	25,4	**2. Бошқа операцион бўлмаган даромадлар**	40,5
6. Умумхўжалик фаолияти фойдаси (1+2+3-4-5)	4781,9		22,3
		3. Молиявий фаолияти бўйича даромадлар	
	5226,8		5226,8
9940 «Солиқ тўлагунга қадар молиявий натижа»			
4. Фавқулоддаги зарар	-	1. Умумхўжалик фаолияти фойдаси	4781,9
5. Бухгалтерия ҳисоби усул (метод) лари ўзгариши таъсири	-	**2. Фавқулоддаги фойда**	-
6. Солиқ тўлагунга қадар фойда (1+2+3-4-5)	4781,9	3. Бухгалтерия ҳисоби усул (метод)лари ўзгариши таъсири	-
	4781,9		4781,9
9950 «Соф фойда (зарар)»			
2. Фойда (даромад) солиғи	1750,0	1. Солиқ тўлагунга қадар фойда	4781,9
3. Бошқа солиқлар	-		
4. Соф фойда (1-2-3)	3031,9		
	4781,9		4781,9
Акциядорлик жамиятларида 8710 «Тақсимлашга мўлжалланган фойда»		**Ўртоқлик ва хўжалик жамиятларида 8710 «Тақсимлашга мўлжалланган фойда»**	
2. Дивиденд	1. Соф фойда	2. Резерв капитали	1. Соф фойда – 3031,9
3. Резерв капитали		3. Устав капитали – 3031,9	
4. Жамғарилган фойда (1-2-3)			
8720 «Жамғарилган фойда»		**8330 «Ҳисса ва пай»**	

	Бошл. сальдо 1.Жамғарилган фойда	2. Ҳисса қайтарилиши	Бошл. сальдо – 10400,0 1. Тақсимланган ҳисса – 3031,9
-	-	-	3031,9
	Охирги сальдо		Охирги сальдо – 13431,9

16-илова. МЧЖ "American Oilseeds and Grains" корхонаси мисолида молиявий натижаларни босқичма-босқич бухгалтерия счётларида акс эттириш.

17-илова

Молиявий натижалар тўғрисида ҳисобот

Кўрсаткичлар	Сатр коди	Ўтган йилнинг шу даврида		Ҳисобот даврида	
		Даромадлар (фойда)	Харажатлар (зарар)	Даромадлар (фойда)	Харажатлар (зарар)
1	2	3	4	5	6
Товар (маҳсулот, иш ва хизмат)лар реализациясидан олинган ялпи даромад	010				
Қайтарилган реализация ва нархини камайтириш	020				
Тақдим қилинган чегирмалар	030				
Товар (маҳсулот, иш ва хизмат)лар реализациясидан олинган соф даромад (010-020-030)	040				
Товар (маҳсулот, иш ва хизмат)ларнинг сотиш таннархи	050				
Товар (маҳсулот, иш ва хизмат)лар реализациясидан олинган ялпи фойда(030-040)	060				
Давр (операцион) харажатлар, жами (080+090+100+110)	070				
Реализация харажатлари	080				
Маъмурий харажатлар	090				
Бошқа операцион харажатлар	100				
Илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишланмалари харажатлари	110				
Операцион фойда (060-070)	120				
Бошқа операцион бўлмаган даромадлар	130				
Бошқа операцион бўлмаган харажатлар	140				
Молиявий фаолият бўйича даромадлар, жами (160+170+180+190)	150				
Дивиденд кўринишдаги даромадлар	160				
Фоиз кўринишдаги даромадлар	170				
Узоқ муддатли ижара ҳисобидан олинган даромадлар	180				
Молиявий фаолият бўйича бошқа даромадлар	190				

Молиявий фаолият бўйича харажатлар, жами (220+230+240)	200				
Фоиз кўринишдаги харажатлар	220				
Узоқ муддатли ижара фоизлари бўйича харажатлар	230				
Молиявий фаолият бўйича бошқа харажатлар	240				
Умумхўжалик фаолияти бўйича фойда (зарар) (120+130-140+150-210)	250				
Фавқулодда фойда (зарар)	260				
Бухгалтерия ҳисоби усул (метод)лари ўзгариши таъсири	270				
Солиқ тўлагунга қадар фойда (250+(-)260+(-) 270	280				
Фойда (даромад) солиғи	290				
Юқоридаги моддаларга кирмайдиган бошқа солиқ ва ажратмалар	300				
Ҳисобот давридаги соф фойда (зарар) (290-300)	310				

Директор_____ Бош бухгалтер_____

НУРУ ЗИЁ

С. Н. Ташназаров

Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи: халқаро ва миллий жиҳатлари

Муҳаррир **Бозоров Э.**

Босишга рухсат этилди 24.12.2009 й. Қоғоз бичими 60x84$^{1}/_{16}$
Ҳисоб-нашр табоғи 10,5. Адади 100
Буюртма рақами № 35

«IQTISOD-MOLIYA» нашриётида тайёрланди.
100084. Тошкент. Кичик халқа йўли, 7-уй

«HUMOYUN ISTIQLOL MO'JIZASI» босмахонаси
100000. Тошкент. Қори-Ниёзий, 39-уй

Д-45
65.052
Т251



Ташназаров Самиддин Низамович – иқтисод фанлари номзоди, Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институти «Бухгалтерия ҳисоби ва аудит» кафедрасининг доценти. Сертификатли аудитор.

1968 йилда Нурота туманида таваллуд топган. Ҳозирги вақтда молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи ҳамда бошқарув ҳисобининг назарий ва услубий масалалари бўйича илмий изланишларолиб бормоқда.

С.Н. Ташназаровнинг 60 дан ортиқ илмий мақолалари ва услубий ишлари эълон қилинган.

978-9943-13-092-0
9 789943 130920