

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

САМАРҚАНД ИҚТИСОДИЁТ ВА СЕРВИС ИНСТИТУТИ

М. Б. АННАЕВ

**САВДО КОРХОНАЛАРИДА
ДАРОМАДЛАР ҲИСОБИ ВА
АУДИТИНИНГ ДОЛЗАРБ
МАСАЛАЛАРИ**

(Монография)

Аннаев М.Б. Савдо корхоналарида даромадлар ҳисоби ва аудитининг долзарб масалалари. Монография.-Т.: _____, 2011. - 138 бет.

И.ф.д., проф. К.Б.Уразов таҳрири остида

Тақризчилар: иқтисод фанлари доктори,
профессор **М.Қ.Пардаев**

иқтисод фанлари номзоди,
доцент **С.Н.Ташназаров**

Монографияда даромадларни бухгалтерия ҳисоби ва аудит объекти сифатида тавсифлаш, таснифлаш асослари, уларни тан олиш масалалари тадқиқ этилган. Шунингдек, савдо корхоналарида даромадларни ҳисобга олиш ва аудиторлик текширувидан ўтказишнинг ташкилий ва методологик масалалари ёритилган.

Монография илмий фаолият билан шуғулланувчи ходимлар, ўқитувчилар, аспирант ва магистрантлар учун мўлжалланган. Ундан корхона раҳбарлари, бухгалтерлар, аудиторлар, ҳисоб ва аудит масалалари билан шуғулланувчи бошқа ходимлар ҳам фойдаланишлари мумкин.

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

ISBN _____

© «_____» нашриёти, 2011 йил.

МУНДАРИЖА:

КИРИШ.....	3
I-БОБ. САВДО КОРХОНАЛАРИДА ДАРОМАДЛАР ҲИСОБИНИНГ КОНЦЕПТУАЛ АСОСЛАРИ	
1.1. Даромаднинг иқтисодий категория ва бухгалтерия ҳисоби объекти сифатидаги талқини.....	6
1.2. Савдо корхоналари даромадларини таснифлаш асослари.....	16
1.3. Савдо корхоналари даромадларини ҳисобга олишга асос бўлувчи мезонлар.....	29
II-БОБ.САВДО КОРХОНАЛАРИДА ДАРОМАДЛАР ҲИСОБИНИНГ МЕТОДОЛОГИК АСОСЛАРИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ	
2.1. Асосий фаолиятдан олинган даромадлар ҳисобининг долзарб муаммолари.....	38
2.2. Бошқа операцион фаолиятдан олинган даромадлар ҳисобининг методологик масалалари.....	51
2.3. Инвестиция фаолиятдан олинган даромадлар ҳисобини такомиллаштириш.....	57
2.4. Бюджетлаштирилмайдиган даромадлар ҳисоби.....	63
2.5. Келгуси давр ва муддати кечиктирилган даромадлар ҳисобини такомиллаштириш.....	67
III-БОБ.САВДО КОРХОНАЛАРИДА ДАРОМАДЛАР АУДИТИНИНГ НАЗАРИЙ, ТАШКИЛИЙ ВА МЕТОДОЛОГИК МАСАЛАЛАРИ	
3.1. Савдо корхоналарида даромадлар аудитининг назарий масалалари.....	77
3.2. Даромадлар аудитини ташкил этиш асослари ва унинг айрим жиҳатларини такомиллаштириш.....	88
3.3. Алоҳида фаолият турларига доир даромадлар бўйича ҳисоб ва ҳисо- бот маълумотлари ҳаққонийлиги аудитини ўтказиш тартиби.....	100
ХУЛОСА.....	114
Фойдаланилган адабиётлар рўйхати.....	118
ИЛОВАЛАР.....	129

КИРИШ

Республикамизда сўнгги йилларда олиб борилаётган иқтисодий ислохатларда хизмат кўрсатиш соҳасини ривожлантиришга кенг ўрин берилмоқда. Ушбу ислохатларнинг натижаси ўлароқ турли хизматлар кўрсатишга ихтисослашган корхоналар сони кўпайиб, уларнинг республикамиз иқтисодиётидаги ўрни мустаҳкамланиб бормоқда. Жумладан, 2009 йилда хизмат кўрсатиш ҳажми олдинги йилга нисбатан 12,9 фоизга ортиб, унинг ЯИМдаги улуши 47,2 фоизни ташкил этди. Бироқ, эришилган натижалар ҳали ривожланган давлатлар кўрсаткичларидан пастлиги, аҳоли ва ишлаб чиқариш корхоналарининг хизматларга бўлган талабининг тўлиқ қондирилмаётганлиги ушбу соҳани янада ривожлантиришни зарурат қилиб қўймоқда. Зеро, Президентимиз таъкидлаганларидек, бугунги кунда «хизмат кўрсатиш соҳасини янада кенгайтириш ғоят муҳим аҳамиятга эга»¹.

Республикамизда 2010 йил 1 январь ҳолатига 274,4 мингта корхоналар (фермер хўжаликлардан ташқари) мавжуд бўлган, уларнинг 134,7 мингтаси ёки 49,1 фоизи хизмат кўрсатувчи корхоналар ҳисобланади. Хизмат соҳасидаги корхоналарнинг 72,3 мингтаси ёки 53,7 фоизи савдо корхоналаридир. Уларнинг мамлакатимиз ЯИМдаги ҳиссаси 2005 йилда 7,9 фоизни, 2009 йилда эса 9,5 фоизни ташкил этди. Бу савдо корхоналарининг республикамиз иқтисодиётида муҳим ўрин эгаллашидан далолат беради.

Бозор иқтисодиёти шароитида барча хўжалик юритувчи субъектлар сингари савдо корхоналарининг ҳам харажатларини қоплайдиган ва фойда олишини таъминлайдиган ягона манба бўлиб даромад ҳисобланади. Айнан даромадларни ошириш орқали уларнинг молиявий барқарорлиги, хўжалик фаолияти самарадорлиги таъминланади. Бозор иқтисодиёти шароитида даромадларнинг ошишидан нафақат корхоналарнинг ўзлари, уларнинг таъсисчилари, инвесторлари, шунингдек давлат ҳам манфаатдордир. Шунинг учун, даромадларни узлуксиз равишда кўпайтириб бориш иқтисодиётни ривожлантиришнинг муҳим омилларидан ҳисобланади.

Савдо корхоналари даромадларини кўпайтириш, молиявий барқарорлигини таъминлаш, хўжалик фаолияти самарадорлигини оширишда бошқарув воситаларидан ҳисобланган бухгалтерия ҳисобини тўғри ташкил этиш, аудиторлар хизматларидан кенг фойдаланиш муҳим ўрин эгаллайди.

Республикамизда бозор муносабатлари шароитида турли мулк шаклидаги савдо корхоналари вужудга келди. Улар томонидан даромад олишга қаратилган фаолият турлари кенгайиб бормоқда. Бу ўз навбатида савдо корхоналари даромадлари мазмун ва моҳиятини кенгроқ ёритиш, уларни таснифлаш,

¹ Каримов И.А. Асосий вазифамиз-ватанимиз тараққиёти ва халқимиз фаровонлигини янада юксалтиришдир. - Т.: Ўзбекистон, 2010, 63-бет.

ҳисобга олиш ва аудиторлик текширувидан ўтказишда янгича ёндашувларни тақозо этмоқда. Республикамизнинг солиқ қонунчилиги ҳужжатлари савдо корхоналари даромадларини солиққа тортиш жиҳатлари, фаолият турлари, тегишли даврлари ва бошқа жиҳатлари бўйича ҳисобга олиш ҳамда мос равишда аудиторлик текширувлари услубиятини яратиш талабини қўймоқда.

Эътиборларингизга ҳавола этилаётган монография ушбу масалаларга бағишланган. Унинг **«Савдо корхоналарида даромадлар ҳисобининг концептуал асослари»** номли биринчи бобида даромаднинг иқтисодий категория ва бухгалтерия ҳисоби объекти сифатидаги талқини, алоҳида белгилари бўйича таснифланиши ҳамда савдо корхоналари даромадларини ҳисобга олишга асос бўлувчи мезонлар ва тамойиллар ёритилган.

Монографиянинг иккинчи боби **«Савдо корхоналарида даромадлар ҳисобининг методологик асосларини такомиллаштириш»** деб номланган бўлиб, унда савдо корхоналарида алоҳида фаолият турларига доир даромадларни ҳисобга олишдаги мавжуд методологик муаммолар, бу муаммоларни ечиш бўйича муаллифнинг таклиф ва тавсиялари ўз аксини топган. Шунингдек, ушбу бобда келгуси давр ва муддати кечиктирилган даромадлар ҳисобини такомиллаштириш масалаларига ҳам ўрин берилган.

Ишнинг **«Савдо корхоналарида даромадлар аудитининг назарий, ташкилий ва методологик масалалари»** номли учинчи боби даромадлар аудитининг мақсади, вазифалари, тамойиллари каби назарий, даромадлар аудитида иш ҳажми ва аудиторлик рискин аниқлаш каби ташкилий ҳамда савдо корхоналари даромадларини аудиторлик текширувидан ўтказиш тартиби каби методологик масалаларга бағишланган.

Монография бухгалтерия ҳисобининг назарий, ташкилий ва методологик муаммолари билан шуғулланаётган илмий тадқиқотчилар, ўқитувчилар, магистрантлар, шунингдек корхоналар бухгалтерия бўлими ходимлари, аудиторлар учун мўлжалланган.

Монография бўйича билдирилган истаклар, мулоҳазалар ва таклифларни муаллиф бажонидил қабул қилади ва бунинг учун олдиндан ўз миннатдорчилигини билдиради.

I-БОБ. САВДО КОРХОНАЛАРИДА ДАРОМАДЛАР ҲИСОБИНИНГ КОНЦЕПТУАЛ АСОСЛАРИ

1.1. Даромаднинг иқтисодий категория ва бухгалтерия ҳисоби объекти сифатидаги талқини

Иқтисодий таълимотда ва амалиётда энг кўп учрайдиган ҳамда кенг қўлланиладиган тушунчалардан бири бўлиб «даромад» ҳисобланади. Чунончи, иқтисодиёт назариясида даромад иқтисодий категория, амалий фаолиятда эса у хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятининг муҳим кўрсаткичларидан бири сифатида эътироф этилади. Бухгалтерия ҳисоби назарияси ва амалиётида даромад унинг энг муҳим объектларидан биридир.

Бозор иқтисодиёти шароитида иқтисодиётнинг барча иштирокчилари (давлат, корхоналар, хусусий тадбиркорлар, уй хўжалиги) ўз фаолиятларидан кўпроқ даромад олишга интиладилар. Даромад ҳар қандай тадбиркорликни узлуксиз ривожланишининг энг асосий омилларидан биридир.

Хўш, даромад ўзи нима, у ўзида нималарни акс эттиради?

Ҳозирги ўзбек тили фаол сўзларининг изохли луғатида даромад сўзи қуйидагича изохланган: “Савдо-саноат корхонаси ёки муассасаси, айрим шахс ва бошқаларнинг бирор фаолият эвазига оладиган пули, моддий бойликлари, фойдаси”². Изоҳдан кўриниб турибдики, даромад сўзи моҳиятан иқтисодий атама ҳисобланади. Бозор иштирокчилари нуктаи назаридан даромаднинг қуйидаги кўринишлари фарқланади:

- аҳоли даромади;
- корхона даромади;
- давлат (бюджет) даромади;

Аҳоли, корхона ва давлат даромадларининг шаклланиши мураккаб характерга эга бўлиб, бир-бири билан узвий боғлиқликда юз беради. Аҳоли ва давлат даромадларининг шаклланишида иқтисодиётнинг энг қуйи бўғини ҳисобланган корхоналар, шу жумладан савдо корхоналари муҳим ўринни эгаллайди. Айнан корхона орқали олинган даромадлар охир-оқибатда аҳоли (иш ҳақи, дивидент шаклида) ва давлат (солиқлар, бошқа мажбурий йиғимлар шаклида) даромадларини ташкил этади. Шу сабабли ҳам, мамлакат иқтисодиётини ривожлантириш ва аҳоли фаровонлигини таъминлашга қаратилган иқтисодий ислохатларнинг негизида корхоналар даромадларини кўпайтириш ва шу асосда уларнинг молиявий ҳамда иқтисодий барқарорлигини мустаҳкамлаш масалалари ётиши лозим.

²Ҳожиёв А., Нурмонов А., Зайнобиддинов С. ва бошқ. Ҳозирги ўзбек тили фаол сўзларининг изохли луғати. – Т.: Шарқ, 2001, 45-бет.

Тадқиқотлар шуни кўрсатадики, бугунги кунда, корхона даромадларининг иқтисодий мазмуни, таснифланиши, таркиби, шаклланиши ва тақсимланиш тартиби меъёрий ҳужжатларда ҳамда иқтисодий адабиётларда турлича ёритилмоқда.

Жуда кўпчилик МДХ давлатлари ва мамлакатимиз олимлари корхона даромадини маҳсулот сотишдан тушган пул тушуми сифатида таърифлайдилар³.

Бошқа бир гуруҳ иқтисодчи – олимлар даромадни корхонада яратилган қўшимча қиймат сифатида талқин қиладилар. Масалан, Ю.Додобоев ва А.Худойбердиевлар корхона даромадларига қуйидагича таъриф берадилар: «Корхонанинг ялпи даромади моддий харажатлар чиқариб ташлангандан сўнг иш ҳақи ва фойдани ўз ичига олган маҳсулот сотишдан тушган тушумдир»⁴. Э.Шавқиев корхона даромадига «... маълум бир даврда бутунлай янгитдан яратилган қийматдир», деб таъриф беради⁵. Шунга ўхшаш таърифлар бир қатор Россиялик олимларнинг ишларида ҳам учрайди⁶.

Қайд этилган таърифларнинг ҳар бири маълум мунозарали жиҳатларга эга. Бозор иқтисодиёти шароитида корхоналар нафақат маҳсулот ишлаб чиқариш ва уларни сотиш билан, балки инвестицион ва бошқа фаолият турлари билан ҳам шуғулланадилар ва ушбу фаолиятлардан сезиларли даражада даромад оладилар. Бундай шароитда, корхона ялпи даромадларини биринчи гуруҳ олимлар таъкидлаганларидек, фақатгина маҳсулот сотишдан тушган пул тушуми сифатида таърифлаш, унинг таркибини тўлиқ ифодалай олмайди.

Иккинчи гуруҳ олимлар томонидан корхона даромадига берилган таърифларида уни миқдор жиҳатидан, ишлаб чиқаришда бевосита қатнашган ишчиларнинг иш ҳақиси ва корхона ялпи фойдаси йиғиндисига, яъни маълум давр ичида корхонада янгидан яратилган қийматга тенг, деб қарайдилар. Бизнингча, ушбу таъриф қуйидаги сабабларга кўра корхона даромадининг иқтисодий мазмунига тўлиқ мос келмайди:

Биринчидан, бозор муносабатлари шароитида корхона ишлаб чиқарган маҳсулот (иш, хизмат) ларининг сотиш баҳоси уни ишлаб чиқаришга кетган харажатлар асосида эмас, балки бозордаги ушбу товарга бўлган талаб ва таклиф асосида шаклланади. Шундай экан, муайян корхонада янгидан яратилган қиймат ҳар доим ҳам ўша корхонанинг ихтиёрига келиб тушмаслиги, яъни, нарх тизими туфайли харидор корхона ихтиёрига фойда сифатида ўтиб кетиши

³ Амосова В., Гукасян Г., Маховикова Г. Экономическая теория. – СПб.: Питер, 2001, ст. 161., Сажина М.А., Чибриков Г.Г. Экономическая теория. Учебник. – М.: НОРМА-ИНФРА, 1999, ст. 97., Эргашев Т. Бозор иқтисодиёти. Дарслик. – Т.: Ўқитувчи, 2002, 78-б., Шодмонов Ш.Ш., Алимов Р.Х., Жўраев Т.Т. Иқтисодиёт назарияси. Ўқув қўлланма. – Т.: Молия, 2002, 212 - б., Шодмонов Ш.Ш., Ғофуров У.В. Иқтисодиёт назарияси. Дарслик. – Т.: Фан ва технология, 2005, 352-б., Ўлмасов А., Ваҳобов А. Иқтисодиёт назарияси. Дарслик. – Т.: Шарк, 2006, 167-б.

⁴ Додобоев Ю., Худойбердиев А. Корхона иқтисодиёти. – Андижон, «ANDIJON NASHRIYOTI» ОАЖ, 2002, 228-б.

⁵ Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида хўжалик юритувчи субъектлар самарадорлигини ошириш муаммолари. Профессор – ўқитувчилар, аспирантлар ва тадқиқотчиларнинг илмий конференциялари материаллари (2004 йил 25-26 май). Самарқанд, СамИСИ-2004, 50-53 - бетлар.

⁶ Горфинкел В.Я., Швандер В.А. Экономика предприятия. 3-изд. Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001, ст. 570, Шишкин А.Ф. Экономическая теория. Учебник. Книга 2. – М.: Гуманит. изд. центр ВЛАДОС, 1996, 102-103 – б.

ҳам мумкин. Бундай шароитда корхонада янгидан яратилган қиймат унинг даромадини аниқлаш мезони бўла олмайди. Ҳозирги шароитда хўжалик юритувчи субъектларни янгидан яратилган қиймат эмас, балки унинг ўз фаолияти ҳисобига келадиган пул тушумлари қизиқтиради.

Иккинчидан, корхоналар хўжалик фаолиятининг натижаларини ифодаловчи кўрсаткичлар бошқарув қарорларини қабул қилиш учун фойдаланилади. Шу боисдан, бозор иқтисодиёти шароитида корхона молиявий - хўжалик фаолиятини ўзида акс эттирувчи кўрсаткичлар корхонани тасарруф этувчи мулкдорлар, менежерлар нуктаи назаридан келиб чиққан ҳолда тавсифланиши лозим. Мулкдорлар ва менежерлар ишлаб чиқариш ходимлари иш ҳақисини даромад эмас, балки маҳсулот таннархига кирувчи асосий харажатлардан бири сифатида қарайдилар. Шунинг учун, корхоналарнинг ходимларга ҳисоблаган иш ҳақи харажатларини уларнинг даромадининг таркибий қисми сифатида қараш мақсадга мувофиқ эмас.

Россиялик ва мамлакатимиз олимлари томонидан ҳамкорликда чоп этилган «Экономическая теория» дарслигида даромад фақатгина маҳсулот сотишдан тушган тушум эмас, балки, барча хўжалик фаолияти натижасида олинган пул маблағлари эканлиги таъкидланган: «Даромад – бу муайян вақт оралиғида хўжалик фаолияти натижасида олинган пул маблағлари»⁷.

Айрим иқтисодчи – олимлар корхона ялпи даромадининг шаклланиши ва таркибини ўзига хос тарзда ифодалайдилар. Жумладан, В.А.Кейлернинг фикрича: «Маҳсулот реализациясидан тушган тушумдан сарфланган моддий қийматликлар ўрни тўлдирилади, амортизация фонди шакллантирилади. Қолган қисми соф маҳсулот ёки у *ялпи даромад* ҳам, деб аталади.

Ялпи даромаддан иш ҳақи, иш ҳақиға нисбатан ижтимоий суғурта фондларига ажратмалар, шунингдек ҚҚС ва акциз солиғи айрилади. Натижада маҳсулотлар реализациясидан олинган фойда шаклланади»⁸. Ушбу таърифга, бизнингча, қўшилиб бўлмайди. Чунки, умумқабул қилинган *даромад* – *харажат* = *фойда* тартибига кўра, маҳсулот реализациядан олинган тушумдан айрим харажатлар (моддий ва амортизация)нинг айрилиши натижасида даромад эмас, балки фойданинг муайян кўриниши аниқланади. Иккинчидан, ялпи даромаднинг таркибига давлат бюджетига ўтказилиши лозим бўлган ҚҚС, акциз солиғи каби мажбурий тўловларни киритиш мантиққа унчалик ҳам тўғри келмайди.

Иқтисодий адабиётларда корхона даромадларини ишлаб чиқарилган маҳсулот ҳажми сифатида тавсифлаш ҳоллари ҳам учрайди. Жумладан, россиялик олима С.С.Носованинг фикрича: «Ялпи даромад сотишнинг исталган даражасида маҳсулот нархини фирма сотиши мумкин бўлган маҳсулот ҳажмига кўпайтириш йўли билан аниқланади»⁹. Б.А.Райзберг, А.Н.Благодатен, О.В.Грядовая ва бошқалар ҳам шунга ўхшаш фикрни олдинга суради: ««ялпи даромад» тушунчаси, сотиш учун ишлаб чиқарилган маҳсулотларнинг бозор

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

⁸ Кейлер В.А. Экономика предприятия. Курс лекций. – М.: ИНФРА-М, 2000, 96-97 - б.

⁹ Носова С.С. Экономическая теория. Учебник. – М.: Гуманит. изд. центр ВЛАДОС, 1999, 100-б.

баҳосидаги қийматини акс эттирувчи «ялпи маҳсулот» тушунчаси билан бир хил маънони англатади»¹⁰.

С.С.Носова, Б.А.Райзберг ва бошқалар томонидан юқорида ялпи даромадга берилган таърифлар корхонада келгусида олинishi мумкин бўлган маҳсулотларни сотишдан тушадиган тушумга мос келади. Бу эса, режа кўрсаткичи бўлиб, олинган даромадларни акс эттира олмайди.

Адабиётлар тадқиқоти шуни кўрсатадики, кўп ҳолларда «даромад», «тушум» ва «фойда» категориялари бир-бири билан аралаштириб юборилган. Жумладан, А.Н.Азрилиан раҳбарлигида чоп этилган «Большой бухгалтерский словарь»да даромадга қуйидагича таъриф берилган: «Даромад - бу (1) бирор фаолият натижасида тушган пул ёки бошқа бойликлар; (2) ишлаб чиқариш – хўжалик фаолияти натижаси бўлиб, у сотилган маҳсулот ва хизмат қиймати ва уларга қилинган харажатлар ўртасидаги фарқдан ташкил топади»¹¹. Й.Шумпетернинг фикрича: «Фойда – тадбиркорларнинг янги технологияларни жорий қилиш натижасида олган даромадларини англатади»¹².

А.Ортиқов даромад ва фойда терминларини синоним тушунчалар сифатида қўллайди: «Қиймат ва ишлаб чиқариш таннарни ўртасидаги тафовут ишлаб чиқариш субъектининг даромади ёки фойдаси ҳисобланади»¹³.

Камаев В.Д., Абрамова М.А., Александрова Л.С. ва бошқалар фойдани ишлаб чиқариш омилларидан фойдаланиш эвазига олинган даромадга тенглаштирадilar: «Замонавий иқтисодиёт шароитида фойда ишлаб чиқариш омиллари-меҳнат, ер ва капиталдан фойдаланишдан олинган даромад сифатида қаралади»¹⁴.

Шунингдек, бир қатор олимлар даромадларни корхоналарга келиб тушган пул тушуми сифатида таърифлайдилар¹⁵.

Юқорида қайд этилган таърифлардан кўриниб турибдики, даромад, айрим ҳолларда фойда билан, айрим ҳолларда эса, корхонанинг пул тушумлари билан синоним терминлар ёки микдоран тенг бўлган кўрсаткичлар сифатида қўлланилган. Айрим адабиётларда, ҳаттоки, даромад фойдадан сўнг аниқланадиган, яъни фойдадан кичик кўрсаткич сифатида қаралади. Масалан, М.С.Абрютина даромаднинг шаклланиш жараёнини қуйидагича ифодалайди: «Ялпи фойда – бу савдо устамаси, савдо устамаси эса ҳали даромад эмас, чунки савдо устамасидан муомала харажатлари айрилсагина даромад ҳосил бўлади»¹⁶.

Бизнингча, даромад, тушум ва фойда тушунчалари бир – бири билан боғлиқ тушунчалар бўлсада, уларнинг ҳар бири корхона хўжалик фаолияти натижаларининг алоҳида жиҳатларини ифодалайди. Тушум тушунчаси, одатда,

¹⁰ Райзберг Б.А., Благодатин А.Н., Грядовая О.В. и др. Курс экономики. Учебник.-М.: ИНФРА-М, 2000, ст. 167-168.

¹¹ Большой бухгалтерский словарь. По ред. А.Н. Азрилиана. - М.: Институт новой экономики, 1999, ст. 102.

¹² The Economist. 1996. November 23rd – 29th. P. 131.

¹³ Ортиқов А. Саноат иқтисодиёти. Дарслик. – Т.: Ёзувчилар уюшмаси Адабиёт жамғармаси нашриёти, 2004, 206-б.

¹⁴ Камаев В.Д., Абрамова М.А., Александрова Л.С. и др. Экономическая теория. Учебник. – М.: Гуманит. изд. центр ВЛАДОС, 2002,

¹⁵ Абдуллаев Ё. Макроиктисодий статистика. 100 савол-жавоб. – Т.: «Меҳнат», 1998, 164-б, Ўлмасов А. Иқтисодиёт асослари. – Т.: «Меҳнат», 1997, 83-б., Мусаев Ҳ.Н. Аудит. Дарслик. – Т.: Молия, 2003, 175-б.

¹⁶ Абрютина М.С. Экономический анализ торговой деятельности. – М.: 2000, ст. 95.

корхона асосий фаолиятининг натижаси ҳисобланган маҳсулот (товар, иш ва хизмат)ларни сотишдан олинган даромадларни ифодалайди. Даромад, маҳсулот (товар, иш ва хизмат)ларни сотишдан ташқари корхонанинг бошқа фаолиятларидан ҳам олиниши мумкин. Фойда эса, даромаднинг ушбу даромадни олиш учун қилинган харажатлардан ортган қисмини ифодалайди. Ушбу учала кўрсаткичнинг миқдори бўйича бир-бири билан боғлиқлигини қуйидагича ифодалаш мумкин:

$$\text{Даромад} \geq \text{Тушум} \geq \text{Фойда}$$

Даромад миқдори ҳамма вақт тушум ва фойдага нисбатан катта бўлади. Корхона фақатгина маҳсулот (товар, иш ва хизмат)ларни сотишдан даромад олган даврларда даромад билан тушум бир-бирига миқдоран тенг бўлиши мумкин. Фойда энг охириги кўрсаткич бўлиб, даромад ва тушум кўрсаткичларидан харажатларни айтириш орқали аниқланади. Алоҳида фаолият тури учун фойда ҳисобланаётганда, агар ушбу фаолиятдан даромад ёки тушумга харажатсиз эришилган бўлса, фойда миқдоран шу фаолиятдан олинган даромад ёки тушумга тенг бўлиши мумкин.

Кўпчилик соҳа олимлари савдо корхоналари ялпи даромадини бошқа тармоқ корхоналаридан фарқли равишда, яъни, товарларни сотиш ва сотиб олиш қийматлари ўртасидаги фарқ сифатида тавсифлайдилар¹⁷.

Бизнингча, уларнинг даромадга берган таърифларига қуйидаги сабабларга кўра тўлиқ қўшилиб бўлмайди.

Биринчидан, муаллифлар томонидан берилган таъриф «Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этишнинг Концептуал асослари», 2-сон БҲМС «Асосий хўжалик фаолиятдан олинadиган даромадлар» ва Солиқ кодексига мувофиқ воситачи ташкилотларнинг даромадларига мос келади. Аслида, савдо корхоналарининг даромади, номлари зикр этилган меъёрий ҳужжатларга мувофиқ, товарларни сотишдан тушган пул тушуми ва сотилган товарларнинг харид қиймати ўртасидаги фарқдан эмас, балки товарларни сотишдан келиб тушган ва тушадиган пул тушуми билан ўлчанади.

Иккинчидан, ушбу таъриф фақат корхонанинг савдо фаолиятдан олган даромадини ифодалайди, холос. Корхона даромади таркибига бошқа фаолият турларидан олинadиган даромадлар киритилмаган.

Эътибор берадиган бўлсак, юқорида санаб ўтилган таърифларнинг аксариятида маҳсулотларни, товарларни сотишдан, ишларни бажаришдан ва хизматлар кўрсатишдан тушган тушум ялпи даромад сифатида қаралган. Ялпи даромадни фақатгина ишлаб чиқариш ёки савдо фаолиятининг натижаси сифатида қараш бухгалтерия ҳисоби ва аудитга оид манбаларда ҳам кўзга ташланади. Масалан, Бухгалтерларнинг Америка институти (АИБ) ўзларининг

¹⁷ Абдукаримов Б.А. Ички савдо иқтисодиёти. Дарслик. 2-қисм. – Т.: Фан ва технология, 2008, 100-б., Торговая дело: экономика и организация. Учебник. Коллектив авторов. – М.: ИНФРА-М, 1997, 122-б., Тожибоева Ш.А. Савдо ташкилотларининг молиявий натижаларини таҳлил қилиш усулларини такомиллаштириш йўллари. Иктисод фанлари номзоди илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация автореферати. Тошкент, 2007, 8-б.

таърифларида қуйидаги фикрни билдирадилар: «Даромад товарларни реализация қилиш, хизматлар кўрсатиш натижасида вужудга келади ва харидорлардан сотилган товарлар, кўрсатилган хизматлар учун ундириладиган тўлов билан ўлчанади»¹⁸. Ҳ.Н.Мусаев ҳам шунга ўхшаш таърифни беради: «Даромад – маҳсулот сотишдан, бажарилган ишлардан келиб тушган тушумнинг бир қисми. Олинган тушумларнинг пулдаги ифодаланиши»¹⁹.

Умуман, бухгалтерия ҳисоби ва аудитга оид миллий ва хорижий адабиётларни, махсус манбаларни ўрганиш даромадларни таърифлашда унга йўналиш мавжудлигини кўрсатади:

1. Даромадларни таърифлашда унинг таркибида ётувчи тушумлар асос қилиб олинган;

2. Даромадлар корхона активлари ва пассивларидаги миқдорий ўзгаришлар орқали таърифланган;

3. Комбинациялашган йўналиш.

Биринчи йўналишдаги олимлар даромадларнинг таркибига турли тушумларни киритадилар. Масалан, М.М.Тулахаджаева ва Ҳ.А.Тухсановларнинг фикрича, даромадлар деганда корхонанинг одатдаги фаолияти жараёнида оладиган тушумлари тушунилади: - «Даромадлар деганда ҳўжалик субъектининг одатдаги фаолияти жараёнида, шу жумладан, маҳсулот ишлаб чиқариш ва сотиш (иш бажариш ва хизматлар кўрсатиш), фоизлар, дивидендлар, роялти ва бошқа суммаларни олиш натижасидаги даромадлари тушунилади»²⁰. Таърифда одатдаги фаолиятдан олинган тушумлар сифатида фақатгина маҳсулот (иш, хизмат)лар сотишдан ва инвестицион фаолиятдан олинган айрим тушумлар санаб ўтилган бўлиб, бошқа турдаги активлар (асосий воситалар, номоддий активлар, ишлаб чиқариш заҳиралари ва бошқ.)ни сотишдан ҳамда корхона фаолиятига боғлиқ бўлмаган даромадлар (ундирилган жарималар, воз кечилган кредиторлик қарзлар, ўтган йиллар фойдалари ва бошқ.) назарда тутилмаган.

Б.И.Исроилов даромадни унинг таркибини умумий тарзда келтириш орқали таърифлайди: «Жами даромадга сотилган товар, бажарилган ишлар, кўрсатилган хизматлар ва бошқа операциялар учун юридик шахс олиши лозим бўлган ёки текинга олган пул ёхуд бошқа маблағлар киради»²¹.

К.Б.Уразов даромадга таъриф беришда унинг негизида ётувчи тушумларни нисбатан тўла ва аниқроқ санаб ўтган – «Корхоналарнинг ялпи даромади - бу маҳсулот (иш, хизмат)ларни сотишдан олинган соф тушум, харид товарлар, материаллар ва бошқа узоқ муддатли активлар (меҳнат қуроллари ва воситалари, капитал ва молиявий инвестициялар, номоддий активлар)ни сотишдан олинган устама ҳақлар, активларни инвестиция сифатида киритишдан фоизлар, дивидендлар ва роялти, мажбуриятларни воз кечилиши, ҳисобда бўлмаган активларни кирим қилиниши, мулкни бепул олиниши ҳамда

¹⁸ Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб./ Я.В.Соколов, Ф.Ф.Бутынец, Л.Л.Горейская, Д.А.Панков; отв. ред. Ф.Ф.Бутынец. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005, ст. 499.

¹⁹ Мусаев Ҳ.Н. Аудит. Дарслик. – Т.: Молия, 2003, 175-б.

²⁰ Тулахаджаева М.М., Тухсанов Ҳ.А. Финансовый учет. Уч. пос. – Т.: АПБДУ, 2001, 60-б.

²¹ Исроилов Б.И.Солиқлар ҳисоби ва таҳлили: муаммолар ва уларнинг ечимлари. Монография. – Т.:Ўзбекистон, 2006, 157-б.

турли сабаб ва асосларга кўра корхона ихтиёрига эгалик қилиш ҳуқуқи тўлиқ ўтказилган бошқа тушумларнинг мажмуасидир»²².

Бироқ, ушбу таърифни ҳам мукамал, деб бўлмайди. Таърифда «Ялпи даромад – бу ...турли асос ва сабабларга кўра корхона ихтиёрига эгалик қилиш ҳуқуқи тўлиқ ўтказилган бошқа тушумларнинг мажмуасидир» дейилган. Бироқ, эгалик қилиш ҳуқуқи корхона ихтиёрига ўтказилган барча тушумларни ҳам даромад, деб бўлмайди. Киритилган таъсис бадаллари ва мақсадли тушумлар (ҳисобланган солиқларнинг корхона ихтиёрида қолган қисми, грантлар, субсидиялар)га эгалик қилиш ҳуқуқи корхона ихтиёрига ўтказилсада, уларни таъсисчилар ўртасида тақсимланадиган соф фойдани шакллантиришда қатнашадиган даромад сифатида тан олиб бўлмайди.

Иккинчи йўналиш тарафдорлари бўлиб, асосан хориж олимлари ҳисобланади. Ушбу йўналишдаги олимларнинг бир гуруҳи даромадни тавсифлашда активларнинг ҳар қандай кўпайиши ёки мажбуриятларнинг ҳар қандай камайишини назарда тутди. Масалан, Роберт Либби ва бошқаларнинг фикрича: «Даромадлар корхона жорий операцион фаолияти давомида соф активларнинг кирими яъни, активларнинг кўпайиши ва/ёки мажбуриятларнинг камайиши»²³. Қозоғистонлик олима Ш.М.Торшаева ўзининг «Принципы бухгалтерского учета» номли ўқув қўлланмасида даромадга содда қилиб, қуйидагича таъриф беради: «Даромад – бу (1) капиталнинг кўпайиши ёки (2) активларнинг кўпайиши ёки (3) мажбуриятларнинг камайиши». Муаллиф ўз таърифида даромадни капиталнинг кўпайиши тарзида ифодалаган бўлсада, негадир, уни формула асосида миқдоран хусусий капиталнинг кўпайган қисмига эмас, балки хусусий капиталнинг умумий миқдорида тенг кўрсаткич сифатида қуйидагича аниқлайди²⁴:

$$\begin{aligned} \text{Капитал} &= \text{Актив} - \text{Мажбурият} \\ \text{Даромад} &= \text{Актив} - \text{Мажбурият}. \end{aligned}$$

В.Ф.Палий даромадни тавсифлашда Р.Либби ва Ш.М.Торшаевалар эътироф этмаган муҳим жиҳатни - хусусий капиталнинг ва активларнинг кўпайиши ёки мажбуриятларнинг камайиши ташкилот капиталига қўшилган мулкдорлар бадали эвазига бўлмаслиги лозимлигини таъкидлайди: «Ташкилотлар даромади пул маблағлари ва бошқа активларнинг келиб тушиши ёки мажбуриятларнинг камайиши натижасида иқтисодий нафнинг ортиши кўринишида намоён бўлади. ... иқтисодий наф ташкилот капиталига қўшилган мулкдорлар бадалини ҳисобга олмаганда ташкилот капиталининг ортиши шаклида аниқланади»²⁵.

Учинчи йўналишда даромадлар биринчи ва иккинчи йўналишдаги таърифлар уйғунлаштирилган ҳолда тавсифланган. Яъни, мазкур йўналиш

²² Уразов К.Б. Иқтисодий эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг назарий ва методологик муаммолари. Иқтисод фанлари доктори илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация, 2006, 169-170 б.

²³ Robert Libby, Patricia A. Libby, Daniel G Short. Financial accounting. Irwin. Printed in USA, 1996, p. 107.

²⁴ Торшаева Ш.М. Принципы бухгалтерского учета. Учебное пособие. – Караганды, 2006, ст. 84.

²⁵ Палий В.Ф. Бухгалтерский учет. Уч. пос. – 2-изд. перераб. и доп. – М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: Информационное агентство «ИПБ-БИНФА», 2005, ст. 195.

олимлари томонидан даромадга таъриф беришда унинг таркибида ётувчи тушумлар санаб ўтилган, шунингдек, ушбу тушумлар натижаси активларни кўпайтириш ёки мажбуриятларни камайтириш орқали хусусий капиталнинг ортишига олиб келиши таъкидланган. Масалан, Р.Германсон ва бошқалар даромадларни «...харидорларга маҳсулотлар сотиш ва хизматлар кўрсатиш натижасида активлар (жумладан, пул маблағлари)нинг кўпайиши»²⁶, деб таъкидлайдилар. Р.Энтони ва бошқалар ҳам худди шу мазмундаги таърифни берадилар: «Даромад буюртмачиларга товар ва хизматлар сотилиши натижасида активларнинг – пул маблағлари ёки олинадиган счётларнинг вужудга келишини акс эттиради»²⁷. Келтирилган иккала таърифда ҳам даромад фақатгина маҳсулот (хизмат)лар сотилиши натижаси сифатида эътироф этилган бўлиб, бизнингча, бу таърифлар кўпроқ асосий фаолиятдан олинган даромадларга тўғри келади. Шунингдек, мазкур таърифларда мажбуриятларнинг камайиши ҳисобига ҳам даромад вужудга келиши инobatга олинмаган. Масалан, таъминотчилар олдидаги мажбуриятлар уларга тайёр маҳсулот бериш эвазига ҳам қопланиши мумкин. Бунда, бир томондан корхонанинг мажбурияти камаяди, иккинчи томондан эса, даромад вужудга келади.

Р.Германсон, Р.Энтони ва бошқалар томонидан берилган таърифларидаги санаб ўтилган камчиликлар Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуэллар томонидан эътиборга олинган: «Даромадлар - бу мустақил хўжалик бирлиги ишининг асосий ва доимий йўналишларини ташкил қилувчи товарларни ишлаб чиқариш ва жўнатиш, шунингдек бошқа фаолият турларини олиб бориш натижасида олинган тушум ёки унинг активларининг ҳар қандай бошқа яхшиланиши, ёки пассивларининг қопланиши (ёки унисини ҳам, бунисини ҳамдир)»²⁸. Бироқ, улар Р.Либби ва Ш.М.Торшаевалар сингари активларнинг кўпайиши ёки мажбуриятларнинг камайиши корхона капиталига қўшилган мулкдорлар бадали эвазига бўлмаслиги лозимлигини таъкидламаган.

Даромад бухгалтерия ҳисобининг объектларидан бири сифатида бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари (БҲХС)да ҳам кўриб чиқилган. 18-сон БҲХС «Тушум»да даромадлар корхоналарнинг тушумидан ва бошқа даромадларидан иборат бўлиши эътироф этилган бўлиб, мазкур БҲХС фақат корхоналарнинг одатий фаолиятидан оладиган тушумлари (сотишдан тушум; хизматлар кўрсатишдан тушум; активларнинг бошқа томонларга берилишидан олинадиган фоизлар, дивидендлар ва лицензион тўловлар шаклидаги даромадлари) учун қўлланилиши таъкидланган. Ушбу БҲХСда тушумга қуйидагича таъриф берилган: «Тушум – муайян давр мобайнида компаниянинг одатдаги фаолияти натижасида иқтисодий манфаатларнинг ялпи тушуми бўлиб,

²⁶R.H.Hermanson, J.Edwards, M.W.Maher. Accounting a business perspective. Sixth edition. Irwin. Printed in the USA, 1995, p. 18.

²⁷Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуация и примеры. – М.: Финансы и статистика, 1993, ст. 43.

²⁸Нидлз 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, ст. 45.

унинг натижасида акционерларнинг бадали эвазига капиталнинг ошишидан фарқ қилувчи капиталнинг ўсиши рўй беради»²⁹.

Бухгалтерия ҳисобини тартибга солувчи бошқа халқаро ташкилотлар ва алоҳида давлатлар томонидан қабул қилинган меъёрий ҳужжатларда ҳам корхона даромадларининг тавсифи, таснифи, уларни тан олиш, ҳисоб ва ҳисоботда акс этириш тартиби ўз аксини топган. Уларнинг аксариятида даромадлар 18-сон БҲХСга асосланган ҳолда таърифланган (1-илова).

Республикамиз бозор иқтисодиётига ўтиши билан янги иқтисодий тизим талабларига мос бухгалтерия ҳисоби тизимини яратишга киришилди ва ўтган қисқа давр ичида бу борада улкан ишлар амалга оширилди. «Бухгалтерия ҳисоби» тўғрисида қонун қабул қилинди, Молия вазирлиги томонидан халқаро стандартлар асосида 24 та бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари (БҲМС), шунингдек, бухгалтерия ҳисобини юритишнинг у ёки бу жиҳатларини белгилаб берувчи бир қатор янги низомлар, қоидалар ва йўриқномалар ишлаб чиқилди. Ушбу яратилган меъёрий-ҳуқуқий база халқаро стандартлар асосида узлуксиз такомиллаштириб борилмоқда. Қилинган улкан ишларга қарамай, ҳали ҳам корхоналарда бухгалтерия ҳисобини ташкил қилиш ва юритишга, хусусан даромадлар ҳисобига қаратилган меъёрий ҳужжатларни такомиллаштириш зарурати бор, деб ўйлаймиз. Тадқиқотлар ҳукуматимиз томонидан қабул қилинган ва ҳозирги кунда амалда бўлган меъёрий ҳужжатларда корхона даромадларини тавсифлашда уйғунлик йўқлигини, берилган таърифларда айрим мулоҳазали жиҳатлар мавжудлигини кўрсатмоқда.

Ўзбекистон Республикаси «Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этишнинг концептуал асоси»да даромад қуйидагича таърифланган: «Даромадлар-ҳисобот даврида активларнинг кўпайиши ёхуд мажбуриятларнинг камайишидир»³⁰.

2-сон БҲМС «Асосий фаолиятдан олинган даромадлар»да «Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этишнинг концептуал асослари»да берилган таъриф такомиллаштирилган: «Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш учун концептуал асосдан келиб чиқиб, даромадлар ҳисобот даврида сармоя эгалари томонидан сарфланган маблағ билан боғлиқ кўпайишдан ташқари активларнинг кўпайиши ёки мажбуриятларнинг камайиши кўринишида иқтисодий нафнинг ортишидир»³¹.

Фикримизча, ушбу меъёрий ҳужжатларда берилган таърифлар қуйидаги асосларга кўра даромадларнинг мазмун-моҳиятига тўлиқ мос келмайди:

Биринчидан, берилган таърифларда даромад бирор жараён (...активларнинг кўпайиши ёки мажбуриятларнинг камайиши, ...иқтисодий нафнинг ортиши) сифатида ифодаланган. Аслида, даромад корхона хўжалик фаолитини миқдор жиҳатдан пул бирлигида ифодаловчи иқтисодий

²⁹ КМСФО. Разъяснения Международных Стандартов Финансовый Отчетности. International Accounting Standards Board. Алматы, 2001, ст. 315.

³⁰ Сборник национальных стандартов бухгалтерского учета Республики Узбекистан. III-том.-Т.:Мир экономики и права, 2005, 9-бет.

³¹ Сборник национальных стандартов бухгалтерского учета Республики Узбекистан. III-том.-Т.:Мир экономики и права, 2005, 35-бет.

кўрсаткичдир. Даромад бирор иқтисодий жараёни эмас, балки бу жараёнинг пул бирлигидаги қийматини акс эттиради.

Иккинчидан, активларнинг барча кўпайишини ёки мажбуриятларнинг барча камайишини ҳам даромад, деб бўлмайди. Актив мажбуриятларнинг ортиши ҳисобига ҳам кўпайиши ёки мажбуриятлар активларнинг озайиши ҳисобига ҳам камайиши мумкин. Масалан, активлар кредит олиш эвазига ортиши ёки мажбуриятлар кредиторларга пул ўтказиб берилиши ҳисобига камайиши мумкин. Бундай ҳолатда корхона даромадга эга бўлмайди.

Учинчидан, амалдаги Солиқ кодекси ва 21-сон БҲМС «Хўжалик юритувчи субъектлар молиявий – хўжалик фаолиятининг бухгалтерия ҳисоби счётлар режаси ва уни қўллаш бўйича йўриқнома»га кўра, давлат томонидан корхонага кўрсатилган ёрдам (субсидиялар, ҳисобланган солиқларнинг корхона ихтиёрида қолган қисми), қўшилган ва резерв капиталининг таркибига кирувчи элементлар унинг ўз сармоясининг кўпайишига олиб келсада, корхона даромадлари таркибига киритилмайди.

Тўртинчидан, юқоридаги меъёрий ҳужжатларда берилган айрим таърифлар даромадга эмас, соф фойдага мос келади. Чунки, хўжалик фаолияти натижасида актив (мажбурият)лар олинган даромадлар миқдорига эмас, балки, олинган соф фойда миқдорига кўпаяди (камаяди).

Шундай қилиб, юқорида даромадга берилган таърифлар ва мулоҳазалардан кўриниб турибдики, иқтисодий адабиётларда ва меъёрий ҳужжатларда унга турлича таърифлар берилган. Берилган таърифларда даромаднинг барча жиҳатлари қамраб олинмаган.

Бизнингча, даромадни иқтисодий категория ва бухгалтерия ҳисоби объекти сифатида тавсифлашда унинг қуйидаги хусусиятларини инобатга олиш лозим.

Биринчидан, даромад юз берган жараёнларнинг пул бирлигидаги муайян қийматини акс эттиради. Даромад корхоналар хўжалик фаолияти натижаларининг миқдорини пул бирлигида ифодаловчи кўрсаткич саналади. Шу боис, у қандайдир жараён ёки муносабатларни эмас, балки уларнинг пул бирлигидаги аниқ қийматини акс эттиради.

Иккинчидан, даромад муайян ҳисобот даври учун ҳисобланиши лозим. Даромадлар ҳисобининг бош мақсади ахборот фойдаланувчилар (менежерлар, таъсисчилар, солиқ идоралари, инвесторлар, статистика органлари, аудиторлар ва бошқалар)ни корхонанинг эришган даромадлари ҳақидаги ахборотлар билан таъминлаш ҳисобланади. Бундай ахборотлар молиявий ҳисобот шаклида тақдим қилинади. Молиявий ҳисобот муайян даврда олинган даромадлар миқдорини акс эттиради.

Учинчидан, корхона ялпи даромади турли фаолиятлардан олинган даромадлардан ташкил топади ва корхона активларини кўпайтириш ёки мажбуриятларини камайитириш орқали (иккаласи бирга юз бериши ҳам мумкин) тақсимланмаган фойданинг ортишига олиб келади. Бунда тақсимланмаган фойда ялпи даромад миқдорига эмас, балки ҳисобот даврининг соф фойдаси миқдорига ортишини, соф фойда эса даромад олиш ҳисобига вужудга келишини назарда тутиш лозим.

Тўртинчидан, корхона олган ёки олиши мумкин бўлган тушумларни даромад таркибига киритишда олинган даромад соф фойдани шакллантириш орқали охир – оқибат таъсисчилар ўртасида тақсимланишини инобатга олиш лозим.

Шундай қилиб, меъёрий ҳужжатлар ва адабиётларда даромадга берилган таъриф ва талқинлардан фарқли ўлароқ қуйидагича таъриф беришни тавсия қиламиз: **«Даромад – бу корхоналар хўжалик фаолиятининг натижасини пул бирлигида акс эттирувчи кўрсаткич бўлиб, ўзида ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулотларни, харид товарларни, кўрсатаётган хизматларини ва бошқа активларини реализация қилишдан, бошқа субъектларга инвестиция киритишдан олинган тушумлар, шунингдек тақсимланмаган (қопланмаган) фойда (зарари)нинг кўпайиши (камайиши)га олиб келувчи бошқа тушумлардан иборат бўлади».**

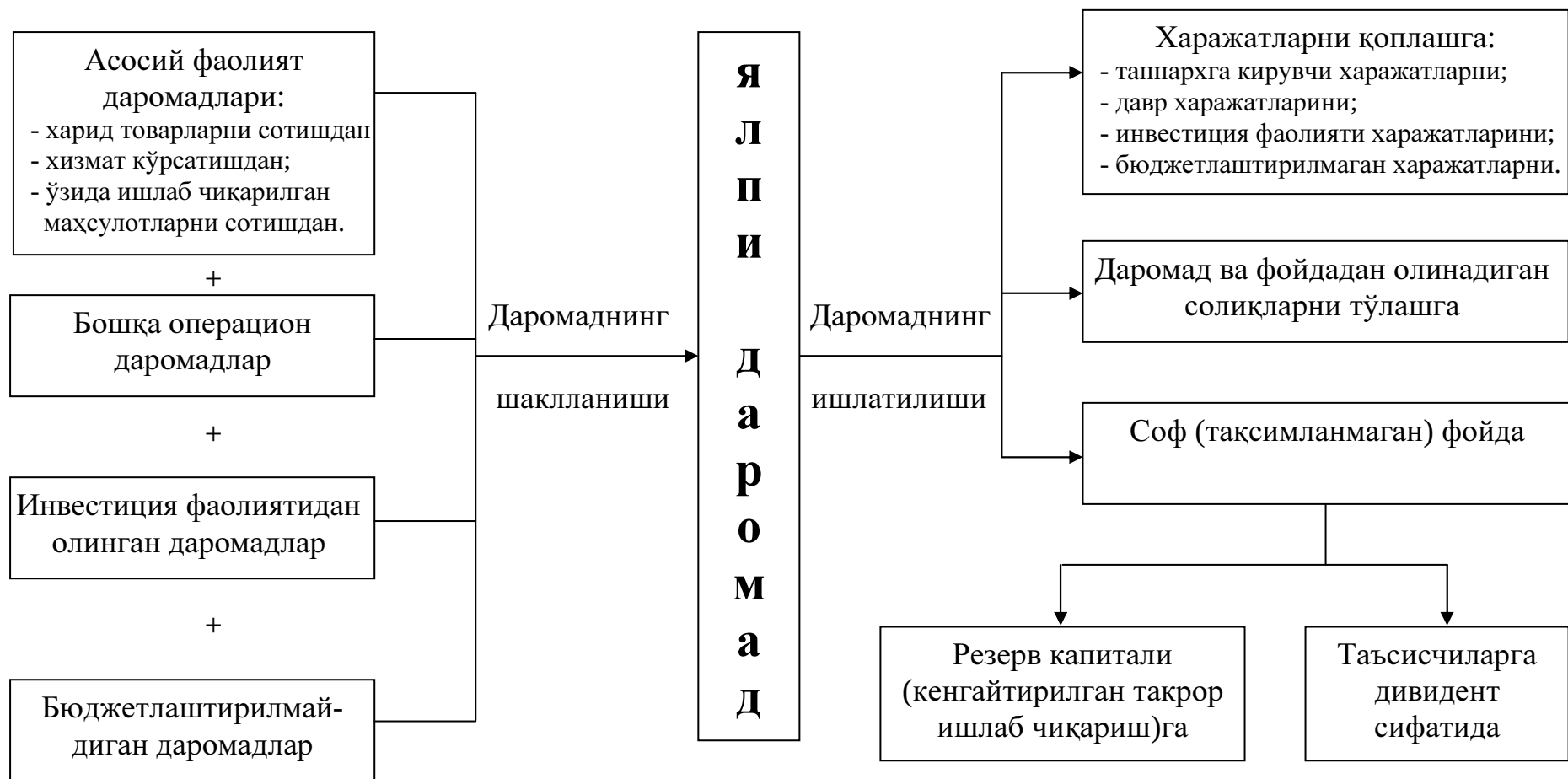
Ушбу таъриф, бизнингча даромаднинг мазмун-моҳиятини ва таркибини тўлароқ акс эттиради.

Режали иқтисодиёт шароитида капиталнинг ҳаракати бир томонлама хусусиятга эга бўлган, яъни корхоналар, шу жумладан савдо корхоналари фақат давлатга қарашли бўлиб, уларнинг даромадлари ҳам тўлиқ давлатга тегишли бўлган. Бугунги кунда савдо корхоналарининг устав капитали турли иқтисодиёт субъектлари (аҳоли, бошқа юридик шахслар, хорижий инвесторлар) томонидан шакллантирилмоқда. Бу, ўз навбатида, турли мулкчилик шаклига ва мақомга эга бўлган савдо корхоналари (хусусий корхоналар, акционерлик жамиятлари, масъулияти чекланган жамиятлар, хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналар)нинг вужудга келишига олиб келди. Шунингдек, бугун улар учун фаолият турлари ҳам чегараланмаган. Улар савдодан ташқари ишлаб чиқариш, хизмат кўрсатиш, инвестиция фаолиятлари билан шуғулланишлари ва бу фаолиятлардан ҳам даромад олишлари мумкин. Буларнинг барчаси савдо корхоналари даромадларини шакллантириш ва тақсимлаш жараёнини мураккаблаштиради (1-чизма).

Чизмадан кўриниб турибдики, савдо корхоналарининг ялпи даромади асосий, бошқа операцион ва инвестиция фаолиятларидан олинган, шунингдек бюджетлаштирилмаган даромадлардан иборат бўлади. Турли фаолиятлардан шаклланган ялпи даромад қуйидаги учта йўналишга тақсимланади: (1) барча харажатларни қоплашга; (2) бюджетга ягона солиқ (савдодан олинган даромадидан) ва фойда солиғи (ишлаб чиқариш фаолиятидан олинган даромадидан)ни тўлашга; (3) соф фойдани шакллантиришга.

1.2.Савдо корхоналари даромадларини таснифлаш асослари

Савдо корхоналарида даромадлар ҳисобининг бош мақсади манфаатдор субъектлар (корхона раҳбарияти, мулкдорлар, солиқ идоралари, статистика органлари, хизмат кўрсатувчи банк муассасалари, кредиторлар, таъминотчилар, ва бошқ.)ни корхонанинг ҳисобот даври мобойнида эришган даромадлари ҳақидаги ахборотлар билан таъминлаш ҳисобланади.



1-чизма. Савдо корхоналари ялпи даромадининг шаклланиши ва ишлатилиши¹.

¹ Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

Бундай ахборотлар батафсил ва фойдаланиш учун қулай бўлиши лозим. Тақдим этилаётган ахборотларнинг қайд этилган сифатларга эга бўлиши кўп жиҳатдан савдо корхоналари даромадларини ҳисоб ва аудит объекти сифатида тўғри таснифлашга бевосита боғлиқ. Бу, айниқса, улар савдодан ташқари ишлаб чиқариш, хизмат кўрсатиш ва инвестиция фаолиятлари билан ҳам кенг шуғулланаётган ҳозирги шароитда муҳим аҳамият касб этади.

Иқтисодий адабиётлар ва бошқа манбаларда корхоналар, шу жумладан савдо корхоналари даромадларининг таснифи турлича ёритилган. Айрим адабиётларда уларнинг даромадлари товар (тайёр маҳсулот, иш ва хизмат)ларни сотишдан ва сотишга оид бўлмаган, яъни нореализацион фаолиятлардан олинishi таъкидланади¹. Ушбу китоблар муаллифлари нореализацион даромадларга нималар киришини айнан санамаган бўлсаларда, корхоналарнинг асосий фаолияти натижаси ҳисобланган товар (тайёр маҳсулот, иш ва хизмат)ларни сотишдан ташқари барча бошқа даромадларни нореализацион даромадларга киритадилар.

Проф. М.М.Мухаммедов раҳбарлигида чоп этилган «Экономика торгoвли» номли ўқув қўлланмада савдо корхоналарининг ялпи даромади асосий фаолиятдан олинган даромадлар, нореализацион даромадлар ва бошқа даромадларга ажратилган². Мазкур ўқув қўлланмада товарларни сотишдан олинган даромадлар асосий фаолиятдан олинган даромадлар сифатида, ундирилган жарима, пеня, неустойкалар, товар-моддий бойликларнинг ортиқча чиқиши ва олдин ҳисобдан чиқарилган дебиторлик қарзларининг келиб тушиши кабилар нореализацион даромадлар сифатида қаралган. Санаб ўтилмаган барча даромадлар бошқа даромадлар гуруҳига киритилган.

Россиялик олим, проф. В.Ф.Палий барча корхоналар даромадларини характерига кўра иккита катта гуруҳга: (1) одатий хўжалик фаолиятидан олинган даромадлар ва (2) фавқулодда даромадларга, ўз навбатида, биринчи гуруҳга кирувчи даромадларни яна қуйидаги кичик гуруҳларга ажратади:

- 1) тушумлар;
- 2) операцион даромадлар;
- 3) нореализацион даромадлар³.

Муаллиф, корхона *тушумлари*га маҳсулот, товарлар ва хизматларни сотишдан олинган даромадларни, *операцион даромадлар*га ижара, дивиденд, фоиз, роялти кўринишидаги даромадларни, шунингдек, асосий воситалар, ишлаб чиқариш заҳиралари ва бошқа активлар (валюта маблағлари, маҳсулот ва товарлардан ташқари)нинг сотилиши ҳамда бошқа чиқимларидан олинган даромадларни, *нореализацион даромадлар*га корхона фаолияти билан боғлиқ бўлмаган фаолиятлардан олинган даромадлар: хўжалик шартномаларини бузганлик учун олинган пеня, жарима ва неустойкалар; давлат субсидиялари ва бошқа корхоналар томонидан беғараз ёрдам кўринишида келиб тушган

¹ Экономика предприятия. Под ред. В.Я.Горфинкеля, В.А.Швандера. 3-изд. Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001, ст. 570., Додобоев Ю.Т., Зикряев Э. и др. Экономика предприятия. Учебник. – Т., 1998, 177-б. ва бошк.

² Мухаммедов М.М. и др. Экономика торговли. Уч. пос. – Самарканд, СамКИ, 1998, ст. 258.

³ Палий В.Ф. Бухгалтерский учет. Уч. пос. – 2-изд. перераб. и доп. – М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: Информационное агентство «ИПБ-БИНФА», 2005, ст. 198.

активлар қиймати; муддати ўтган кредиторлик қарзлари; ижобий курс фарқлари; ҳисобот йилида аниқланган ўтган йиллар фойдаси; активларни қайта баҳолашдан олинган даромадлар ва бошқа нореализацион характерга эга бўлган даромадларни киритади.

Республикамиз ҳукумати томонидан қабул қилинган меъёрий ҳужжатларда савдо корхоналарининг даромадлари бошқа тармоқ корхоналари даромади билан биргаликда умумий тарзда қараб чиқилган. Уларнинг барчасида даромадлар бир хил белгисига кўра, яъни фаолият турлари бўйича таснифланган. Шуни таъкидлаш керакки, меъёрий ҳужжатларда бир хил белги асос қилиб олинган бўлсада, даромадлар турлича таснифланган. Жумладан, «Молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим этишнинг концептуал асоси»га кўра, савдо корхоналарининг ялпи даромади асосий ва асосий бўлмаган фаолиятдан олинган даромадларга ажратилади. Ушбу концептуал асосда асосий фаолиятдан олинган даромадларга товарлар, маҳсулотлар ва бошқа активларни сотишдан, ишлар, хизматлар кўрсатишдан, шунингдек, мукофотлар, фоизлар ва дивидендлар, гонорарлар ва хўжалик юритувчи субъектнинг асосий фаолиятига боғлиқ бўлган рентадан олинган даромадлар киритилган. Асосий бўлмаган фаолиятга доир даромадларнинг нималардан иборатлиги айтиб ўтилмаган ва бу турдаги даромадлар ушбу концептуал асоснинг алоҳида таркибий қисми эмаслиги таъкидланган. Бизнингча, концептуал асосда даромадларнинг фақатгина бир қисмини қамраб олиш унчалик ҳам тўғри бўлмайди. Чунки, биринчидан, концептуал асос барча кейинги қабул қилинадиган бухгалтерия ҳисобининг миллий стандарт (БХМС)лари учун асос бўлиб хизмат қилади. Зеро, концептуал асос 1-моддасининг 1-бандида қабул қилинаётган концептуал асос Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан БХМСларни қабул қилишда қўлланилиши таъкидланган. Иккинчидан, даромадлар таъсисчилар ўртасида тақсимланадиган фойдага ва солиққа тортиладиган базага бевосита таъсир кўрсатади. Бу эса, бевосита ахборот фойдаланувчилари ҳисобланган давлат ва таъсисчилар учун асосий фаолиятга доир даромадлар ҳақидаги ахборотлар қанчалик муҳим бўлса, асосий бўлмаган фаолиятга доир даромадлар ҳам шунчалик аҳамиятга эга эканлигидан далолат беради.

«Молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим этишнинг концептуал асоси» асосида ишлаб чиқилган 2-сон БХМС «Асосий фаолиятдан олинган даромадлар»да корхоналарнинг, шу жумладан савдо корхоналарининг хўжалик фаолиятидан олинган даромадлари уч турга: (1) Асосий фаолиятдан олинган даромадлар; (2) Операцион фаолиятдан олинган даромадлар ва (3) Молиявий фаолиятдан олинган даромадларга ажратилган бўлсада, стандартнинг кейинги бандларида барча операцион ва молиявий фаолиятга доир даромадлар ҳам асосий фаолиятдан олинган даромадлар сифатида қараб чиқилган. Ушбу БХМСда «Молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим этишнинг концептуал асоси»дан фарқли ўлароқ, асосий фаолиятдан олинган даромадларга асосий воситалар ва бошқа узоқ муддатли активлар, шунингдек, ишлаб чиқариш заҳираларини сотишдан ҳамда бошқа чиқимларидан олинадиган даромадлар киритилмаган.

«Молиявий ҳисобот шакллари тўлдириш Қоидалари» ва «Маҳсулот (иш, хизмат) ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида Низом»га мувофиқ, савдо корхоналарининг жами даромадлари ўз навбатида, қуйидаги тўрт гуруҳга ажратилган:

- сотишдан олинган соф тушум;
- асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадлар;
- молиявий фаолиятдан олинган даромадлар;
- фавқулодда фойда.

«Маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида Низом»да юқоридаги гуруҳларга кирувчи даромадлар батафсил санаб ўтилган. Ушбу меъёрий ҳужжатларда биринчи иккита гуруҳга кирувчи даромадлар асосий фаолиятга доир даромадлар сифатида, қолган иккита гуруҳдаги даромадлар эса, асосий бўлмаган фаолиятга доир даромадлар сифатида эътироф этилган.

21-сон БҲМС «Хўжалик юритувчи субъектлар молиявий хўжалик фаолияти бухгалтерия ҳисобининг счётлар режаси ва уни қўллаш бўйича йўриқнома»да корхона даромадларини счётларда акс эттириш нуқтаи назаридан гуруҳлашда даромадларнинг «Маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида Низом»да келтирилган таснифи ва таркиби асос қилиб олинган. Фақатгина, Низомда асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадлар сифатида қаралган давлат субсидиялари 21-сон БҲМС да хусусий капитал таркибига киритилган.

Шундай қилиб, ҳукуматимиз томонидан қабул қилинган меъёрий ҳужжатларни ўрганиш ушбу меъёрий ҳужжатларда корхоналар, шу жумладан савдо корхоналари даромадларининг илмий асосланган яхлит таснифи ишлаб чиқилмаганлигини, меъёрий ҳужжатлар ўртасида уйғунлик таъминланмаганлигини кўрсатади. Уларда айрим, ўзаро мувофиқ келмайдиган, шунингдек, бири бошқаларини инкор этадиган ҳоллар ҳам мавжуд. Масалан:

- молиявий фаолиятдан олинган даромадлар «Молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим этишнинг концептуал асоси» ва 2-сон БҲМСда корхонанинг асосий фаолиятига доир даромадларига киритилган бўлса, «Молиявий ҳисобот шакллари тўлдириш Қоидалари», «Маҳсулот (иш, хизмат) ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида Низом» ва 21-сон БҲМСда эса асосий бўлмаган фаолиятга доир даромадлар сифатида қаралган;

- асосий воситалар ва бошқа узоқ муддатли активлар, шунингдек, ишлаб чиқариш заҳираларини сотишдан ҳамда бошқа чиқимларидан олинадиган тушумлар «Молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим этишнинг концептуал асоси», «Молиявий ҳисобот шакллари тўлдириш Қоидалари» ва «Маҳсулот (иш, хизмат) ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида Низом»да асосий фаолиятдан олинган даромадларга киритилган, 2-сон БҲМСда эса ушбу

даромадлар умуман назарда тутилмаган. 21-сон БҲМСда ушбу активларни сотишдан ва бошқа чиқимларидан олинган тушум эмас, балки фойда даромад сифатида қаралган;

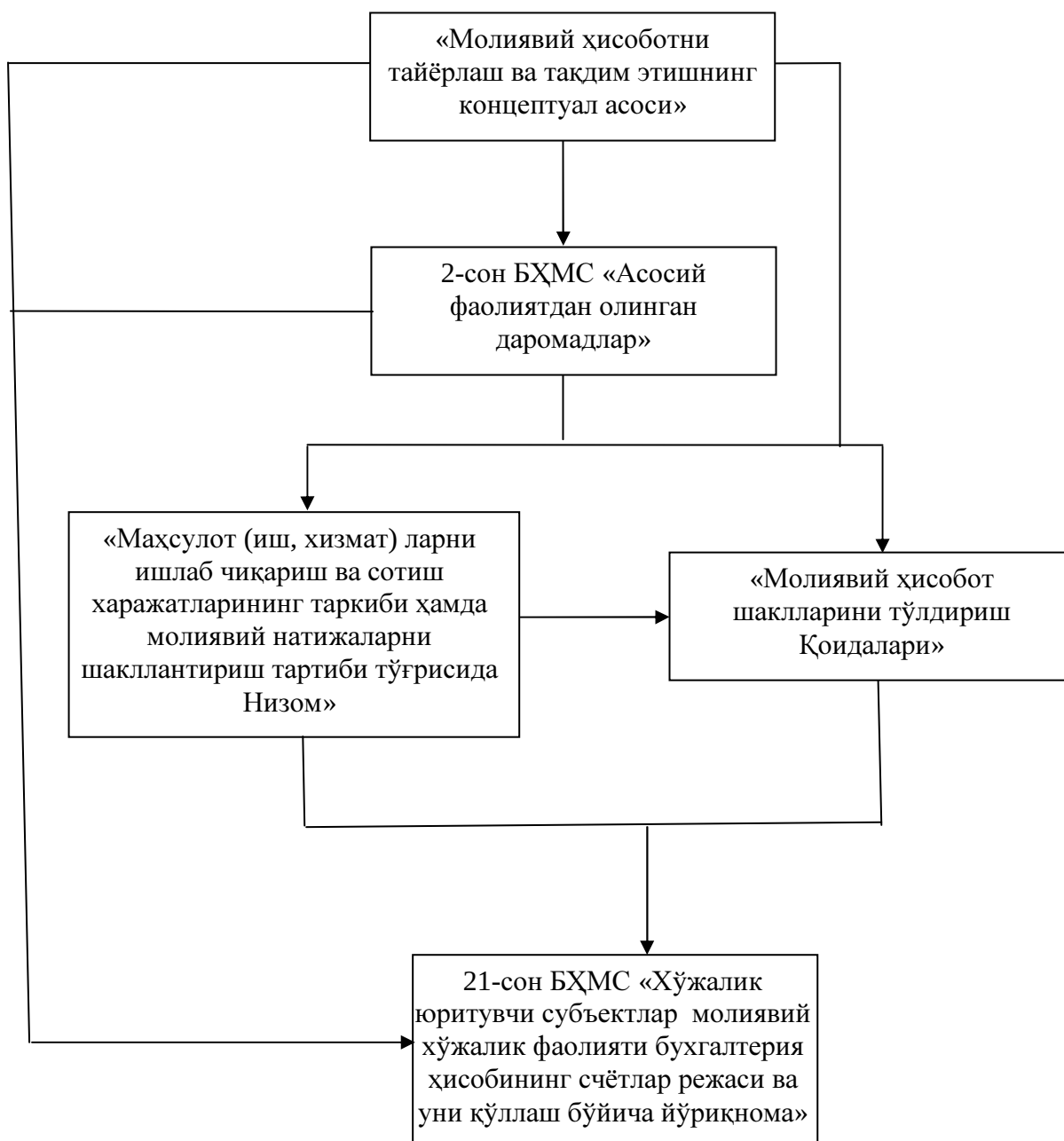
- «Маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида Низом», «Молиявий ҳисобот шакллари тўлдириш Қоидалари» ва 21-сон БҲМСда асосий фаолиятдан олинган даромадлар сифатида тан олинган жуда кўп даромад моддалари, жумладан, ундирилган пеня, жарима ва бурдсизликлар, ўтган йиллар фойдаси, қисқа муддатли ижарадан олинган даромадлар, кредиторлик ва депонентлик қарзларини ҳисобдан чиқаришдан тушган даромадлар, хизмат кўрсатувчи хўжаликларнинг даромадлари ва бегараз молиявий ёрдам кабилар «Молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим этишнинг концептуал асоси» ва 2-сон БҲМСда асосий фаолиятдан олинган даромадлар сифатида эътироф этилмаган. Ушбу меъёрий ҳужжатларда санаб ўтилган даромад моддалари ҳақида умуман гапирилмаган.

Фикримизча, битта иқтисодий категорияни меъёрий ҳужжатларда турлича таснифланишига йўл қўймаслик лозим. Бу, мазкур меъёрий ҳужжатлардан амалиётда фойдаланиш жараёнида кўп чалкашликларга сабаб бўлади, шунингдек, қабул қилинган айрим меъёрий ҳужжатларнинг аҳамиятини пасайтиради.

Бугунги кунда савдо корхоналари даромадларини ҳисоб ва ҳисоботда акс эттириш тартиби даромадларнинг «Маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида Низом» ва шу Низом асосида ишлаб чиқилган 21-сон БҲМС ҳамда «Молиявий ҳисобот шакллари тўлдириш Қоидалари»да келтирилган таснифига асосланади. Даромадларнинг ушбу меъёрий ҳужжатларда келтирилган таснифи «Молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим этишнинг концептуал асоси» ва 2-сон БҲМСда келтирилган таснифига мос келмайди. Бу эса, сўнгги иккита меъёрий ҳужжатнинг амалиётда ўз тасдиғини топмаган, унчалик аҳамиятли бўлмаган меъёрий ҳужжатларга айланиб қолишига олиб келмоқда.

Меъёрий ҳужжатлар ҳеч қачон бири иккинчисини инкор этмаслиги, шунингдек, такрорламаслиги лозим. Улар бир - бирига асосланиши, бири иккинчисини тўлдириши мумкин. Бизнингча, юқорида номлари зикр этилган меъёрий ҳужжатларда даромадларнинг таснифи 2-чизмада келтирилган боғлиқликда ёритилиши лозим.

Бугунги кунда савдо корхоналари даромадларининг ҳисоб ва ҳисоботларда акс эттиришда асос қилиб олинаётган таснифланиши ва улар таркибининг белгиланиши ҳам етарлича илмий асосларга эга эмас деб ўйлаймиз. Амалдаги тартибга кўра уларнинг даромадлари асосий ва асосий бўлмаган фаолиятлардан олинган даромадларга бўлинади. Ўз навбатида асосий фаолиятдан олинган даромадларнинг ўзи ҳам икки турга, яъни (1) товар (ўзида ишлаб чиқарилган маҳсулот, иш ва хизмат)ларни сотишдан тушум ва (2) асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадларга ажратилади.



2-чизма. Даромадлар таснифи келтирилган меъёрий ҳужжатларнинг бир-бирига асосланиши

Бизнингча, меъёрий ҳужжатларда асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадлар гуруҳига киритилган даромад моддалари (1-жадвал 1-қисмига қаранг) мазмун-моҳияти ва вужудга келиш характериға кўра савдо корхоналари асосий фаолиятининг натижасига кирмайди. Зеро, ҳеч бир савдо корхонаси ўз олдиға асосий воситаларини ёки бошқа активларини сотиш, жарима ундириш, молиявий ёрдам тарзида ва бошқа шунға ўхшаш усулларда даромад олишни асосий мақсад қилиб қўймайди. Ушбу даромад элементларининг айримлари савдо корхонаси хўжалик фаолияти давомида вужудға келган заруратлар туфайли амалға оширилган фаолиятлар, айримлари эса, ташқи омиллар

Савдо корхоналари даромадларининг фаолият турлари бўйича меъёрий ҳужжатларда ва таклиф этилаётган таснифланиши³⁶

1-қисм. Амалдаги тартиб							2-қисм. Таклиф қилинаётган тартиб						
Асосий фаолиятдан олинган даромадлар				Асосий бўлмаган фаолиятдан олинган даромадлар			Бюджетлаштириладиган (Бошқариладиган) даромадлар				Бюджетлаштирилмайдиган (Бошқарилмайдиган) даромадлар		
Сотиш-дан олинган даромадлар	Асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадлар			Молиявий фаолият даромадлари	Фавкуллодда даромадлар	Операцион даромадлар		Инвестицион фаолиятдан олинган даромадлар					
1.1. Товарларни сотишдан даромадлар 1.2. Тайёр маҳсулотларни сотишдан даромадлар 1.3. Иш бажариш ва хизмат кўрсатишдан даромадлар 1.4. Асосий воситаларнинг чиқиб кетишидан фойда 1.5. Бошқа активларнинг чиқиб кетишидан фойда 1.6. Ундирилган жарима, пеня ва устамалар 1.7. Ўтган йиллар фойдалари 1.8. Оператив ижарадан даромадлар 1.9. Кредитор ва деп. қарзларни ҳисобдан чиқаришдан даромадлар 1.10. Хизмат кўрсатувчи хўжаликлар даромадлари 1.11. Қайтарилмайдиган молиявий ёрдам 1.12. Давлат субсидиялари 1.13. Бошқа операцион даромадлар 1.14. Роялти кўринишидаги даромадлар 1.15. Дивидендлар кўринишидаги даромадлар 1.16. Фоиш кўринишидаги даромадлар 1.17. Валюта курси фарқидан даромадлар 1.18. Молиявий ижарадан даромадлар 1.19. Қимматли қоғозларни қайта баҳолашдан даромадлар 1.20. Молиявий фаолиятнинг бошқа даромадлари 1.21. Фавкуллодда фойдалар				Асосий фаолиятдан олинган даромадлар		Бошқа операцион даромадлар		1.1. Роялти кўринишидаги даромадлар 1.2. Дивидендлар кўринишидаги даромадлар 1.3. Фоиш кўринишидаги даромадлар 1.4. Ижара операцияларидан олинган даромадлар 1.5. Инвестицион фаолиятнинг бошқа даромадлари 1.6. Ундирилган жарима, пеня ва устамалар 1.7. Ўтган йиллар фойдалари 1.8. Муддати ўтган кредитор ва деп. қарзларни ҳисобдан чиқаришдан даромадлар 1.9. Текин олинган активлар 1.10. Фавкуллодда даромадлар 1.11. Қисқа муддатли молиявий инвестицияларни қайта баҳолашдан олинган даромадлар 1.12. Валюта курси фарқидан даромадлар 1.13. Бошқарилмайдиган (Бюджетлаштирилмайдиган) бошқа даромадлар					
				1.1. Товарларни сотишдан даромадлар 1.2. Тайёр маҳсулотларни сотишдан даромадлар 1.3. Иш бажариш ва хизмат кўрсатишдан даромадлар 1.4. Асосий воситалар чиқимида олинган даромадлар 1.5. Бошқа активлар чиқимида олинган даромадлар 1.6. Хизмат кўрсатувчи хўжаликлар маҳсулот (хизмат)ларини сотишдан даромадлар 1.7. Бошқа операцион даромадлар		1.1. Роялти кўринишидаги даромадлар 1.2. Дивидендлар кўринишидаги даромадлар 1.3. Фоиш кўринишидаги даромадлар 1.4. Ижара операцияларидан олинган даромадлар 1.5. Инвестицион фаолиятнинг бошқа даромадлари							

³⁶ Жадвалнинг 1-қисми республикада амал қилаётган меъёрий ҳужжатларга, 2-қисми муаллиф тадқиқотларига асосланган

таъсирида юз берган операциялар натижаси ҳисобланади. Бизнингча, *асосий фаолиятдан олинган даромадлар* фақатгина савдодан, шунингдек, ўзида ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулотларни, кўрсатилаётган хизматларини сотишдан олинган даромадлардан иборат бўлади.

Савдо корхоналари асосий воситалар ва бошқа активлар (товарлар, тайёр маҳсулотлар, иш ва хизматлардан ташқари)ни уларни ишлатишга эҳтиёж бўлмаганда ёки ўрнига янгисини олиш мақсадларида реализация (сотиш, таъсис бадали сифатида киритиш, ликвидация қилиш, молиявий лизингга бериш) қилади. Шунингдек, савдо корхоналарида асосий фаолиятнинг бир маромда боришини таъминлашга қаратилган хизмат кўрсатувчи хўжаликлар ҳам ташкил этилиши мумкин. Одатда, ушбу операциялар асосий фаолият тақозоси туфайли ёки асосий фаолиятни ривожлантириш мақсадида амалга оширилади. Шу боис, биз асосий воситалар ва бошқа активларни реализация қилишдан, шунингдек, хизмат кўрсатувчи хўжаликлардан олинган даромадларни асосий фаолиятдан олинган даромадларда эмас, унга ёндош бўлган *бошқа операцион даромадлар* сифатида алоҳида гуруҳда бирлаштиришни ва бу гуруҳни *асосий фаолиятдан олинган даромадлар* гуруҳи билан биргаликда **операцион фаолиятдан олинган даромадлар** сифатида умумлаштиришни тавсия этамиз.

Меъёрий ҳужжатларда даромадларни таснифлашда бозор иқтисодиётига хос бўлган ва иқтисодиётнинг тобора эркинлаштирилиши билан ривожланиб бораётган инвестиция фаолияти инобатга олинмаган. 6-сон БҲМС «Молиявий инвестицияларнинг ҳисоби»да молиявий инвестицияларнинг таърифини беришда фоиз, роялти, дивиденд ва ижара ҳақи шаклида олинган даромадлар инвестиция фаолиятининг натижаси эканлиги таъкидланган бўлсада, бошқа меъёрий ҳужжатларда ушбу даромадлар молиявий фаолият ва асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадлар таркибига киритилган. Шу ўринда К.Б.Уразовнинг қуйидаги фикрларини ўринли, деб ҳисоблаймиз: «Ҳаракатдаги меъёрий ҳужжатларда ва молиявий ҳисобот шаклларида маблағларни ўзга корхоналарга киритилиши инвестиция фаолияти деб тан олинади, лекин унинг натижаларини ифодаловчи дивидендлар, фоизлар, фойдадаги улуш суммаси ёки инвестициядан кўрилган зарарлар молиявий фаолиятга доир ҳисоб объектлари сифатида эътироф этилади. Бизнингча, инвестиция фаолияти тан олингач, унинг натижалари ҳам бевосита ушбу фаолиятга доир ҳисоб объектлари сифатида тан олиниши лозим.

...бозор иқтисодиёти шароитида корхоналарнинг тез ривожланаётган инвестиция фаолиятини, ушбу фаолиятни муҳим аҳамиятга эга эканлигини ҳисобга олган ҳолда, қонун ҳужжатларида «Инвестиция фаолиятига доир даромадлар» бўлимини назарда тутишни ва бу бўлимга инвестиция фаолиятига доир даромадларни киритишни мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз»³⁷.

К.Б.Уразов инвестиция фаолиятидан олинган даромадлар таркибига қуйидаги даромад турларини киритишни таклиф қилади: (1) Фоизлар кўринишидаги даромадлар; (2) Дивидендлар кўринишидаги даромадлар (3)

³⁷ Уразов К.Б. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг назарий ва методологик муаммолари. Иқтисод фанлари доктори илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация, 2006, 101, 174-бетлар.

Моддий меҳнат воситаларини сотиш ва бошқа чиқимларидан олинган фойда (4) Номоддий активларни сотиш ва бошқа чиқимларидан олинган фойда (5) Тугалланмаган капитал инвестицияларни сотиш ва бошқа чиқимларидан олинган фойда; (6) Молиявий инвестицияларни сотиш ва бошқа чиқимларидан олинган фойда; (7) Меҳнат предметларини сотиш ва бошқа чиқимларидан олинган фойда; (8) Қисқа ва узоқ муддатли ижарадан олинган соф тушум³⁸.

Муаллиф 3, 4, 5, 6 ва 7 – гуруҳдаги даромадларни инвестиция фаолиятидан олинган даромадлар таркибига киритишда корхона ушбу бойликларни яратиш учун олдинги даврларда маълум инвестицияларни амалга оширганлигини асос қилиб олади³⁹. Бизнингча, **биринчидан**, бу бойликларни яратиш учун олдинги даврларда киритилган инвестициялар ички инвестициялар ҳисобланади. Ички инвестициялар корхоналарнинг ишлаб чиқариш (хизмат кўрсатиш, савдо) қувватини ошириш ҳисобига асосий фаолиятдан олинган даромадларнинг ортишига олиб келади. Бироқ, улар бевосита инвестиция фаолиятидан олинган даромадларга таъсир қилмайди.

Иккинчидан, асосий воситалар ва бошқа активларнинг сотилиши ушбу активларни сотиб олаётган корхона учун инвестиция киритилаётганлигини билдирмайди. Чунки, сотиб олаётган корхона ушбу активлар қийматини инвестицион мажбурият сифатида эмас, балки таъминотчилар олдидаги бир марталик кредиторлик қарз сифатида тан олади. Шу боис, ушбу активларни сотишдан олинган даромадларга К.Б.Уразов таъкидлаганидек, инвестиция фаолиятидан олинган даромадлар эмас, балки бошқа операцион даромадлар сифатида қараш лозим.

Юқоридагиларни инобатга олган ҳолда бизнингча, **инвестиция фаолиятидан олинган даромадлар** деганда фақат ўзга корхоналарга киритилган, яъни молиявий инвестициялардан олинадиган даромадлар тушинилиши ва бу гуруҳга даромадлар ҳисобига оид меъёрий ҳужжатларда худди 6-сон БҲМСда келтирилганидек, фоиз, роялти, дивиденд ва муддатидан қатъий назар барча ижара ҳақи шаклида олинган даромадлар киритилиши лозим.

Юқоридаги операцион (асосий ва бошқа операцион) ва инвестиция фаолиятларидан олинган даромадларнинг миқдори ушбу фаолиятларнинг қанчалик мукаммал бюджетлаштирилганлигига (режалаштирилганлигига), режалаштирилган вазифаларга оғишмай амал қилинганлигига, вужудга келган ҳўжалик вазиятлари бўйича қабул қилинган бошқарув қарорларининг самарадорлигига боғлиқ бўлади. Бир сўз билан айтганда, ушбу фаолиятлардан олинган даромадлар бошқарув қарорларининг натижаси ҳисобланади.

Шуни таъкидлаш керакки, олинган барча турдаги даромадлар ҳам бошқарув қарорларининг ҳосиласи ҳисобланмайди. Шундай даромадлар борки, уларни олдиндан бюджетлаштириб бўлмайди. Улар бошқарув қарорларига боғлиқ бўлмасдан, ташқи омиллар таъсирида вужудга келади.

³⁸ Уразов К.Б. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг назарий ва методологик муаммолари. Иқтисод фанлари доктори илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация, 2006, 177-бет.

³⁹ Уразов К.Б. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг назарий ва методологик муаммолари. Иқтисод фанлари доктори илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация, 2006, 174-бет.

Бизнингча, савдо корхонаси раҳбарияти эришган натижаларини реал баҳолашлари ва келгусидаги фаолиятларини мукамал бюджетлаштиришлари учун жами даромадларнинг қандай қисми бошқарув қарорларининг натижаси ва қандай қисми ташқи омиллар таъсирида вужудга келганлигини билишлари лозим.

Шу боис, савдо корхоналарининг жами даромадларини бюджетлаштириладиган ва бюджетлаштирилмайдиган даромадлар сифатида таснифлаш, бюджетлаштириладиган даромадлар таркибига операцион ва инвестиция фаолиятларидан олинган даромад гуруҳларини, бюджетлаштирилмайдиган даромадларга эса, унга мос бўлган даромад элементларини киритиш лозим деб ҳисоблаймиз (1-жадвал, 2-қисми).

Даромадларнинг бундай таснифланиши мулкдорлар учун ҳам фойдали бўлиб, уларга жами даромадлар таркибида корхона раҳбариятининг ҳиссасини аниқлаш ва шу асосда уларнинг фаолиятига ҳолисона баҳо бериш имконини яратади.

Амалдаги тартибга кўра асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадларга киритилган айрим даромад элементлари, хусусан, ундирилган жарималар, ҳисобот даврида аниқланган ўтган йиллар фойдаси, даъво муддати ўтган кредиторлик қарзларни ҳисобдан чиқаришдан олинган даромадлар, бизнингча, асосий фаолиятнинг эмас, балки бошқарув қарорларига боғлиқ бўлмаган тарзда, яъни ташқи омиллар таъсирида юз берадиган операциялар натижаси ҳисобланади. Шу боис, ушбу даромадларни **бюджетлаштирилмайдиган даромадлар** гуруҳига киритишни тавсия қиламиз.

«Маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида Низом» ва 21-сон БҲМСда қайтарилмаслик шарти билан олинган активларни даромад ёки хусусий капитал сифатида тан олишда олинаётган активнинг шакли асос қилиб олинган. Ушбу меъёрий ҳужжатларга кўра, активлар пул ва пул эквивалентлари шаклида олинса асосий фаолиятнинг бошқа даромадлари, бошқа активлар шаклида олинса хусусий (резерв) капитал сифатида тан олинади. Бундай ёндошув «шаклдан мазмуннинг устунлиги» тамойилига мос эмас, деб ўйлаймиз. Бизнингча, қайтарилмаслик шарти билан олинаётган активларни даромад ёки хусусий капитал таркибига киритишда, олинаётган активларнинг шаклига эмас, ушбу операцияларнинг мазмунига эътибор қаратиш лозим.

Агар, актив молиявий ёрдам тарзида олинаётган бўлса, олинаётган активнинг шаклидан қатъий назар даромад эмас, хусусий капитал таркибида мақсадли тушум сифатида тан олиниши керак, деб ўйлаймиз. Чунки, молиявий ёрдам сифатида олинган активларни даромад сифатида тан олиниши ушбу активларнинг соф фойда таркибида таъсисчилар ўртасида тақсимланиб кетишига олиб келади. Ваҳоланки, молиявий ёрдам уни таъсисчилар ўртасида тақсимлаш учун эмас, балки юқори ташкилотлар ёки бошқа юридик шахслар томонидан унга муҳтож бўлган корхоналарни қўллаб-қувватлаш мақсадида берилади.

Корхоналарда активлар молиявий ёрдамдан ташқари бошқа сабаблар (маҳаллий ҳокимият органлари ёки ҳукумат қарорларига кўра, мерос сифатида ва бошқ.)га кўра ҳам бепул олиниши мумкин. Бундай вазиятларда олинаётган активларни, унинг шаклидан қатъий назар, даромад сифатида тан олиш ва уни бюджетлаштирилмайдиган даромадлар гуруҳига киритиш лозим, деб ҳисоблаймиз.

Савдо корхоналарига маълум бир шартларга кўра унинг асосий фаолиятини ривожлантириш мақсадида давлат томонидан пул ва моддий активлар билан молиявий ёрдам кўрсатилиши мумкин. Бундай ёрдам субсидия деб аталади. Субсидиялар 10-сон БҲМС «Давлат субсидияларини ҳисобга олиш ва давлат субсидияларининг ёритилиши» ва 21-сон БҲМСга мувофиқ, дастлаб мақсадли тушум сифатида хусусий капитал таркибига олинади. Сўнгра, субсидия олинган соҳага қилинаётган харажатларга мутаносиб равишда асосий фаолиятнинг бошқа даромади сифатида тан олиниши лозим. Бундай ҳолатда субсидиялар ҳисобот йилининг соф фойдасини оширади ва унинг таркибида таъсисчилар ўртасида тақсимланиб кетади.

Субсидиялар ҳисобининг амалдаги тартиби савдо корхонаси фаолиятини эмас, кўпроқ унинг таъсисчиларини рағбатлантириш воситасига айланиб қолишига олиб келмоқда. Бу олдин қилинган харажатларни қоплаш учун берилган субсидияларда янада яққол кўзга ташланади. Ваҳоланки, субсидиялар давлат томонидан таъсисчиларни эмас, савдо корхонасининг асосий фаолиятини ривожлантириш ва шу асосда бозордаги айрим товарлар тақчиллигини бартараф этиш мақсадида берилади.

Шундай экан, бизнингча, субсидияларни ҳисобот йилининг даромади сифатида тан олиш унинг мақсадига мос келмайди. Шу сабабли, субсидияни бериш тўғрисидаги ҳукумат қарорларида субсидияни ишлатиш йўналишлари билан бир қаторда, уни корхона хусусий капитали таркибида сақлашнинг минимал муддатларини ҳам кўрсатишни тавсия қиламиз. Бунда, тегишли муддат келмагунча, субсидия хусусий капитал таркибида сақланади ва шу давр давомида такрор ишлаб чиқаришнинг кенгайишига олиб келади. Бу эса, қўшимча фойда келтириш ҳисобига савдо корхонасининг ҳам ривожланишига ижобий таъсир қилади.

Фикримизча, амалдаги тартибга кўра молиявий фаолиятдан олинган даромадлар таркибига киритилган валюта курси ўзгаришидан ва қимматли қоғозларни қайта баҳолашдан олинган даромадлар ҳам бошқарув қарорларига боғлиқ бўлмаган ҳолда вужудга келади. Шу сабабли, ушбу даромадларни ҳам бюджетлаштирилмайдиган даромадлар гуруҳига киритиш лозим, деб ҳисоблаймиз.

Бизнингча, вужудга келиши камдан-кам юз берадиган фавқулодда даромадларни ҳам алоҳида гуруҳ сифатида акс эттирмасдан, бюджетлаштирилмайдиган даромадлар гуруҳига киритиш лозим.

Юқорида савдо корхоналари даромадларининг фаолият турлари бўйича таснифланишини кўриб чикдик. Даромадларни таснифлашнинг муҳим белгиларидан яна бири бўлиб уларнинг тегишли даври ҳисобланади. Адабиётларда ва меъёрий ҳужжатларда даромадларнинг ушбу белгиси бўйича

таснифланиши етарлича ёритилмаган. Тегишли даврига кўра даромадлар фақатгина 21-сон БХМСда таснифланган. Унга кўра даромадлар (1) ҳисобот даври даромалари; (2) муддати кечиктирилган даромадларга ажратилган.

Муддати кечиктирилган даромадларга қуйидаги элементлар киритилади: (1) дисконт (чегирма) кўринишидаги муддати кечиктирилган даромадлар; (2) мукофот (устама) кўринишидаги муддати кечиктирилган даромадлар; (3) ҳали етказиб берилмаган товар (тайёр маҳсулот, иш, хизмат)лар учун олдиндан олинган бўнак тариқасидаги даромадлар⁴⁰. 21-сон БХМСга мувофиқ, ушбу даромадлар тегишли даври келмагунча корхона мажбурияти сифатида тан олинади.

Бизнингча, даромадларнинг тегишли даври бўйича 21-сон БХМСда келтирилган таснифини етарлича илмий асосларга эга, деб бўлмайди. Яъни, 21-сон БХМСда «муддати кечиктирилган даромадлар» ва «келгуси давр даромадлари» бир хил тушунчалар сифатида талқин қилиниб, моҳиятан келгуси давр даромади ҳисобланган элементлар ҳам муддати кечиктирилган даромадлар таркибига киритилган. Бизнингча, «муддати кечиктирилган даромад» билан «келгуси давр даромади»ни бир-биридан фарқлаш лозим. Улар бухгалтерия ҳисобининг алоҳида объектлари ҳисобланиб, ҳар бири ўзида турли иқтисодий муносабатларни мужассамлаштиради.

Келгуси давр даромадлари - пули олдиндан ундирилган, лекин «ҳисоблаш» ёки «даромад ва харажатларнинг мослиги» тамойилига мувофиқ кейинги даврларда тан олинadиган даромадлардир. Бу моҳиятан харидорлардан ҳали етказиб берилмаган товарлар (Тайёр маҳсулотлар, кўрсатилмаган хизматлар ва бажарилмаган ишлар) учун олдиндан олинган бўнак ҳисобланади. Бизнингча, 21-сон БХМСда келтирилган 3 гуруҳ даромадлар *муддати кечиктирилган даромадлар* эмас, аслида *келгуси давр даромадлари* ҳисобланади.

Муддати кечиктирилган даромадлар - ҳисобот даврида юз берган, лекин маълум сабабларга (қонун меъёрлари, харажат ва даромадлар мослиги тамойили ва бошқалар) кўра тан олинishi анча кейинги даврларга узайтирилиши лозим бўлган даромадлардир. 21-сон БХМСда 1-гуруҳга киритилган облигацияларни сотиб олиш жараёнида вужудга келадиган дисконт шундай даромадлар сирасига киради.

Бизнингча, облигацияларни мукофот билан сотишда вужудга келган устама сумма кечиктирилган даромад эмас, келгусидаги облигация фоизи бўйича харажатларни камайтиришга олиб бориладиган резерв сифатида тан олинishi керак. Ушбу масалага иккинчи бобда батафсил тўхталамиз.

Хулоса қилиб айтадиган бўлсак, тегишли даврига кўра савдо корхоналари даромадларини уч турга бўлишни тавсия қиламиз: 1. Ҳисобот давр даромадлари; 2. Келгуси давр даромадлари; 3. Муддати кечиктирилган даромадлар.

⁴⁰ Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия Ҳисобининг миллий стандарти (21-БХМС). Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқук дунёси, 2005, 166- ва 191-бетлар. («Солиқлар ва божхона хабарлари» газетаси кутубхонаси туркуми; 2-чиқарилиш).

Савдо корхоналар даромадларини солиққа муносабатига кўра ҳам таснифлаш мумкин. Ушбу белигисига кўра даромадларни икки гуруҳга ажратиш мумкин:

- солиқ базасига қўшиладиган даромадлар;
- солиқ базасига қўшилмайдиган даромадлар.

Ушбу гуруҳларга кирувчи даромадларнинг таркиби солиқ қонунчилиги ҳужжатлари билан белгиланади ва мамлакатдаги мавжуд ижтимоий-иқтисодий шарт-шароитлардан келиб чиқиб, ўзгариб туриши ҳам мумкин.

Фикримизча, савдо корхоналари даромадларини фаолият турига, тегишли даврига ва солиққа тортиладигин базага муносабатига кўра таснифлаш ҳамда ҳар бир тасниф белгиси бўйича ажратилган гуруҳларга биз таклиф қилган даромад элементларини киритиш даромадларнинг мазмун-моҳиятига мос равишда ҳисобга олинишига, бошқарувга тақдим этилаётган ахборотлар сифатининг ошишига, шунингдек, улардан фойдаланиш жараёнининг осонлашувига ва ўз навбатида қабул қилинаётган бошқарув қарорлари самарадорлигининг юксалишига олиб келади.

1.3.Савдо корхоналари даромадларини ҳисобга олишга асос бўлувчи мезонлар

Савдо корхоналарида ҳам бошқа хўжалик юритувчи субъектлардаги сингари даромадлар ҳисоби Ўзбекистон Республикасининг «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонуни ва бухгалтерия ҳисобининг миллий стандарт (БХМС)ларида келтирилган тамойиллар асосида амалга оширилади.

«Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонунда корхоналарда ҳисобни ташкил этиш ва юритишда амал қилиниши керак бўлган қуйидаги 11 та тамойил эътироф этилади: 1) бухгалтерия ҳисобини икки ёқлама ёзув усулида юритиш; 2) узликсизлик; 3) хўжалик операциялари, активлар ва пассивларнинг пулда баҳоланиши; 4) аниқлик; 5) ҳисоблаш; 6) олдиндан кўра билиш (эҳтиёткорлик); 7) мазмуннинг шаклдан устунлиги; 8) кўрсаткичларни қиёсланувчанлиги; 9) молиявий ҳисоботнинг бетарафлиги; 10) ҳисобот даври даромадлари ва харажатларининг мувофиқлиги; 11) активлар ва мажбуриятларнинг ҳақиқий баҳоланиши.

«Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш учун концептуал асос»да қонунда кўрсатилган тамойиллардан ташқари яна қуйидаги тамойиллар ҳам киритилади: 12) тушунарлилик; 13) аҳамиятлилиқ; 14) муҳимлилиқ; 15) ҳаққоний ва холис акс эттириш; 16) тўлиқлик^{*}; 17) изчиллик; 18) ўз вақтидалиқ.

1-сон БХМС «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот»да қонун ва концептуал асосда келтирилганлардан ташқари офсеттинг (моддаларнинг ўзаро қопланиши) тамойили ҳам киритилади.

^{*} Ушбу тамойил «Молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим этишнинг концептуал асослари»да тугалланганлик деб берилган. Лекин, Ушбу меъёрий ҳужжатда унга берилган тавсифи тўлиқликка мос келади.

Бизнингча, концептуал асосларда келтирилган қўшимча тамойиллар мазмун-моҳиятига кўра қонунда келтирилган тамойилларни такрорлайди. 12) тушунарлилик; 13) аҳамиятлилик; 14) муҳимлик; 16) тўлиқлик; 18) ўз вақтидалик тамойиллари қонундаги 4) аниқлик тамойилининг у ёки бу жиҳатларини акс эттиради. Шунингдек, концептуал асослардаги 15) ҳаққоний ва ҳолис акс эттириш тамойили қонундаги 9) молиявий ҳисоботнинг бетарафлиги тамойили билан, 17) изчиллик тамойили эса, қонундаги 8) кўрсаткичларнинг қиёсланувчанлиги тамойили билан бир хил маъно касб этади. Шу боис, ушбу тамойилларни алоҳида ажратиш зарурати йўқ, деб ҳисоблаймиз.

1-сон БҲМСда келтирилган офсеттинг (моддаларнинг ўзаро қопланиши) тамойили молиявий ҳисоботларда активларнинг кўпайишини пасивларни камайтириш ҳисобига ёки олинган даромадларни харажатларни камайтириш эвазига акс эттирмаслик кераклигини билдиради. Агар бунга йўл қўйилса, молиявий ҳисоботлар мавжуд активлар ва пасивларнинг, эришилган даромадлар ва қилинган харажатларнинг ҳақиқий қийматини акс эттирмайди. Шу сабабли, молиявий ҳисоботларни тузишда офсеттинг тамойилининг ўрнини муҳим деб ўйлаймиз ва ушбу тамойилни «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонунда ҳам назарда тутишни тавсия этамиз.

Фикримизча, қонунда келтирилган айрим тамойилларнинг номланишини қайта кўриб чиқиш лозим. Масалан, «хўжалик операциялари, активлар ва пасивларнинг пулда баҳоланиши» тамойили бухгалтерия ҳисобининг айрим объектларига, чунончи, даромад, харажат, фойда ва зарарларга тааллуқли эмасдек бўлиб қолган. Ваҳоланки, ушбу объектлар ҳам пулда ифодаланади. Шу боис, уни қисқача «пулда ифодалаш» деб номлаш ушбу тамойилнинг мақсадига тўла мос келади деб ўйлаймиз.

Шунингдек, С.Н.Ташназаровнинг ««Бухгалтерия ҳисобини икки ёқлама ёзиш усулида юритиш» тамойилини «Икки ёқламалик»... «Актив ва мажбуриятларнинг ҳақиқий баҳоланиши» тамойилини «Ҳақиқий таннархда баҳолаш» деб номлашни мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз»⁴¹ деган фикрларини қўллаб қувватлаймиз.

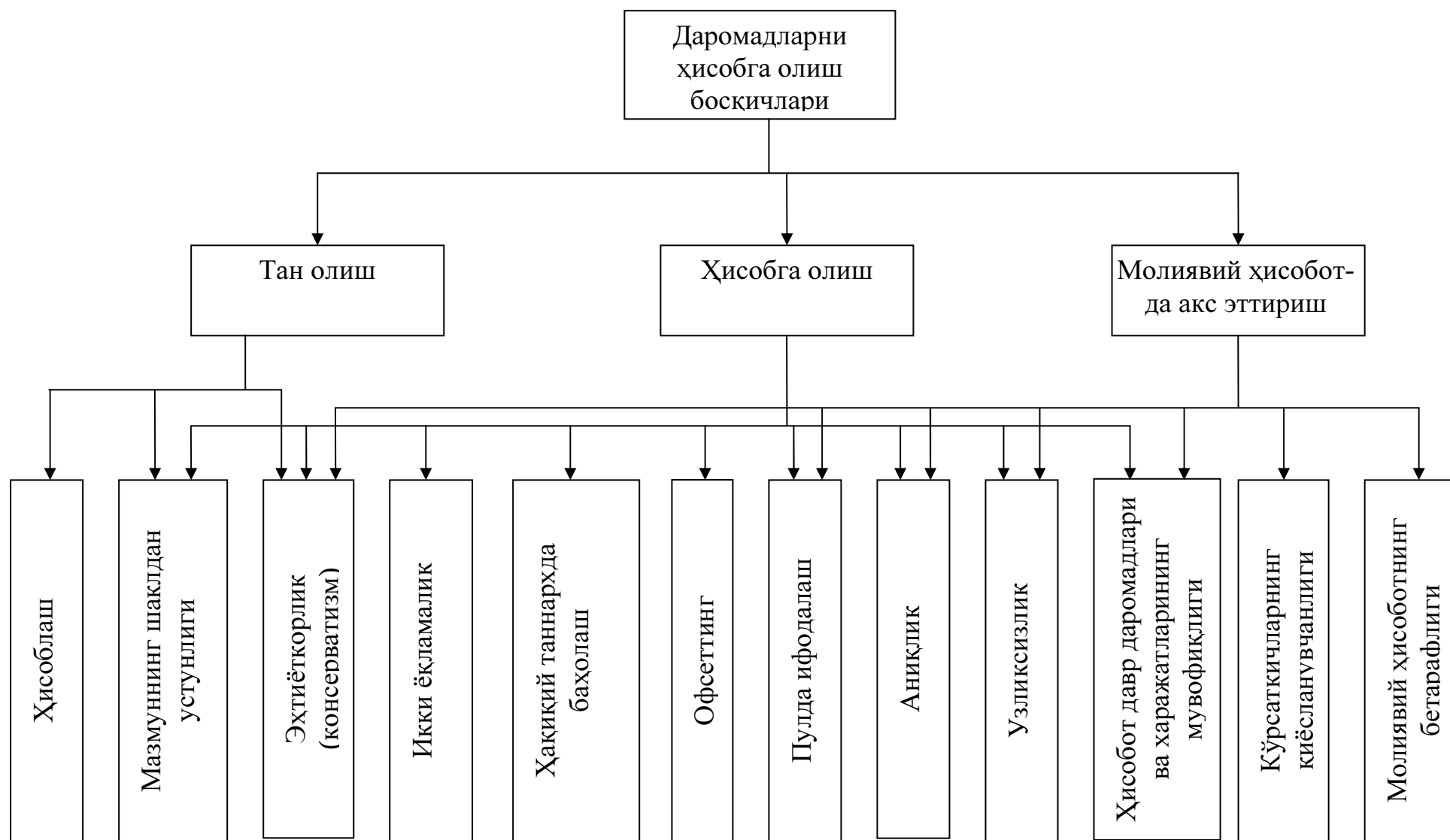
Адабиётлар тадқиқоти кўрсатишича, айрим муаллифлар даромадлар ҳисобини юритишда (1) ҳисоблаш, (2) эҳтиёткорлик, (3) ҳисобот даври даромадлари ва харажатларининг мослиги тамойилларига асосланилишини эътироф этсалар⁴², айрим муаллифлар эса, даромадлар ҳисоби (1) эҳтиёткорлик, (2) ҳисоблаш ва (3) аҳамиятлилик тамойилларига мувофиқ юритилишини таъкидлайдилар⁴³.

Бизнингча, даромадларни ҳисобга олишда бухгалтерия ҳисобининг барча тамойиллари талаблари қўлланилади (3-чизма).

⁴¹ Ташназаров С.Н. Хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналарда молиявий бухгалтерия ҳисобини такомиллаштириш. – Т.: ЎзР БМА, Иқт. фанлари .ном. илм. дар. олиш учун ёзилган диссертация, 2005, 55-б.

⁴²Тўйчиев А.Ж. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида маҳсулотларни сотиш ҳамда молиявий натижаларни аниқлаш ҳисоби ва таҳлилини такомиллаштириш. – Т.: ЎзР БМА, Иқт. фанлари .ном. илм. дар. олиш учун ёзилган диссертация, 2006, 76-б.

⁴³Костаев У.У. Акционерлик жамиятларида молиявий натижаларнинг ҳисоби ва таҳлили. - Т.: ЎзР БМА, Иқт. фанлари .ном. илм. дар. олиш учун ёзилган диссертация, 2003, 35-36-б.



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

Даромадларни ҳисобга олиш жараёни учта босқичдан иборат бўлади: (1) даромадларни тан олиш; (2) даромадларни ҳисобга олиш ва (3) даромадларни молиявий ҳисоботда акс эттириш. Ҳар бир босқичда бухгалтерия ҳисобининг у ёки бу тамойиллари асос қилиб олинади. Барча тамойилларнинг даромадларга хос тавсифи 2-иловада келтирилган.

3-чизма ва тамойилларнинг 2-иловада келтирилган мазмунидан кўриниб турибдики, уларнинг айримлари даромадлар ҳисобининг муайян босқичи учун хусусий характерга эга бўлса, айримлари икки ёки учала босқичи учун ҳам умумий характерга эга. Масалан, ҳисоблаш тамойили даромадларни тан олиш босқичи учун, икки ёқламалик, офсеттинг ва ҳақиқий таннархда баҳолаш тамойиллари даромадларни ҳисобга олиш босқичи учун, кўрсаткичларнинг қиёсланувчанлиги, молиявий ҳисоботнинг бетарафлиги тамойиллари даромадларни ҳисоботда акс эттириш босқичи учун хусусий тамойиллар ҳисобланса, эҳтиёткорлик (консерватизм) тамойили даромадлар ҳисобининг барча босқичлари учун қўлланиладиган умумий тамойил ҳисобланади.

Шуни таъкидлаш керакки, бухгалтерия ҳисоби тамойилларининг барчаси, улар қайси босқичда амал қилишидан қатъий назар, охир-оқибат даромадларни молиявий ҳисоботларда реал акс эттиришга қаратилгандир.

Даромадлар ҳисобининг муҳим концептуал масалаларидан бири - бу хўжалик фаолиятидан олинган даромадларни тан олиш вақтини аниқлаш ҳисобланади. Савдо корхоналарининг асосий ва инвестиция фаолиятига доир даромадларни тан олишнинг услубий жиҳатлари 2-сон БХМС «Асосий фаолиятдан олинган даромадлар»да атрофлича очиб берилган. Ушбу БХМСнинг 12-бандига мувофиқ, товар (тайёр маҳсулот)ларни сотишдан олинган даромадларни тан олиш учун қуйидаги шартларнинг барчаси бажарилиши талаб этилади: (1) товарларга эгалик қилиш билан боғлиқ риск ва афзалликларнинг катта қисми харидорга ўтиши лозим; (2) корхона ушбу товарни ўз мулки сифатида бошқаришда қатнашмаслиги ва назорат қилмаслиги лозим; (3) тушум миқдорини ишончли даражада баҳолаш имконияти бўлиши лозим; (4) ушбу битим билан боғлиқ иқтисодий нафнинг корхонага келиб тушиш эҳтимоли бўлиши керак; (5) ушбу битим билан боғлиқ сарфланган ва сарфланиши кутилаётган харажатларни ишончли даражада баҳолаш имконияти бўлиши лозим.

Даромадларни тан олишнинг 2-сон БХМСда келтирилган тартиби 18-сон БҲХС «Тушум»да келтирилган шартларга тўлиқ мос келади. Халқаро стандартларда, 2-сон БХМСдан фарқли ўлароқ, юқорида келтирилган шартларнинг изоҳи ҳам берилган.

Биз товарларни сотишдан олинган даромадларни тан олишнинг 2-сон БХМС ва 18-сон БҲХСда келтирилган шартларида айрим мунозарали жиҳатлар бор, деб ўйлаймиз. Қуйида ушбу жиҳатларга тўхталиб ўтамиз.

Биринчидан, ушбу стандартларга кўра, тўлов сифатида келиб тушган активларни даромад, деб тан олиш учун юқоридаги бешта шарт барабар бажарилиши лозим. Акс ҳолда келиб тушган актив кредиторлик қарз сифатида тан олинishi керак.

Бироқ, тадқиқотлар шуни кўрсатадики, халқаро ва миллий амалиётда биринчи шарт бажарилмаган айрим ҳолларда ҳам даромад тан олинади. Масалан, товарлар кафолат муддати билан сотилганда, кафолат муддати тугагунча товардан фойдаланиш билан боғлиқ рискнинг катта қисми (баъзан тўлиқ) савдо корхонасининг бўйнида бўлади. Бунда биринчи шарт бажарилмайди. Агар, савдо корхонаси ўз тажрибасидан келиб чиққан ҳолда сотилган товарга тўғри келадиган кейинги хизмат кўрсатиш харажатларини ишончли даражада аниқлай олса, яъни даромадларни тан олишнинг бешинчи шарти бажарилса, даромад тан олинади.

Иккинчидан, 2-сон БҲМС ва 18-сон БҲХСга кўра, сотилаётган товарга бўлган мулкчилик ҳуқуқи савдо корхонасининг ўзида қолган тақдирда ҳам, агар товарга эгалик қилиш билан боғлиқ риск ва афзалликнинг катта қисми харидор корхонага берилса, яъни биринчи шарт талаблари бажарилса, даромад тан олинади. Бизнингча, бу тартиб даромадларни тан олишнинг 2 ва 5-шартларига зид ҳисобланади. Одатда, товарга бўлган мулкчилик ҳуқуқи корхонанинг ўзида сақлаб қолиниши корхона томонидан харидорнинг товардан кейинчалик фойдаланиш жараёнини назорат қилиш ёки уни қайтариб олиш мақсадларида амалга оширилади. Бу эса, даромадларни тан олишнинг иккинчи шарти талабларига мос келмайди. Шунингдек, товарга бўлган мулкчилик ҳуқуқининг савдо корхонасида қолиши, сотилган товарнинг ҳам балансдан чиқарилмаслигини талаб қилади. Натижада даромад тан олингани ҳолда, битим билан боғлиқ харажатларнинг асосий қисмини ташкил этувчи сотилган товарлар таннархи харажат сифатида тан олинмай қолади. Бу эса, даромадларни тан олишнинг бешинчи шарти талабларига зид ҳисобланади.

Учинчидан, бизнингча, 2-сон БҲМС ва 18-сон БҲХСга кўра даромадларни тан олишга биринчи шарт қўядиган талабларни ушбу ҳужжатларда келтирилган иккинчи шарт тўлиқ қамраб олади.

Тўртинчидан, 2-сон БҲМС ва 18-сон БҲХСда даромадларни тан олишнинг айрим шартлари мавҳум тарзда ифодаланган. Бу, айниқса 1 ва 4-шартларнинг ифодаланишида кўзга ташланади. Биринчи шартда «...риск ва афзалликларнинг катта қисми...», тўртинчи шартда «...эҳтимоли бўлиши керак» деган жумлалар ишлатилган. Бу амалиётда даромадларни тан олиш жараёнида иккиланишларга сабаб бўлади. Бизнингча, меъёрий ҳужжатларда амал қилиниши керак бўлган талаблар тўлиқ ва аниқ ифодаланиши керак.

Бешинчидан, келтирилган шартларда сотилган товарлар учун олиниши керак бўлган активларнинг миқдори ишончли даражада баҳоланиши таъкидланган. Лекин, ушбу активларнинг келиб тушиш вақти ҳам аниқ бўлиши назарда тутилмаган. Ваҳоланки, товарларни сотишдан олинadиган даромад миқдори олиниши керак бўлган активнинг номинал қиймати билан бирга унинг келиб тушиш вақтига ҳам боғлиқ бўлади. Айрим ҳолларда, хусусан, тушум муддати кечиктирилган пайтларда олинadиган даромад миқдори тушумнинг номинал қийматини дисконтлаш йўли билан аниқланади.

Хулоса қилиб айтганда, товар (тайёр маҳсулот)ларни сотишдан олинган даромадларни тан олишнинг 2-сон БҲМСда келтирилган шартларини такомиллаштириш зарурати мавжуд.

Юқорида баён қилинган мулоҳазаларимизни умумлаштирган ҳолда, 2-сон БҲМСнинг 12-бандини қуйидагича таҳрирда ифодалашни тавсия қиламиз:

«12. Товар (тайёр маҳсулот)ларни сотишдан олинadиган даромадлар тан оlinиши учун қуйидаги шартлар тўлиқ бажарилиши лозим:

1. Сотилаётган товарга бўлган мулкчилик ҳуқуқи харидорга ўтказилиши лозим;

2. Тушум миқдорини ишончли даражада баҳолаш имконияти бўлиши лозим;

3. Сотилган товар учун тўловнинг келиб тушиш вақти аниқ бўлиши лозим;

4. Ушбу битим билан боғлиқ иқтисодий нафнинг корхонага келиб тушиши қонуний асосларга эга бўлиши ва тегишли шартномада назарда тутилган бўлиши керак;

5. Ушбу битим билан боғлиқ сарфланган ва сарфланиши кутилаётган харажатларни ишончли даражада баҳолаш имконияти бўлиши лозим.

2-сон БҲМСга мувофиқ хизматлар кўрсатиш (иш бажариш)дан оlinган даромадларни тан oлиш учун қуйидаги шартлар бажарилиши лозим: (1) тушум миқдорини ишончли даражада баҳолаш имконияти бўлиши лозим; (2) ушбу битим билан боғлиқ иқтисодий нафнинг корхонага келиб тушиш эҳтимоли бўлиши керак; (3) ушбу битим билан боғлиқ сарфланган ва сарфланиши кутилаётган харажатларни ишончли даражада баҳолаш имконияти бўлиши лозим; (4) ҳисобот даври охирида битимнинг тугалланиш босқичини юксак ишончлилик даражаси билан баҳолаш имконияти бўлиши керак.

Юқорида товарлар сотишдан оlinган даромадларни тан oлиш шартлари учун билдирилган мулоҳазаларимизнинг айримлари хизматлар кўрсатиш (ишлар бажариш)дан оlinган даромадлар учун ҳам хос деб ўйлаймиз. Шулардан келиб чиққан ҳолда, 2-сон БҲМСнинг 14-бандида келтирилган хизматлар кўрсатиш (ишлар бажариш)дан оlinган даромадларни тан oлишнинг учинчи шартини «3. Ушбу битим билан боғлиқ иқтисодий нафнинг корхонага келиб тушиши қонуний асосларга эга бўлиши ва тегишли шартномада назарда тутилган бўлиши керак» таҳририда ифодалашни, шунингдек, ушбу бандга «Кўрсатилган хизматлар (бажарилган ишлар) учун тўловнинг келиб тушиши вақти аниқ бўлиши лозим» жумласини қўшимча шарт сифатида киритишни тавсия қиламиз.

2-сон БҲМСнинг 20-бандида фоиз, роялти ва дивиденд кўринишидаги даромадларни тан oлиш тартиби ўз аксини топган. Унга кўра, ушбу турдаги даромадлар тан oлиниши учун қуйидаги иккита шарт бажарилиши талаб этилади:

1. Битим билан боғлиқ иқтисодий нафнинг корхонага келиб тушиш эҳтимоли бўлиши керак;

2. Тушум миқдорини ишончли даражада баҳолаш имконияти бўлиши лозим.

Ушбу шартлар бажарилганда, фоиз кўринишидаги даромадлар активдан оlinадиган ҳақиқий даромадни ҳисобот даврлари ўртасида пропорционал тақсимлаш асосида, роялти кўринишидаги даромадлар битим шартлари асосида

ва дивидендлар кўринишидаги даромадлар акционерларнинг ҳақ олиш ҳуқуқи белгиланган пайтда тан олинади.

Юқоридаги мулоҳазаларимизга асосланиб, ушбу даромадларни тан олишнинг 2-сон БХМС 20-бандида келтирилган биринчи шартини «1.Ушбу битим билан боғлиқ иқтисодий нафнинг корхонага келиб тушиши қонуний асосларга эга бўлиши ва тегишли шартномада назарда тутилган бўлиши керак» таҳририда ифодалашни, шунингдек, ушбу бандга *«Активлардан фойдаланганлик учун тўловнинг келиб тушиши вақти аниқ бўлиши лозим»* жумласини киритишни тавсия қиламиз.

2-сон БХМСда бошқа турдаги даромадлар, хусусан, асосий воситалар ва бошқа активларнинг реализациясидан олинadиган даромадлар, ижарадан олинadиган даромадлар, шунингдек, бошқарилмайдиган фаолиятлардан олинadиган даромадларнинг тан олиниш тартиби ёритилмаган.

Бизнингча, асосий воситалар ва бошқа активлар реализациясидан олинган даромадларни тан олиш учун ҳам товар (тайёр маҳсулот)ларни сотишдан олинган даромадларда келтирилган бешта шарт бажарилиши зарур бўлади. Ушбу шартлар бажарилганда корхона томонидан тузилган счётофактураларнинг харидорлар томонидан қабул қилиниши билан даромад ҳисобга олинади.

Ижарадан олинadиган даромадлар худди фоиз, роялти ва дивидендлар сингари тан олинади. Олинadиган ижара жами олиниши керак бўлган тушумнинг тегишли ҳисобот даврига мос қисмини аниқлаш асосида ҳисобга олинади.

Бюджетлаштирилмайдиган даромадларнинг ҳар бир элементини тан олиш алоҳида ёндашувни талаб қилади.

Ундириладиган пеня, жарима ва устамалар шартнома шартларига мувофиқ айбдорга билдирилган даъволар асосида тан олинади. Бунда пеня, жарима ва устама шаклида олинadиган даромаднинг миқдори мажбуриятнинг қарздор томонидан эътироф этилишига ёки суд қарорига боғлиқ бўлади. Томонлар ўртасида шартнома тузилмаган вазиятларда ундириладиган пеня, жарима ва устаманинг суммаси томонлар ўртасидаги келишув ёки суд қарорига мувофиқ аниқланади. Ушбу шаклда олинadиган даромадлар қарздор томоннинг ёзма мажбуриятномаси ёки суд қароридан кўчирма асосида ҳисобга олинади.

Ҳисобот даврида аниқланган ўтган йилларнинг фойдаси олдинги ҳисобот даври якунланганлиги боис жорий ҳисобот даврининг даромадига кўшилади. Бундай даромадлар у аниқланган пайтда, олдинги ҳисобот даврида унинг юз берганлигини тасдиқловчи ҳужжатлар (счётофактуралар, шартномалар, далолатномалар ва ҳ.к.) ёки жорий ҳисобот даврида келиб тушган пул маблағларини акс эттирувчи ҳужжатлар (кирим касса ордерлари, банк кўчирмалари) асосида тан олинади.

Муддати ўтган кредиторлик қарзларни ҳисобдан чиқаришдан олинadиган даромадлар кредиторлик қарзларнинг даъво қилиш муддати тугаган ҳисобот даври учун, ушбу кредиторлик қарзи миқдорида даромад сифатида тан олинади.

Текин олинган активлар ушбу активларга эгалик қилиш ҳуқуқининг корхонага ўтказилиши билан тан олинади. Олинган актив уни бераётган субъект билан тузилган шартномада кўрсатилган қийматда, агар, бундай шартнома бўлмаса, эксперт йўли билан аниқланган бозор баҳосида кирим қилинади ва даромад ҳам ушбу миқдорда тан олинади.

Қисқа муддатли молиявий инвестицияларни қайта баҳолашдан ва валюта курси фарқидан олинadиган даромадлар қайта баҳолаш ўтказилган санада даромад сифатида тан олинади. Қисқа муддатли молиявий инвестициялардан олинган даромадларнинг миқдори қайта баҳолаш далолатномалари асосида, валюта курси ўзгаришидан олинган даромадларнинг миқдори эса, Ўзбекистон Республикаси Марказий банки эълон қилган курс бўйича қайта ҳисоб-китоб асосида аниқланади.

Даромадлар ҳисобининг муҳим концептуал масалаларидан яна бири - бу хўжалик фаолиятидан олинган даромадларнинг миқдорини аниқлаш ҳисобланади. 2-сон БҲМСга мувофиқ (8-банд), асосий хўжалик фаолиятидан олинadиган даромад жорий баҳоларда олинган ёки олинishi керак бўлган тушум қиймати бўйича баҳоланади.

Ушбу стандартнинг 9-бандида даромад миқдори – олинган ёки олинishi лозим бўлган пул маблағи ёки унинг эквивалентларидан иборат бўлиши, бироқ, пул маблағи ёки эквивалентлари тушуми кечиктирилган бўлса, у ҳолда жорий нархдаги наф қиймати олинган ёки олинishi лозим бўлган пул маблағининг номинал қийматидан кам бўлиши мумкинлиги ва бундай вазиятда сотишдан олинган даромад суммаси олинadиган пул маблағи номинал қийматини дисконтлаш йўли билан аниқланиши, бунда дисконтлаш учун қўлланиладиган фоиз ставкаси қуйидагиларнинг бирига асосан белгиланиши таъкидланган:

1.Эмитентнинг ўхшаш молиявий активлари бўйича устувор ставкаси;

2.Сотилган товарларнинг жорий нархини аниқлаш учун молиявий инструментнинг номинал қийматини дисконтлаш учун қўлланиладиган фоиз ставкаси.

Шунингдек, стандартнинг 9-бандига мувофиқ, сотилган товарнинг жорий нархлардаги қиймати билан тўловнинг номинал қиймати ўртасидаги тофовут фоиз кўринишидаги даромад сифатида тан олинади.

Юқорида гувоҳи бўлганимиздек, 2-сон БҲМСда молиявий актив ва молиявий инструмент терминларидан фойдаланилган. Ушбу тушунчалар кенг қамровли бўлиб, унинг тан олинishi, баҳоланиши ва ҳисоботларда акс эттирилишига иккита бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари (32-сон БҲХС «Молиявий инструмент-ёритиш ва ахборотларни тақдим этиш» ва 39-сон БҲХС «Молиявий инструмент-тан олиш ва баҳолаш») бағишланган. Бироқ, ушбу атамаларнинг мазмун-моҳияти бирорта ҳам бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартларида қайд этилмаган. Ҳали меъёрий ҳужжатларда унинг мазмун-моҳиятини ёритмасдан туриб, шундай кенг қамровли тушунчаларнинг 2-сон БҲМСда қўлланилиши амалиётда ушбу стандартни қўллаш жараёнида тушунмовчиликларга сабаб бўлмоқда. Шу боис, бизнингча, ушбу терминларни ишлатишдан олдин ҳеч бўлмаса 2-сон БҲМСнинг «Атамалар» бўлимида (6-бандида) уларнинг халқаро стандартларда келтирилган таърифларини бериб

ўтиш ёки ушбу 2-сон БХМСда уларнинг ўрнига бошқа соддароқ тушунчаларни қўллаш лозим, деб ҳисоблаймиз.

Шуни ҳам таъкидлаш керакки, келгусида олиниши керак бўлган тушумларни дисконтлаш масаласи ҳам миллий меъёрий ҳужжатлар ва адабиётларда етарли даражада ёритилмаган. Бу ҳам, ўз навбатида амалиётда 2-сон БХМСнинг қўлланилишини қийинлаштирмоқда.

Бизнингча, сотишдан олинган даромадларнинг жорий қийматини аниқлаш нуқтаи назаридан дисконтлашга қуйидагича таъриф бериш мумкин: **Дисконтлаш деганда – кейинги даврларда тушадиган пул тушумининг бугунги жорий баҳода ифодаланиши.**

Хўш, дисконтлаш қандай амалга оширилади? Бу масалани қуйидаги мисол орқали тушунтириб беришга ҳаракат қиламиз:

***Мисол:** Савдо корхонаси 1 000 000 сўмлик товарини харидорга пулини 2 йилдан сўнг тўлаш шарти билан фоизсиз кредит сифатида сотди.*

Фараз қиламиз, савдо корхонасининг ўхшаш битимлар бўйича қўлайдиган ставкаси -10 %.

Ушбу ҳолатда, ҳисоблаш тамойилига мувофиқ, сотишдан олинган даромад товарлар харидорга жўнатилган пайтда тан олинади. Тан олинаётган даромаднинг миқдорини топиш учун 2 йилдан сўнг олиниши керак бўлган 1 000 000 сўмни дисконтлаш лозим. Бунинг учун қуйидаги формуладан фойдаланилади:

$$Д = T_{нк} * \frac{1}{(1 + K_{ф})^n},$$

Бу ерда: Д – Тан олиниши керак бўлган даромад миқдори;

$T_{нк}$ – Келгусида олинadиган тушумнинг номинал қиймати;

$K_{ф}$ – фоиз ставкасининг коэффициентдаги миқдори;

n – даврлар сони.

Ушбу формула ёрдамида юқоридаги мисолимиздаги тан олиниши керак бўлган даромад суммасини аниқлаш мумкин.

$$Д = 1\,000\,000 * \frac{1}{(1 + 0,1)^2} = 1\,000\,000 * 0,8264 = 826\,446 \text{ сўм}$$

Демак, юқоридаги мисолда товарлар сотилган пайтда сотишдан олинган даромад сифатида 826 446 сўм тан олиниши керак.

Мазкур вазиятларда тан олинadиган даромад миқдори билан мос дебиторлик қарзлари (келиб тушадиган тўлов суммаси) ўртасида фарқлар мавжуд бўлганлиги боис, турли бошқа харажатлар ва даромадлар ҳам вужудга келади.

II-БОБ.САВДО КОРХОНАЛАРИДА ДАРОМАДЛАР ҲИСОБИНИНГ МЕТОДОЛОГИК АСОСЛАРИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

2.1.Асосий фаолиятдан олинган даромадлар ҳисобининг долзарб муаммолари

Бозор иқтисодиёти шароитида савдо корхоналарида даромад харажатларни қоплаш ва фойдани таъминлаш, шунингдек, давлат олдидаги солиқ ва мажбурий ажратмаларни тўлашнинг асосий манбаи бўлиб ҳисобланади. Шу боис, таъсисчиларни қизиқтирувчи соф фойдани, бюджетга тўланадиган солиқ ва мажбурий ажратмаларни тўғри аниқлаш ҳамда савдо корхонасининг келгуси фаолиятини бюджетлаштириш бевосита олинган даромадлар миқдорининг тўғри аниқланганлигига боғлиқ бўлади. Бу эса, ўз навбатида даромадлар ҳисобини узлуксиз такомиллаштириб боришни талаб қилади.

2-жадвалда савдо корхоналари даромадларининг таркибий тузилиши ҳақида тегишли хулоса чиқариш мақсадида Самарқанд вилоятининг турли ҳудудларида жойлашган ва ҳар хил товарлар савдосига ихтисослашган, шунингдек турли мақомдаги савдо корхоналарининг ялпи даромади таҳлил қилиб чиқилган. Жадвал маълумотлари савдо корхоналари ялпи даромади таркибида энг катта ҳисса асосий фаолиятдан олинган даромадларга тўғри келади. Ҳаттоки, Оқдарё туман «Матлуботсавдо» ИЧСК ва «Элёр» хусусий корхонасида ялпи даромад юз фоиз асосий фаолиятдан олинган даромадлардан иборат. «Пайшанба» ЧСКда ялпи даромад 1 652 567 минг сўми ташкил этгани ҳолда, унинг атига 1 167 минг сўми бошқа фаолиятлардан олинган даромадларга тўғри келади. «Ориён» хусусий корхонасида ҳам шунга ўхшаш ҳолат кузатилган.

Буларнинг барчаси, савдо корхоналари даромадлари ҳисобини такомиллаштиришда асосий фаолиятдан олинган даромадлар ҳисобига алоҳида эътибор қаратиш лозимлигини кўрсатади. Асосий фаолиятдан олинган даромадларга тайёр маҳсулотлар, товарлар, иш ва хизматларни сотишдан олинган даромадлар киради. Савдо корхоналарида асосий фаолиятдан олинган даромадларнинг катта қисми харид товарлар ва ўзида ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулотларни сотишдан олинади. 21-сон БҲМСда харид товарларни сотишдан ва ўзида ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулотларни сотишдан олинган даромадлар учун алоҳида-алоҳида синтетик счётлар (9010 «Тайёр маҳсулотларни сотишдан даромадлар» ва 9020 «Товарларни сотишдан даромадлар») назарда тутилган бўлиб, бу асосий фаолиятдан олинган даромадларда савдо ва савдога оид бўлмаган фаолиятларнинг улуши ҳақидаги ахборотларни ҳисоб ва ҳисоботда акс эттириш имконини беради. Зеро, фаолиятнинг ушбу (савдо ва савдога оид бўлмаган) турлари республикамиз солиқ қонунчилигига кўра алоҳида солиқ турларига тортилади.

2-Жадвал

Айрим савдо корхоналарида ялпи даромаднинг таркибий тузилиши

№	Ялпи даромад таркиби	«Ориён» ХК		Оқдарё туман «Матлуботсавдо» ИЧСК		«Пайшанба» ЧСК		«Элёр» ХК	
		Сумма, минг сўм	Жами- даги улуши, %	Сумма, минг сўм	Жами- даги улуши, %	Сумма, минг сўм	Жами- даги улуши, %	Сумма, минг сўм	Жами- даги улуши, %
	Ялпи даромад	245246	100,0	4816366	100,0	1652567	100,0	124682	100,0
1	Асосий фаолиятдан олинган даромад	226241	92,3	4816366	100,0	1651400	99,9	124682	100,0
	Шундан:								
	Савдо фаолиятдан	206418	91,2	3881745	80,6	1385486	83,9	124682	100,0
	Ўзида ишлаб чиқарилган маҳсулотларни сотишдан	13640	6,0	934621	19,4	265914	16,1	-	-
	Кўрсатилган хизматлардан	6183	2,8	-	-	-	-	-	-
2	Бошқа операцион даромадлар	-	-	-	-	-	-	-	-
3	Инвестиция фаолиятдан олинган даромад	19005	7,7	-	-	-	-	-	-
4	Бюджетлаштирилмайдиган даромадлар	-	-	-	-	1167	0,1	-	-

Манба: Корхоналар молиявий ҳисоб ва ҳисоботлари маълумотлари асосида муаллиф томонидан ҳисобланди

Товар операциялари савдо корхоналари молиявий-хўжалик фаолиятининг асосини ташкил қилади. Режали иқтисодиётдан бозор иқтисодиётига ўтиш республикамизда товар операциялари ҳисобининг янгича тизимларини вужудга келишига ва жорий этилишига олиб келди. Бундай тизимлар бўлиб, товар операциялари ҳисобининг усликсиз ва даврий тизимлари ҳисобланади.

Товарлар ҳисобининг усликсиз тизими деганда улар кирими ва чиқимини, савдо тушуми, сотиш таннари ва олинган фойдани қатъий ҳужжатли асосда аниқлаш ҳамда ҳисобга олишга имкон берувчи тизим тушунилади. Бу тизим юқорида номлари келтирилган кўрсаткичларни ҳар бир товар бўйича аниқлашга қаратилган. Товар операциялари ҳисобининг усликсиз тизимини қўллашнинг асосий шarti бўлиб, ҳар бир товар кирими ва чиқимини қатъий ҳужжатлаштириш ҳисобланади. Бундай тартибни ҳозирги пайтда фақат товарларни улгуржи тарзда сотувчи савдо корхоналарида қўллаш имкони мавжуд.

Товарларни чакана тарзда сотувчи савдо корхоналарида ҳар бир сотиш муомаласи қатъий ҳужжатлаштирилмайди. Шу боис ҳам бу турдаги корхоналарда товар операциялари ҳисобининг даврий тизимини қўллаш меъёрий ҳужжатларда назарда тутилган.

Даврий тизимда товарларни сотиш (асосий фаолият)дан олинган даромадлар касса-назорат аппарати сўтчиғининг кўрсаткичи бўйича аниқланади. Бу кўрсаткич жами сотилган товарларнинг сотиш баҳоларидаги қийматини билдиради. Ҳар бир товарнинг сотилишини қатъий ҳужжатлаштирилмаслиги унинг сотиш таннари ва олинган фойда суммасини қатъий ҳужжатли асосда аниқлашга имкон бермайди. Шу боис ҳам 21- сон БҲМСда ҳисоб-китоб ишларини енгиллаштириш учун ҳисобот даври (ой) давомида 2920 «Чакана савдодаги товарлар» сўтини юритмаслик, товарлар киримида доир операцияларни алоҳида вақтинчалик очиладиган 9140 «Даврий ҳисобда ТМЗ сотиб олиш/харид қилиш» сўтида юритиш, шунингдек ой охирида инвентаризация йўли билан аниқланган товарлар қолдиғидан уларнинг ой бошидаги қолдиғини айиришдан кейин қоладиган фарқ суммасини мос равишда алоҳида вақтинчалик очиладиган 9150 «Даврий ҳисобда ТМЗ бўйича тузатишлар» сўтида акс эттириш тартиби ўрнатилган.

Таъкидлаш жоизки, 21-сон БҲМСда назарда тутилган ушбу янги тартиблар амалиётда ўз қўлловини топмасдан қолмоқда. Бунга сабаб, янги тартибнинг кўп жиҳатдан эски тартибга нисбатан афзалликка эга эмаслиги, даврий ҳисобда ТМЗни сотиб олиш (харид қилиш), сотиш ва унинг қолдиғи бўйича тузатишларни ҳисоби учун мўлжалланган янги сўтларни турли жиҳатларига кўра мунозаралар, чалкашликларга олиб келишлигидадир.

Хўш, даврий ҳисоб тизимида ТМЗ ҳисобига мўлжалланган сўтларнинг мунозарали жиҳатлари ҳамда турли чалкашликларга олиб келаётган томонлари нималардан иборат? Бизнингча, уларнинг асосийларига қуйидагиларни киритиш мумкин.

Биринчидан, товарларни сотиб олиш (харид қилиш) мазмун ва моҳиятига кўра таъминот жараёни ҳисобланади. Бу жараён, табиийки, сотиш жараёнидан олдин келади. 21-сон БҲМСга киритилган 9140 «Даврий ҳисобда ТМЗ сотиб

олиш/харид қилиш» счёти ўзининг номи ва счётлар режасида қабул қилинган счётларни тизимлаш кетма-кетлик тартибига кўра қўйилган талабларга тўлиқ мос келмайди. Асл мазмуни ва қабул қилинган тартибларга мос келиш учун товарларнинг сотиб олиниши (харид қилиниши) таъминот жараёнини ҳисоби учун ажратилган счётлар тизимидаги алоҳида счётда акс этиши лозим. Демак, 21-сон БҲМС негизига олинган тартибларга риоя қилиш нуқтаи назаридан қараладиган бўлса, бундай счёт 1000-1900 серияли счётлар таркибига кирувчи счётлардан бири бўлиши керак. Бизнингча, ушбу вазифани 1510 счётга юклаш ва уни мос равишда «Даврий тизимда ТМЗ сотиб олиш (харид қилиш)» деб номлаш тўғри бўлади.

Иккинчидан, 21-сон БҲМСда келтирилган тартиб сотиб олинган (харид қилинган) товарларни ҳисобот даврида тўлиқ сотилганлигига асосланади. Аслида эса, сотиб олинган (харид қилинган) барча товарлар ҳисобот даврида тўлиқ сотилмасдан ҳам қолиши мумкин. Шу боис ҳам сотилмасдан қолган харид товарларини ой охирида 2920 «Чакана савдодаги товарлар» счётига 9150 «Даврий ҳисобда ТМЗ бўйича тузатишлар» счёти орқали ўтказмасдан, уни 1510 «Даврий тизимда ТМЗ сотиб олиш (харид қилиш)» счёти орқали ўтказиш мақсадга мувофиқдир. Бу йўл билан ҳисобда нафақат ТМЗни реал ҳолатини акс эттиришга эришилган бўлади, балки унинг маълумотларини қай даражада инвентаризация маълумотлари билан мослигини назорат қилишга, шунингдек моддий жавобгар шахслар фаолиятига объектив баҳо беришга ҳам эришилади. Юқоридагилардан келиб чиққан ҳолда, бизнинг фикримизча, 21-сон БҲМСда назарда тутилган, лекин амалиётда ҳақиқатда ишлатилмаётган 9150 «Даврий ҳисобда ТМЗ бўйича тузатишлар» счётига зарурат бўлмайди.

Учинчидан, 21-сон БҲМСда ТМЗ даврий ҳисоби учун мўлжалланган счётларни юритиш бўйича белгиланган тартиби савдо корхоналарида энг муҳим бўлган кўрсаткичлардан бирини, яъни «Сотиш таннархи» кўрсаткичини алоҳида счётда акс эттирилмаслигига олиб келади. Фикримизча, даврий ҳисоб тизимида ҳам ой охирида сотилган товарларнинг таннархи алоҳида олинган 9120 «Сотилган товарларнинг таннархи» счётида шаклланиши лозим. Бу нафақат ушбу муҳим кўрсаткични тизимли шакллантиришга, балки уни молиявий натижалар тўғрисида ҳисоботда ҳам қўшимча ҳисоб-китобларсиз акс эттириш имконини беради.

Шундай қилиб, товар операциялари ҳисобини даврий тизимга кўра 3-жадвалда кўрсатилган тартибда юритиш услубиётини 21-сон БҲМСга киритишни тавсия этамиз.

Фикримизча, товар операциялари ҳисобини юқорида ёритилган тартибда юритиш савдо корхоналари фаолиятининг асосий кўрсаткичларини ҳисоб ва ҳисоботда тизимли равишда акс эттириш имконини беради, шунингдек улар 21-сон БҲМСда мавжуд бўлган айрим мунозарали жиҳатларга ва чалкашликларга барҳам беради.

Меъёрий ҳужжатларга кўра савдо корхоналарининг асосий фаолиятидан олган даромадлари (АФД) қуйидагича аниқланади:

$$АФД = СТ - БЧ - ҚТ ,$$

Бу ерда: СТ – маҳсулот (товар, иш ва хизмат)ларни сотишдан тушган тушум;

БЧ – ҳисобот даврида берилган чегирмалар;

ҚТ – ҳисобот даврида қайтарилган товарлар қиймати.

3-Жадвал

Товар операцияларини даврий ҳисобга олиш усулининг 21-сон БХМС да келтирилган ва таклиф этилаётган тартиби⁴⁴.

№	Товар операциялари	Корреспонденцияланувчи счётлар			
		21 – БХМС бўйича		Таклиф	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1.	Товарларнинг сотиб олинishi (харид қилиниши)га	9140	6010,6990	1510	6010,6990
2.	Сотиб олинган (харид қилинган) товарларнинг сотилишига: а) сотиш қийматига б) сотилган товарларнинг ҳисобдан чиқарилиши	5010 -	9020 -	5010 9120	9020 1510
3.	Сотилмай қолган харид товарларининг қолдиқ товарларга қўшилишига	2920	9150,2980	2920	1510,2980
4.	Харид товарлардан ташқари қолдиқда қолган товарларнинг ҳам бир қисми сотилган бўлса: а) сотилган товарларнинг ҳисобдан чиқарилиши б) сотилган товарларга тўғри келувчи савдо устамасининг ҳисобдан чиқарилиши	9150 2980	2920 9150	9120 2980	2920 9120

Формуладан кўриниб турганидек, асосий фаолиятдан олинган даромадларга учта кўрсаткич таъсир қилади. 21-сон БХМСга мувофиқ учала кўрсаткичнинг ҳам ҳисоби 9000 «Асосий фаолиятнинг даромадларини ҳисобга олувчи счётлар» тизимидаги алоҳида счётларда олиб борилади.

Берилган чегирмалар ва ҳисобот даврида қайтарилган товарлар асосий фаолиятдан олинган даромадларга салбий таъсир қилади. Қуйида ушбу иккита кўрсаткични ҳисобга олиш масалаларига алоҳида-алоҳида тўхталиб ўтамиз.

21-сон БХМСга мувофиқ савдо корхоналарида чегирмаларнинг берилишига ҳамда ҳисобдан чиқарилишига қуйидагича бухгалтерия ёзувлари берилади:

⁴⁴ 21-сон БХМС ва тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси.

1. Товарларнинг сотиш қийматига (чегирмасиз):

Дебет 4010 «Олинадиган счётлар»

Кредит 9020 «Товарларни сотишдан олинган даромадлар» (1)

2. Сотишдан ва нархдан берилган чегирма суммасига:

Дебет 9050 «Харидорлар ва буюртмачиларга берилган чегирмалар»

Кредит 4010 «Олинадиган счётлар» (2)

3. Ҳисобот даврининг охирида 9050 «Харидорлар ва буюртмачиларга берилган чегирмалар» счётининг ёпилишига:

Дебет 9020 «Товарларни сотишдан олинган даромадлар»

Кредит 9050 «Харидорлар ва буюртмачиларга берилган чегирмалар» (3)

Чегирмалар ҳисобининг амалдаги тартиби барча турдаги чегирмаларни бир хил тартибда ҳисобга олиш билан чегараланган. Шунингдек, меъёрий ҳужжатларда чегирмалар бериш ва у билан боғлиқ жараёнларни ҳужжатли расмийлаштириш тартиби ҳам етарли даражада ёритилмаган. Булар эса, амалиётда чегирмалар бериш ва ундан фойдаланиш жараёнини ҳисоб ва ҳисоботда акс эттиришда айрим чалкашликларга олиб келмоқда.

21-сон БҲМСга кўра чегирмалар икки хил - (1) шартнома шартларига кўра вужудга келадиган *сотув чегирмалари* ва (2) сотилган товарларда аниқланган яроқсизликлар ва бошқалар туфайли бериладиган *нарх чегирмалари* кўринишларида бўлади⁴⁵. Мазкур БҲМСда чегирманинг иккала тури ҳам моҳиятан бир хил жараён сифатида қаралиб, иккаласининг ҳам ҳисобини олиб бориш битта счётга юклатилган.

Барча турдаги чегирмалар харидор манфаатларидан келиб чиқиб, товарлар нархини пасайтиришни акс эттирсада, улар турли вақтларда ва вазиятларда юз беради. Сотув чегирмасини бериш ҳали товарлар сотилмасдан, энг муҳими, ҳали товарларни сотишдан олинадиган даромадлар тан олинмасдан назарда тутилса, нарх чегирмаси товарлар сотилиб кетгандан сўнг, яъни, товарларни сотишдан олинган даромадлар тан олингандан кейин харидор томонидан товарнинг сифати, нави ва бошқа жиҳатлари шартнома талабларига мувофиқ эмаслиги аниқланган тақдирда тақдим қилинади.

Шунингдек, айрим соҳа олимлари сотув чегирмасининг ўзини ҳам икки хил – (1) *савдо чегирмаси* ва (2) *реализация чегирмаси* кўринишларида юз беришини эътироф этадилар⁴⁶.

Савдо чегирмасида товар олди-сотдиси бўйича шартнома тузилгунча чегирманинг берилиши ва миқдори (суммаси ёки ставкаси) аниқ бўлади. У доимий мижозларни ёки катта партиядан товар харид қилганларни

⁴⁵ Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия Ҳисобининг миллий стандарти (21-БҲМС). Т.: Иктисодиёт ва ҳуқук дунёси, 2005, 217-б. («Солиқлар ва божхона хабарлари» газетаси кутубхонаси туркуми; 2-чиқарилиш).

⁴⁶ Ташназаров С.Н. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи: халқаро ва миллий жиҳатлар. Монография. - Т.: Иктисод-молия, 2009, 120-бет.

рағбатлантириш ва харидорларни кўпроқ жалб қилиш мақсадларида қўлланилади.

Реализация чегирмасининг берилиши харидордан ҳам муайян шартнома шартларини бажаришни талаб қилади ва одатда, харидорларни олинган товарлар учун тўловларни тез амалга оширишга рағбатлантириш учун қўлланилади. Чегирманинг ушбу турида унинг берилиш берилмаслиги шартнома тузилган пайтда аниқ бўлмасдан, тўловнинг амалга оширилиш вақтига боғлиқ бўлади.

Шундай қилиб, чегирмаларни 21-сон БҲМС ва адабиётларда келтирилган таснифидан келиб чиққан ҳолда, юз берадиган вақти бўйича кетма-кет равишда қуйидаги турларга ажратиш мумкин: 1) Савдо чегирмаси; 2) Реализация чегирмаси; 3) Нарх чегирмаси.

Чегирмаларнинг юз берадиган вақти ва вазияти бўйича айтиб ўтилган хусусиятлари, бизнингча, уларга бухгалтерия ҳисоби нуқтаи назаридан турлича ёндашувни талаб қилади. Шу боис, қуйида уларнинг ҳар бирини ҳисобда акс эттириш масалаларига батафсил тўхталиб ўтамиз.

Савдо чегирмасининг ҳисоби. Савдо чегирмаси, одатда, ҳар доим ҳам бухгалтерия ҳисоби объекти бўлавермайди. Чунки, савдо чегирмаси товарнинг бозор баҳосини камайтириш орқали корхонанинг реализациядан оладиган даромадига таъсир қилади. Реализациядан олинадиган даромад эса ҳисоблаш тамойилига мувофиқ улар сотилган пайтда тан олинади. Шу боис ҳам товарлар сотиш нархида эмас, балки таннарх бўйича ҳисобга олинадиган улгуржи савдо корхоналарида даромад тан олингунгача аниқ бўладиган ва товарнинг сотиш нархида ўз аксини топадиган савдо чегирмаси бухгалтерия ҳисоби объекти бўла олмайди. Бунда савдо чегирмаси маркетинг объектиликчи қолаверади.

Бундай шароитда счё-фактураларда товарларнинг сотиш қийматини савдо чегирмаларини чиқариб ташлаган ҳолда акс эттиришни ва 21-сон БҲМСда келтирилганидек, тақдим қилинган савдо чегирмалари суммасини алоҳида счё-ларда жамлаб, кейинчалик товарларни сотишдан олинган даромадларни камайтиришга олиб бормасдан, қуйидаги бухгалтерия ёзувини беришни тавсия қиламиз:

Дебет: 4010 «*Харидорлардан ва буюртмачилардан олинадиган счё-лар*»

Кредит: 9020 «*Товарларни сотишдан олинган даромадлар*»

Сумма: *Счё-фактурада кўрсатилган товар қиймати*

Чакана савдо корхоналарида ҳам харидорларни кўпроқ жалб этиш, савдоси суст бўлган товарларни тезроқ реализация қилиш мақсадларида, шунингдек, турли байрамлар муносабати билан савдо чегирмалари қўлланилиши мумкин. Мазкур корхоналарда савдо чегирмаларини қўллашнинг ўзига хос хусусияти унинг алоҳида харидорларга *тақдим қилинмасдан*, балки барча харидорлар учун *жорий қилинишидир*.

Чакана савдога чиқарилган товарлар савдо устамалари кўшилган ҳолда сотиш нархида ҳисобга олинади. Бунда қўйилган савдо устамалари товарлар счё-тига контрактив бўлган 2980 «Савдо устамалари» счё-тининг кредитида ҳисобга олиб борилади. Шу сабабли, чакана савдо корхоналарида савдо

чегирмалари *жорий қилинганда* инвентаризация қилиш орқали савдо шахобчаларида турган (чегирма қўлланиладиган) товарлар миқдори аниқланади. Ушбу товарлар бўйича ҳисоблаб чиқилган савдо чегирмаси суммасига қуйидаги бухгалтерия ёзувини беришнинг ўзи кифоя:

Дебет: 2980 «Савдо устамаси»

Кредит: 2920 «Чакана савдодаги товарлар»

Кейинчалик савдога чиқариладиган товарларга устамалар савдо чегирмаси инобатга олинган ҳолда қўйилади.

Реализация чегирмасининг ҳисоби. Реализация чегирмаси бир қатор ўзига хос хусусиятларга эга. Бундай хусусиятларга қуйидагиларни киритиш мумкин:

- реализация чегирмаси товарлар сотилгунча сотувчи ва харидор корхоналар ўртасида тузилган шартномада назарда тутилади;

- шартномада чегирма назарда тутилсада, унинг ҳали берилиш-берилмаслиги товарлар сотилаётган (счёт-фактура тўлдирилаётган) пайтда маълум бўлмайди;

- реализация чегирмасининг берилиши харидор корхоналардан ҳам шартномада назарда тутилган шартларни бажаришни талаб қилади. Шартлар бажарилган тақдирдагина чегирмадан фойдаланадилар.

- реализациядан олинadиган даромад суммаси ҳам товарлар сотилаётган пайтда аниқ бўлмасдан, кейинчалик харидорларнинг шартномада назарда тутилган шартларни бажариш ёки бажармаслигига боғлиқ бўлади.

Реализация чегирмасининг келтирилган хусусиятлари уни ҳужжатлаштириш ва ҳисобга олишда алоҳида ёндашувни талаб қилади.

Амалдаги Солиқ Кодексининг 131-моддасида харидор *чегирмадан фойдаланган тақдирда* товарларни реализация қилишдан олинadиган даромад суммасига тузатиш киритилиши, бу тузатиш *бир йиллик муддат* ичида амалга оширилиши таъкидланган.

Солиқ кодексида келтирилган тартибда айрим мунозарали жиҳатлар бор, деб ўйлаймиз. Ушбу тартиб бўйича, товарларни сотиш ва чегирмадан фойдаланиш вақтлари иккита ҳисобот даврига тааллуқли бўлган вазиятларда ҳисобот даврининг охирида ҳали берилиши мумкин бўлган чегирма суммаси реализациядан олинган даромад таркибида қолиб кетади. Бу эса, молиявий натижа кўрсаткичларининг ҳамда ягона солиқ, ҚҚС, акциз солиғи ва мажбурий тўловлар базаларининг, шунингдек, солиқ суммаларининг нотўғри аниқланишига олиб келади. Буни қуйидаги мисол орқали тушунтириб беришга ҳаракат қиламиз:

Мисол: Савдо корхонаси 20.12.2009 й. куни янги ишга туширилаётган меҳмонхонага бир хил маркадаги 40 дона музлатгич сотди. Шартномада тўлов 10.01.2008 й.гача амалга оширилса, ҳар бир музлатгичга 480 000 сўмдан жами 19 200 000 сўм, агар, тўлов 10.01.2008 й.дан кейин амалга оширилса, ҳар бирига 500 000 сўмдан жами 20 000 000 сўм тўланиши кўрсатилган.

1-ҳолатда: Харидор 08.01.2010 й.куни тўловни 100 % амалга оширди.

2-ҳолатда: Харидор 10.01.2010 й.гача тўловни амалга оширмади

1-ҳолатда солиқ кодексида мувофиқ, 2009 йилнинг охирида даромад сифатида 20 000 000 сўм тан олинади. Табиийки, бу барча турдаги молиявий натижа кўрсаткичларининг, шунингдек, солиқ ва мажбурий тўлов базаларининг ҳам 800 000 (20000000–19200000) сўмга кўп ҳисобланишига олиб келади.

21-сон БҲМСда келтирилган тартиб бўйича ҳам чегирма суммаси товарлар сотилган пайтда реализациядан олинadиган даромад таркибига киритилади (1-проводка). Кодекسدан фарқли ўларoқ, 21-сон БҲМСда чегирма суммаси чегирмадан фойдаланилган пайтда эмас, балки фойдаланилган ёки фойдаланилмаганлигидан қатъий назар *ҳисобот даврининг охирида* реализациядан олинган даромадларни камайтириш орқали ҳисобдан чиқарилади (3-проводка). Натижада товарларни сотиш ва чегирмадан фойдаланиш вақтлари иккита ҳисобот даврига тааллуқли бўлган вазиятларда ҳам молиявий натижа кўрсаткичларининг тўғри шаклланишига олиб келади.

Бироқ, 21-сон БҲМСда келтирилган тартиб бўйича ҳисобот даврининг охирида кейинчалик тақдим қилиниши мумкин бўлган чегирма суммалари реализациядан олинadиган даромадларни камайтиришга олиб борилсада, бериладиган чегирмага тўғри келадиган ҚҚС ва акциз солиғи бўйича қайта ҳисоб-китоб қилинмайди. Бу эса, ҳисобот даврининг охирида бухгалтерия балансида ҚҚС ва акциз солиқлари бўйича харидорлар дебиторлик қарзларининг, шунингдек, бюджет олдидаги кредиторлик қарзларининг реал акс эттирилмаслигига олиб келади. Натижада, ҳисобот шакллари ўртасида боғлиқлик таъминланмайди. Яъни, молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботда кўрсаткичлар чегирмалар айрилган ҳолда акс эттирилади, балансда эса ҚҚС ва акциз солиқлари бўйича дебиторлик ва кредиторлик қарзлари чегирмалар инобатга олинмаган ҳолда кўрсатилади.

Юқоридагилардан кўриниб турибдики, реализация чегирмаларини ҳисобга олишнинг солиқ кодекси ва 21-сон БҲМСда келтирилган тартиблари бири-бирига тўлиқ мос эмас. Шунингдек, уларнинг ҳар бирида айрим мунозарали жиҳатлар мавжуд.

Вужудга келаётган чалкашликларнинг бош сабаби, бизнингча номлари зикр этилган меъёрий ҳужжатларда чегирма суммасининг товарлар сотилган пайтда реализациядан олинadиган даромад таркибига киритилаётганлигидир. Товарлар сотилаётган пайтда реализация чегирмасининг берилиши ёки берилмаслиги ҳали маълум бўлмайди. Демак, реализациядан олинadиган даромад суммасининг ҳам чегирмани ўз ичига оладиган реализациядан олинadиган тушум суммасига тенг бўлиши номаълум бўлади. Бундай шароитда, солиқ кодекси ва 21-сон БҲМСда назарда тутилганидек (1-проводка), чегирмани ҳам ўз ичига олган ҳолдаги реализация суммасини даромад сифатида тан олиш, бизнингча, бухгалтерия ҳисоби тамойилларига тўлиқ мос келмайди. Зеро, 2-сон БҲМС «Асосий хўжалик фаолиятидан олинadиган даромадлар»да даромад унинг миқдори катта ишончлилик даражасида баҳолангандагина тан олиниши лозимлиги таъкидланган⁴⁷.

⁴⁷ Национальные стандарты бухгалтерского учета. Спецвыпуск №2, Ассоциация бухгалтеров и аудиторов РУ, Ташкент, 2000, ст.38.

Бизнингча, реализация чегирмаси назарда тутилган битимлар бўйича товарлар сотилганда чегирма суммаси айрилган ҳолдаги товар сотишдан олинадиган тушум даромад сифатида тан олиниши лозим. Чегирма суммаси эса, товарлар сотилган пайтда эмас, харидор белгиланган муддатда тўлов суммасини амалга оширмаган пайтда даромадга айланади.

Ушбу тартибни амалга ошириш меърий ҳужжатлардаги юқорида келтирилган номувофикликларга барҳам беради, шунингдек, чегирмалар ҳисобининг соддалашувига олиб келади. Бунинг учун, Солиқ кодексида чегирма суммасини товарлар сотилган пайтда эмас, харидор ундан фойдаланмаган тақдирда даромад сифатида тан олишни назарда тутиш, шунингдек, кодекснинг 131-моддаси биринчи қисми 3-бандини «баҳолар ўзгарганда, сотиб олувчи чегирмадан фойдаланганда» эмас, «баҳолар ўзгарганда, сотиб олувчи чегирмадан фойдаланмаганда» деб ўзгартириш лозим. 21-сон БҲМСга эса, чегирмалар ҳисобини счётларда акс эттиришнинг 4-жадвалда келтирилган таклиф қилинган тартибини (юқоридаги мисол асосида) киритиш лозим, деб ўйлаймиз.

4-жадвал

Реализация чегирмаси ҳисобининг таклиф қилинаётган тартиби⁴⁸.

Операция	21-сон БҲМСга кўра			Таклиф		
	Дебет	Кредит	Сумма	Дебет	Кредит	Сумма
Сотишдан олинган даромад суммасига	4010	9020	20 000 000	4010	9020	19 200 000
Сотилган товарларга тўғри келадиган ҚҚС суммасига	4010	6410	4 000 000*	4010	6410	3 840 000
Берилган чегирма суммасига	9050	4010	800 000	-	-	-
Ҳисобот даври охирида чегирма суммасининг ёпилишига	9020	9050	800 000	-	-	-
1-ҳолатда (Тўлов 08.01.2010 й.да амалга оширилганда)						
Келиб тушган тўлов суммасига	5110	4010	19 200 000	5110	4010	19 200 000
Ортиқча ҳисобланган ҚҚС суммасига	6410	4010	160 000**	-	-	-
2-ҳолатда (Тўлов 10.01.2010 й.дан кейин амалга оширилганда)						
Фойдаланилмай қолган чегирма суммасига*** (10.01.2010 й.да)	***	***	***	4010	9020	800 000
Фойдаланилмай қолинган чегирмага тўғри келадиган ҚҚС суммасига	-	-	-	4010	6410	160 000

Изоҳ: * 21-сон БҲМС да чегирма тақдим қилинган ҳолатлардаги ҚҚС ҳисоби бўйича ҳеч нарса дейилмаган. Солиқ кодексига кўра товарлар сотилган пайтда ҚҚС ни ҳисоблашда чегирма инобатга олинмайди.

** Солиқ кодексига кўра харидор томонидан чегирмадан фойдаланилган пайтда ҚҚС суммасига ўзгартириш киритилади.

*** 21-сон БҲМС да фойдаланилмай қолган чегирма суммасини счётларда акс эттириш тартиби кўрсатилмаган.

⁴⁸ 21-сон БҲМС ва тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси.

Реализация чегирмаси олди-сотди шартномаларида назарда тутилган ҳолларда товарларни сотиш ҳужжатларида реализация чегирмаси ҳам акс эттирилиши лозим. Солиқ кодексининг 222-моддасига кўра, фойдаланилган чегирмалар туфайли даромадга киритиладиган ўзгаришлар аввалгисининг ўрнига янги счёт-фактуралар тузиш асосида амалга оширилади. Бизнингча, битта сотиш жараёни учун икки марта ҳужжатлар расмийлаштириш чалкашликларга олиб келади. Шунингдек, сотувчи ва харидор бир-биридан олис масофаларда жойлашган ҳолларда ҳужжатларни етказиб бериш бўйича қийинчиликларни вужудга келтиради. Шуларни инобатга олган ҳолда реализация чегирмаси назарда тутилган битимлар учун товарлар сотишни расмийлаштиришда счёт-фактура (жадвал қисми)нинг иккала (чегирманинг тақдим қилинадиган ва қилинмайдиган) вазиятни ҳам назарда тутадиган қуйидаги комбинациялашган шаклини солиқ кодексида назарда тутишни таклиф қиламиз:

Товар (иш, хизмат)нинг номи	Ўлч. бирл.	Сони	Нархи	Сотиш қиймати	ҚҚС		ҚҚС билан сотиш қиймати
					Ставкаси	Суммаси	
Тўлов 10.01.2010 й. гача амалга оширилса							
Музлатгич	Дона	40	480000	19200000	20	3840000	23040000
Жами				19200000		3840000	23040000
Сумма сўз билан: йигирма уч миллион қирқ минг сўм							
Тўлов муддатида амалга оширилмаганда (10.01.2010 й. дан сўнг) қўшимча тўлов							
Музлатгич учун	Дона			800000		160000	960000
Жами қўшимча тўлов				800000		160000	960000
Ҳаммаси				20000000		4000000	24000000
Сумма сўз билан: йигирма тўрт миллион сўм							

Ушбу мазмунда тузилган счёт-фактуралар маълумотлари, шунингдек, тўлов ҳужжатлари асосида даромад суммаларининг ҳисоб ва ҳисоботларда тўғри акс эттирилганлигини осонгина аниқлаш мумкин бўлади.

Нарх чегирмасининг ҳисоби. Нарх чегирмаси товарлар сотилаётган пайтда аниқ бўлмайди. У товарлар сотилиб кетгандан сўнг, яъни, товарларни сотишдан олинган даромадлар тан олингандан кейин харидор томонидан товарнинг сифати, нави ва бошқа жиҳатлари шартнома талабларига мувофиқ эмаслиги аниқланган тақдирда тақдим қилинади.

21-сон БҲМСга кўра нарх чегирмаси вужудга келган даврда 9050 «Харидорлар ва буюртмачиларга берилган чегирмалар» счётининг дебетидида жамланади ва ҳисобот даврининг охирида сотишдан олинган даромадларни камайтириш эвазига ҳисобдан чиқарилади (2 ва 3 проводкалар). Бизнингча, нарх чегирмасини ҳисобга олишда товар реализацияси билан чегирма тақдим қилинаётган даврлар инобатга олиниши керак. Агар, реализация ва чегирма тақдим қилиш битта ҳисобот даврига тўғри келадиган бўлса, уни тўғридан тўғри сотишдан олинган даромадларни камайтиришга олиб боришни тавсия қиламиз:

Дебет: 9020 «Товарларни сотишдан олинган даромадлар»

Кредит: 4010 «Олинадиган счётлар»

Сумма: Нарх чегирмаси суммаси

Агар, реализация ва чегирма тақдим қилиш иккита ҳисобот даврига тўғри келадиган бўлса, уни 21-сон БХМСда келтирилганидек, реализациядан кейинги даврнинг сотишдан олинган даромадларини камайтиришга олиб бориш унчалик ҳам тўғри бўлмайди. Бу молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботнинг бошланғич ва муҳим кўрсаткичи ҳисобланган маҳсулот (товар, иш, хизмат)ларни сотишдан тушган соф тушум суммасининг асоссиз равишда камайтирилишига олиб келади. Ушбу кўрсаткич фақатгина ҳисобот даврига тааллуқли бўлган товар (иш, хизмат)ларни сотишдан олинадиган соф тушум суммасини акс эттириши, олдинги йилларнинг хатолари ҳисобига кам қилиб кўрсатилмаслиги лозим, деб ўйлаймиз.

Бизнингча, олдинги ҳисобот даврларидаги йўл қўйилган хатоларни қоплаш учун берилаётган чегирмалар ҳисобот даврида вужудга келганлиги ва олдинги ҳисобот даврлари ёпилиб кетганлиги боис, ҳисобот даврида аниқланган ўтган йилларнинг зарарлари сифатида тан олиниши керак. Яъни, нарх чегирмасининг берилишига қуйидаги бухгалтерия ёзувини беришни таклиф қиламиз:

Дебет: 9722* «Ҳисобот йилида аниқланган ўтган йиллар зарарлари»

Кредит: 4010 «Олинадиган счётлар», 6990 «Бошқа кредиторлик қарзлари», 5110 «Ҳисоб-китоб счётидаги пул маблағлари»

Сумма: Нарх чегирмаси суммаси

Тақдим қилинган нарх чегирмаси олдинги ҳисобот даврида сотишдан тушган соф тушумга нисбатан ҳисобланган мажбурий тўловларни ҳисоблашда қатнашганлиги боис, ушбу тўловлар бўйича ижтимоий суғурта фондлари олдидаги мажбуриятларни чегирма суммасига тўғри келадиган мажбурий тўловлар суммасига камайтириш лозим.

Нарх чегирмасини товарлар сотилаётган пайтда инобатга олиб бўлмаганлиги боис, чегирма тақдим қилинаётган пайтда солиқ кодексида кўра қайтадан счёт-фактура тузилади. Олдинги ва кейинги счёт-фактураларда кўрсатилган ҚҚС суммалари ўртасидаги фарққа қуйидагича бухгалтерия ёзуви берилади:

Дебет: 6410 «Бюджетга ҚҚС бўйича қарз»

Кредит: 4010 «Олинадиган счётлар», 6990 «Бошқа кредиторлик қарзлари», 5110 «Ҳисоб-китоб счётидаги пул маблағлари»

Сумма: нарх чегирмасига тўғри келадиган ҚҚС суммаси

Савдо корхоналарида илгари сотилган товарлар турли сабабларга кўра, масалан, товарда нуқсон аниқланганда ёки шартнома шартлари харидор томонидан бузилган ҳолларда қайтарилиши мумкин. Товарларнинг қайтарилиши ҳам нарх чегирмаси сингари товарлар сотилаётган пайтда аниқ

* Ушбу счётнинг номери муаллиф томонидан таклиф қилинган транзит счётларга мос. Уларнинг тўлиқ рўйхати 3-иловада келтирилган.

бўлмайди. У товарларни сотишдан олинган даромадлар тан олингандан кейин юзага келади.

21-сон БХМСга кўра товарларнинг қайтарилиши ҳисобот даври мобойнида 9040 «Сотилган товарларнинг қайтиши» счётининг дебетиди жамланади ва ҳисобот даврининг охирида сотишдан олинган даромадларни камайтириш эвазига ҳисобдан чиқарилади. Бизнингча, қайтарилган товарларни ҳисобга олишда ҳам нарх чегирмаси сингари товар реализацияси билан ушбу товарларнинг қайтарилган давлари инобатга олиниши керак. Агар, товарларнинг реализация қилинган ва қайтарилган вақтлари битта ҳисобот даврига тўғри келадиган бўлса, уни тўғридан тўғри сотишдан олинган даромадларни камайтиришга олиб бориш лозим:

Дебет: 9020 «Товарларни сотишдан олинган даромадлар»

Кредит: 4010 «Олинадиган счётлар»

Сумма: Қайтарилган товарларнинг сотиш қиймати

Ушбу вазиятда, қайтарилган товарларнинг таннархи ва уларга тўғри келадиган ҚҚС суммасига 21-сон БХМСда кўзда тутилган бухгалтерия ёзувлари берилади.

Агар, товарларнинг реализацияси ва қайтарилиши иккита ҳисобот даврига тўғри келадиган бўлса, уни 21-сон БХМСда келтирилганидек, реализациядан кейинги даврнинг сотишдан олинган даромадларини камайтиришга олиб бориш унчалик ҳам тўғри бўлмайди. Бу ҳам молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботда ҳисобот давридаги сотишдан тушган соф тушум ва сотилган маҳсулотларнинг таннархи кўрсаткичларининг асоссиз равишда камайтирилишига олиб келади. Зеро, ушбу кўрсаткичлар фақатгина ҳисобот даврига тааллуқли бўлган маҳсулот (иш, хизмат)ларни сотишдан олинган соф тушум ва сотилган маҳсулотларга тўғри келадиган таннарх суммасини акс эттириши керак.

Бизнингча, олдинги ҳисобот даврида сотилган товарлар қайтарилганда ушбу жараёни ҳисобда қуйидагича акс эттириш лозим:

Д-т: 2910 «Омбордаги товарлар».....қайтарилган товар таннархига

Д-т: 9722 «Ҳисобот йилида аниқланган

ўтган йиллар зарарлари» сотишдан олинган фойдага

К-т: 4010 «Олинадиган счётлар».....товарнинг сотиш қийматига

Қайтарилган товарларнинг таннархи унинг сотиш қийматидан юқори бўлган ҳолларда ўртадаги фарқ (зарар)ни, ўтган ҳисобот даври ёпилиб кетганлиги боис ҳисобот даврининг бошқа бюджетлаштирилмаган даромади сифатида тан олиниши керак, деб ўйлаймиз. Яъни,

Д-т: 2910 «Омбордаги товарлар».....қайтарилган товар таннархига

К-т: 9718* «Бошқа бюджетлаштирилмаган

даромадлар» сотишдан кўрилган зарарга

К-т: 4010 «Олинадиган счётлар».....товарнинг сотиш қийматига

* Ушбу счётнинг номери муаллиф томонидан таклиф қилинган транзит счётларга мос. Уларнинг тўлиқ рўйхати 3-иловада келтирилган.

Қайтарилган товарлар қиймати олдинги ҳисобот даврида сотишдан тушган соф тушумга нисбатан ҳисобланган мажбурий тўловларни ҳисоблашда қатнашганлиги боис, ушбу тўловлар бўйича ижтимоий суғурта фондлари олдидаги мажбуриятларни қайтарилган товарларга тўғри келадиган мажбурий тўловлар суммасига камайтириш лозим.

Бизнингча, чегирмалар ҳисобини юритишнинг биз таклиф қилган усулини солиқ кодекси ва 21-сон БҲМСга киритиш меъёрий ҳужжатлардаги номувофиқликларга барҳам беради, чегирмалар ҳисобининг соддалашувига, уларнинг турлари бўйича мазмун-моҳиятига мос равишда ҳисобга олинishiга, ҳисобот даврининг охирида молиявий натижа кўрсаткичларининг, дебиторлик ва кредиторлик қарзларининг молиявий ҳисоботларда реал акс этирилишига олиб келади.

2.2.Бошқа операцион фаолиятдан олинган даромадлар ҳисобининг методологик масалалари

Биринчи бобда эътироф этганимиздек, савдо корхоналари асосий фаолиятдан ташқари бошқа операцион фаолиятлардан ҳам даромад оладилар. Даромадларнинг ушбу тури қуйидагилардан иборат бўлади:

- асосий воситалар чиқимидан олинган фойда;
- бошқа активлар чиқимидан олинган фойда;
- хизмат кўрсатувчи хўжаликлар маҳсулот (хизмат)ларини сотишдан олинган даромадлар;
- бошқа операцион даромадлар (1-жадвал 2-қисмига қаранг).

Савдо корхоналарида асосий воситалар хўжалик фаолияти тақозоси туфайли 1) ликвидация қилиниши; 2) сотилиши; 3) таъсис бадали сифатида киритилиши; 4) молиявий лизинг асосида берилиши; 5) бепул берилиши мумкин. Асосий воситаларнинг ушбу усулларда чиқим қилиниши бир қатор даромад ва харажатларни вужудга келтиради. Бироқ, аксарият хорижий адабиётларда асосий воситаларнинг чиқими билан боғлиқ бўлган даромад ва харажатлар махсус реализация счётида акс этирилмасдан, реализациядан олинган фойда (зарар) ҳисоб-китоб асосида аниқланиб, тўғридан-тўғри даромад (харажат)лар учун мўлжалланган счётларга ўтказилиши эътироф этилган⁴⁹:

Дебет Олинадиган счётлар.....(*сотиш қиймати*га)

Дебет Асосий воситанинг эскириши.....(*эскириш қиймати*га)

Кредит Асосий восита.....(*Бошланғич қиймати*га)

Кредит Сотишдан олинган фойда(*Олинган фойда суммаси*га)

⁴⁹ Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д. Колдуэлл: пер. с англ./ Под. ред. Я.В.Соколова. – 2-изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 2003, ст. 222., Торшаева Ш.М. Принципы бухгалтерского учета. Уч. пос. – Караганды, 2006, ст. 209. ва бошқ.

Айрим республикамиз олимлари томонидан ҳам ушбу усулнинг афзал эканлиги эътироф этилади⁵⁰. Биз ушбу усулнинг айрим камчиликлари бор, деб ҳисоблаймиз. Биринчидан, ушбу усулда асосий воситаларнинг чиқими билан боғлиқ даромадлар, харажатлар махсус счёта акс эттирилмасдан, ҳисоб-китоб асосида фойда аниқланади. Бу кейинчалик ҳисоб маълумотларини текширишда қийинчиликлар туғдиради. Иккинчидан, асосий воситалар чиқими юқорида келтирилган тартибда акс эттирилганда, унда қатнашаётган счётларнинг айнан қайси счёта билан боғланаётганлиги мавҳум бўлиб қолади.

Адабиётларда асосий воситалар чиқимини ҳисобда акс эттиришнинг иккинчи усули ҳам мавжуд. Унга кўра, асосий воситалар чиқими махсус реализация счёти орқали амалга оширилади. Бунда, реализация счётининг кредитида асосий воситалар чиқимидан олинган даромад (масалан, сотишдан олинган тушум), дебитида эса, асосий воситалар чиқими билан боғлиқ харажатлар (асосий воситанинг баланс (қолдиқ) қиймати) акс этирилади. Сўнгра, реализациядан олинган фойда аниқланади ва аниқланган фойда ҳисоб ҳамда ҳисоботда даромад сифатида акс эттирилади. Биз асосий воситалар чиқимини ҳисобга олишнинг ушбу тартибини юқорида келтирилган усулдан соддалиги ва мантиққа асосланганлиги жиҳатдан устунлигини эътироф этамиз.

Бизнинг амалиётимизда қўлланиладиган тартиб ҳам иккинчи усулга ўхшайди. Бироқ, 21-сон БҲМСга кўра, юқоридаги тартибдан фарқли ўлароқ, 9210 «Асосий воситаларнинг сотилиши ва турли чиқими» счётининг кредитида реализациядан олинган даромад сифатида сотишдан (таъсис бадали сифатида киритишдан, ликвидация қилишдан, молиявий лизингга беришдан) тушган тушум (вужудга келган молиявий инвестиция қиймати, ликвидациядан олинган материаллар қиймати, вужудга келган дебиторлик қарзи) билан бирга, жамланган эскириш суммаси ҳам акс этирилади. Шунингдек, 9210 «Асосий воситаларнинг сотилиши ва турли чиқими» счётининг дебитида реализация билан боғлиқ харажат сифатида чиқим қилинаётган асосий воситанинг баланс (қолдиқ) қиймати эмас, унинг бошланғич қиймати акс эттирилади. Бизнингча, асосий воситалар чиқимининг 21-сон БҲМСда келтирилган тартибини юқорида эътироф этилган иккинчи усулга мослаштириш лозим. Зеро, чиқим қилинаётган асосий воситанинг жамланган эскириш қийматини асосий воситалар реализациясидан олинган даромад сифатида акс эттирмасдан, дастлаб, чиқим қилинаётган асосий воситанинг бошланғич қийматини камайтиришга олиб бориш, шунингдек, реализация билан боғлиқ харажат сифатида асосий воситанинг бошланғич қийматини эмас, унинг баланс (қолдиқ) қийматини ҳисобда акс эттириш ушбу операциянинг иқтисодий мазмунига мос келади, деб ўйлаймиз. Яъни, асосий воситалар чиқимидан олинган даромадларни ҳисобда қуйидагича акс эттиришни тавсия қиламиз (5-жадвал).

Бозор иқтисодиёти шароитида савдо корхоналари ўзларида ортиқча бўлган асосий воситаларни лизинг асосида бошқаларга бериш орқали ҳам муайян даромад олишлари мумкин.

⁵⁰ Ташназаров С.Н. Хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналарда молиявий бухгалтерия ҳисобини такомиллаштириш: икт.фан.номз....дисс. – Т.: ЎЗР БМА, 2005, 72-б.

Асосий воситалар чиқимини ҳисобда акс эттиришнинг 21-сон БҲМСда келтирилган ва тавсия этилаётган тартиби⁵¹.

Операция	21-сон БҲМСга кўра			Таклиф		
	Дебет	Кредит	Сумма	Дебет	Кредит	Сумма
Чиқим қилинаётган асосий воситанинг сотиш қийматига	4010	9210	10 000 000	4010	9210	10 000 000
Бошланғич қийматига	9210	0100	12 000 000	-	-	-
Жамланган эскириш суммасига	0200	9210	4 000 000	0200	0100	4 000 000
Йиғилган қайта баҳолаш қийматига	8510	9210	500 000	8510	9210	500 000
Баланс (қолдиқ) қийматига	-	-	-	9210	0100	8 000 000
Олинган фойда суммасига	9210	9310	2 500 000	9210	9310	2 500 000

БҲМСларда лизинг ва ижара терминлари бир хил тушунчалар сифатида эътироф этилган бўлиб, уларнинг иккита тури қайд этилади: 1) Молиявий ижара; 2) Оператив ижара.

Стандартларга мувофиқ, молиявий ижара объекти ижарага олувчи (ижарачи)нинг балансига ўтказилади. Шунингдек, лизингга берилаётган асосий воситани балансдан чиқаришда унинг келишув ва қолдиқ қийматлари ўртасидаги ижобий фарқ дастлаб, муддати кечиктирилган даромадлар сифатида тан олинади. Сўнгра, лизинг муддати давомида ҳисобот даврининг молиявий ижарадан олинган даромадлари сифатида ҳисобдан чиқариб борилади. Бизнингча, биринчидан, лизингга берилаётган асосий воситани балансдан чиқаришда вужудга келган фойда миқдоран келишув ва қолдиқ қийматлари ўртасидаги ижобий фарққа тенг бўлмайди. Зеро, 6-сон БҲМСга мувофиқ, корхона лизингга берилаётган асосий воситаларини балансдан чиқариб, унинг ўрнига лизингга олувчидан лизинг муддати давомида ундириладиган жами тўловларнинг дисконтланган (жорий) қийматига тенг бўлган *молиявий инвестицияни*⁵² шакллантириши лозим. Демак, лизингга берилаётган асосий воситани балансдан чиқаришда вужудга келган фойда ҳам 21-сон БҲМСда кўрсатилганидек, келишув ва қолдиқ қийматлари ўртасидаги фарққа эмас, балки асосий воситанинг дисконтланган қиймати билан унинг қолдиқ қиймати ўртасидаги фарққа тенг бўлиши керак; иккинчидан, лизингга берилаётган асосий воситани балансдан чиқаришда вужудга келган фойда корхона раҳбариятининг ижара шартномаси тузилаётган даврдаги тадбиркорлиги натижаси ҳисобланиб, ижарадан олинган даромадларга тааллуқли бўлмайди. Шу боис, бизнингча, бундай даромадни келгуси даврларга тақсимламасдан,

⁵¹ 21-сон БҲМС ва мустақил тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси.

⁵² 6-сон БҲМС ва 21-сон БҲМСга мувофиқ, асосий воситалар молиявий ижарага берилаётганда асосий восита балансдан чиқарилиб, унинг ўрнига дебиторлик қарз шакллантирилиши керак. Бироқ, 6-сон БҲМСнинг 6-бандида ижарадан олинган даромадлар ҳам инвестиция фаолиятининг натижаси эканлиги эътироф этилган. Шу сабабли, бизнингча, лизингга берилаётган асосий воситалар балансдан чиқарилиб, дебиторлик қарз эмас, молиявий инвестиция сифатида тан олинади лозим.

тўғри ҳисобот давридаги асосий воситаларнинг чиқимидан олинган фойда тарзида тан олиш лозим.

Юқорида, лизингга берилаётган асосий воситани балансдан чиқаришда вужудга келадиган фойда суммасини аниқлаш ва ҳисобда акс эттиришнинг 21-сон БҲМСда келтирилган ҳамда таклиф қилинаётган вариантлари ўртасидаги фарқни Самарқанд вилояти «Таъминотсавдо» ассоциацияси мисолида кўриб чиқамиз.

Мисол: Самарқанд вилоят «Таъминотсавдо» ассоциацияси 01.01.2009 й. кунини бошланғич қиймати-50 000 000 сўм, эскириш қиймати- 10 000 000 сўм бўлган юк транспортини 4 йил муддатга лизинг шартномаси асосида бошқа корхонага берган. Юк транспортининг шартномада кўрсатилган келишув қиймати-44 000 000 сўм. Шартномага кўра, лизингга олувчи ҳар йилнинг охирида 15 000 000 сўмдан, жами 60 000 000 сўм тўлаши лозим. Шартномада кўзда тутилган фоиз ставкаси - 10 %.

Ушбу вазиятда юк транспортини «Таъминотсавдо» ассоциацияси балансдан чиқаришда вужудга келган фойда суммасини аниқлаш учун дастлаб, юк транспортининг жорий (дисконтланган) қийматини аниқлаш лозим.

Ҳар йили 15 000 000 (аннуитет қиймати) сўмдан ундириб борилганлиги туфайли, юк транспортининг жорий қийматини аниқлаш учун дастлаб ҳар йиллик лизинг тўловининг жорий қийматлари алоҳида-алоҳида аниқлаб олинади. Бунинг учун қуйидаги формуладан фойдаланилади:

$$АЖҚ = АНҚ * \frac{1}{(1+K_{\phi})^n},$$

Бу ерда: АЖҚ – аннуитетнинг жорий қиймати;

АНҚ – аннуитетнинг номинал қиймати;

K_φ – фоиз ставкасининг коэффициентдаги миқдори;

n – даврлар сони.

Ушбу формула асосида ҳар йиллик аннуитетларнинг жорий қиймати қуйидагича бўлади:

1-йил: $15\,000\,000 \times 1/(1+0,1)^1 = 15\,000\,000 \times 0,9091 = 13\,636\,500$ сўм;

2-йил: $15\,000\,000 \times 1/(1+0,1)^2 = 15\,000\,000 \times 0,8264 = 12\,396\,000$ сўм;

3-йил: $15\,000\,000 \times 1/(1+0,1)^3 = 15\,000\,000 \times 0,7513 = 11\,269\,500$ сўм;

4-йил: $15\,000\,000 \times 1/(1+0,1)^4 = 15\,000\,000 \times 0,6830 = 10\,245\,000$ сўм;

Жами: **47 547 000 сўм.**

Алоҳида ҳисобланган аннуитетлар жорий қийматларининг йиғиндиси, яъни мисолдаги 47 547 000 сўм юк транспортининг жорий қиймати ҳисобланади.

Ушбу мисолда қолдиқ қиймати 40 000 000 сўм бўлган юк транспорти балансдан чиқарилиб, унинг ўрнига 47 547 000 сўмга тенг қийматдаги

* 6-сон БҲМСга кўра, асосий воситанинг жорий (дисконтланган) қийматини аниқлашда лизинг шартномасида кўзда тутилган фоиз ставкаси асос қилиб олинади.

молиявий инвестиция акс эттирилиши керак. Қолдиқ қиймат билан жорий қиймат ўртасидаги ижобий фарқ (7 547 000) эса, юк транспортини балансдан чиқаришда вужудга келган фойда ҳисобланади.

Лизингга берилаётган асосий воситани балансдан чиқариш жараёни ҳисобининг 21-сон БҲМС ва таклиф қилинаётган варианты 6-жадвалда келтирилган.

6-жадвал

Самарқанд вилоят «Таъминотсавдо» ассоциациясида лизингга берилаётган асосий воситани балансдан чиқариш жараёни ҳисоби⁵³

№	Операциянинг мазмуни	21-сон БҲМСга кўра			Таклиф		
		Дебет	Кредит	Сумма	Дебет	Кредит	Сумма
1	Юк транспорти бошланғич қийматига	9210	0160	50 000 000	-	-	-
2	Эскириш қийматига	0260	9210	10 000 000	0260	0160	10 000 000
3	Юк транспортининг баланс қийматига	-	-	-	9210	0160	40 000 000
3	Вужудга келган молиявий инвестиция (дебиторлик қарзи)га	0920	9210	44 000 000	0690	9210	47 547 000
4	Юк транспортини балансдан чиқаришдан кўрилган фойда суммасига				9210	9310	7 547 000
	- узоқ муддатли қисмига	9210	7230	3 000 000			
	- жорий қисмига	9210	6230	1 000 000			
5	Январ ойида тегишли суммани ҳисобот даври даромадларига ўтказиш	6230	9550	83 333	-	-	-

Савдо корхоналари асосий воситаларидан ташқари бошқа активларини ҳам сотишдан даромад олишлари мумкин. Бундай даромадлар номоддий активларни, молиявий ва капитал инвестицияларни, ўрнатилмаган жиҳозларни, ишлаб чиқариш заҳираларини ва чет эл валюталарини сотишдан олинган фойдадан ташкил топади. Ушбу активларнинг чиқими билан боғлиқ даромадлар 9220 «Бошқа активларнинг чиқиб кетиши» счётининг кредитида, харажатлар эса дебетида акс эттирилади. 9220 счётининг дебет ва кредит оборотларини солиштириш орқали аниқланадиган фойда бошқа операцион даромад сифатида 9320 «Бошқа активларнинг чиқимидан олинган фойда» счётининг кредитига ўтказилади.

⁵³ 21-сон БҲМС ва тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

21-сон БҲМСга кўра, номоддий активларнинг чиқимини ҳисобга олишда жамланган эскириш 9220 счётнинг кредитида акс эттирилади. 9220 счётнинг дебитида эса, номоддий активнинг чиқими билан боғлиқ харажат сифатида унинг бошланғич қиймати ёзилади. Бизнингча, номоддий активларнинг чиқимида ҳам худди асосий воситалардаги сингари дастлаб, жамланган эскириш суммасини номоддий активнинг бошланғич қийматини камайтиришга олиб бориш, шу асосда аниқланган баланс (қолдиқ) қийматни номоддий активнинг чиқими билан боғлиқ харажат сифатида 9220 счётнинг дебетига ўтказиш мақсадга мувофиқ бўлади, деб ўйлаймиз.

Савдо корхоналари асосий фаолиятининг бир маромда боришини таъминлаш мақсадида турли хизмат кўрсатувчи хўжаликлар ташкил этишлари ҳам мумкин. Бундай хўжаликларга, 21-сон БҲМСга мувофиқ, корхона балансида бўлган соғлиқни сақлаш объектлари, боғчалар, уй-жой коммунал хўжалиги объектлари, спорт ва маданият, тикувчилик ва бошқа маиший хизмат кўрсатиш устахоналари, ошхона ва буфетлар, илмий тадқиқот ва конструкторликка оид ажратилган бўлинмалар киради⁵⁴. Ушбу хўжаликлар ходимларга бепул хизмат кўрсатиш билан бир қаторда, ходимлар ва бошқа миждозларга пуллик маҳсулот сотишлари ва хизматлар кўрсатишлари ҳам мумкин. Бундай тушумлар бошқа операцион даромад сифатида 9370 «Хизмат кўрсатувчи хўжаликлар даромадлари» счётининг кредитида ҳисобга олиб борилади.

Хизмат кўрсатувчи хўжаликлар маҳсулот (хизмат)ларини сотишдан олинган даромадларнинг бошқа операцион даромадлар гуруҳига киритилиши ушбу хўжаликларнинг корхона хўжалик фаолиятида тутган ўрнига мос келади, деб ўйлаймиз. Бироқ, 21-сон БҲМСга кўра, хизмат кўрсатувчи хўжаликлардан олинган даромадлар бошқа операцион даромад сифатида тан олинсада, ушбу хўжаликларда сотилган маҳсулот (хизмат)ларнинг таннархи эса асосий фаолиятга доир харажат сифатида 9100 «Сотилган маҳсулот (товар, иш, хизмат)ларнинг таннархини ҳисобга олувчи счётлар»нинг дебетига ҳисобдан чиқарилади⁵⁵. Бизнингча, бу «Даромад ва харажатларнинг мослиги» тамойили талабларига мос келмайди. Ушбу тамойил талабига кўра, хизмат кўрсатувчи хўжаликларда сотилган маҳсулот (хизмат)ларнинг таннархини ҳам операцион (давр) харажатлар сифатида тан олиш лозим, деб ўйлаймиз. Бунинг учун давр харажатларига мўлжалланган 9400 «Давр харажатларини ҳисобга олувчи счётлар» таркибида алоҳида 9450 «Сотилган хизмат кўрсатувчи хўжаликлар маҳсулот (хизмат)лари таннархи» счётини очишни тавсия қиламиз. Биз берган тавсиямизнинг амалиётга жорий қилиниши, биринчидан, хизмат кўрсатувчи хўжаликлардан олинган даромадлар ҳисобининг бухгалтерия ҳисоби тамойилларига мослигини таъминлайди, иккинчидан, хизмат кўрсатувчи хўжаликлардан олинган фойдани ҳисоб маълумотлари орқали реал аниқлаш имконини беради.

⁵⁴ Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия Ҳисобининг миллий стандарти (21-БҲМС). Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқук дунёси, 2005, 106-б. («Солиқлар ва божхона хабарлари» газетаси кутубхонаси туркуми; 2-чиқарилиш).

⁵⁵ Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия Ҳисобининг миллий стандарти (21-БҲМС). Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқук дунёси, 2005, 108-б. («Солиқлар ва божхона хабарлари» газетаси кутубхонаси туркуми; 2-чиқарилиш).

2.3. Инвестиция фаолиятдан олинган даромадлар ҳисобини такомиллаштириш

«Бозор муносабатлари хўжалик юритувчи субъектлар мулкини беҳуда туриб қолишларига йўл қўймасликни, улардан самарали фойдаланишни тақозо этади. Мулкдан самарали фойдаланишнинг йўллари, маълумки, хилма-хилдир. Шундай йўллардан бири бўлиб, жумладан, хўжалик юритувчи субъектларнинг бўш турган пул маблағлари ва бошқа активларини инвестиция сифатида ишлатиш ҳисобланади»⁵⁶.

Инвестициялар бухгалтерия ҳисоби объекти сифатида икки турга: 1) капитал инвестиция ва 2) молиявий инвестицияга бўлинади. Инвестицияларнинг иккала тури ҳам корхонага даромад келтиришга қаратилган бўлиб, мос равишда ўзининг ёки ўзга корхоналарнинг савдо қилиш, ишлаб чиқариш ёки хизмат кўрсатиш қувватини ошириш мақсадида сарфлаган (киритган) активлари қийматидан иборат бўлади. Капитал инвестициялар савдо корхонасига бевосита даромад олиб келмайди. Улар савдо, ишлаб чиқариш ва хизмат кўрсатиш ҳажмини кўпайтириш орқали корхонанинг асосий фаолиятдан олаётган даромадини оширади.

12-сон БҲМС «Молиявий инвестицияларни ҳисобга олиш»га мувофиқ, «Молиявий инвестициялар - хўжалик юритувчи субъект тасарруфидаги фоиз, роялти, дивиденд ва ижара ҳақи шаклида даромад олишга мўлжалланган, инвестиция қилинган сармоя қийматининг ортиши ёки инвестиция қилувчи компания бошқа наф олиш учун фойдаланадиган активлар». Агар, молиявий инвестициялар корхонага фоиз, роялти, дивиденд ва ижара ҳақи шаклида даромад келтирадиган бўлса, унга қуйидагича таъриф бериш молиявий инвестицияларнинг мазмун-моҳиятини тўлароқ ифодалайди, деб ўйлаймиз: **«Молиявий инвестициялар деганда корхонанинг ўзга корхоналарга фоиз, дивиденд кўринишида даромад олиш мақсадида киритган активлари билан, роялти, ижара ҳақи шаклида даромад олиш учун вақтинчалик фойдаланишга берган активлари мажмуаси тушунилади».**

«Маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида Низом» ва 21-сон БҲМСда инвестиция фаолиятига хос бўлган фоиз, роялти, дивиденд ва ижара ҳақи шаклида олинадиган даромадлар бошқа бир қатор даромад элементлари (валюта курси фарқидан ва қимматли қоғозларни қайта баҳолашдан даромадлар) билан биргаликда молиявий фаолият даромадлари сифатида эътироф этилган. Шунинг таъкидлаш керакки, бухгалтерия ҳисобини тартибга солувчи меъёрий ҳужжатлардан фақатгина 9-сон БҲМС «Пул оқими тўғрисидаги ҳисобот»да молиявий фаолиятга тавсиф берилган. Унга кўра, «молиявий фаолият – бу хўжалик юритувчи субъектнинг фаолияти натижасида хусусий капитал ва қарз маблағлари миқдори ва таркибида ўзгариш қилиш

⁵⁶ Уразов К.Б. Инвестицияларнинг бухгалтерия ҳисоби ва солиққа тортилиши. – Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқук дунёси, 2004, 4-бет.

мумкин бўлган фаолият»⁵⁷. Мазкур БҲМСда молиявий фаолиятга оид пул оқимларига қуйидагилар киритилган: 1) Акциялар ёки хусусий капитал билан боғлиқ бошқа молиявий воситаларни чиқаришдан келадиган пул тушумлари; 2) Хусусий акцияларни ҳақини тўлаш ёки сотиб олиш учун уларнинг эгаларига тўловлар; 3) Облигациялар эмиссиясидан, молия корхоналари томонидан берилган ссудалардан, гаровга олинган ва бошқа қисқа ҳамда узоқ муддатли қарзлар бўйича пул тушумлари; 4) Қарзларни тўлаш; 5) Молиявий лизинг бўйича мажбуриятларни қисқартириш учун ижарачиларнинг тўловлари⁵⁸.

Юқорида молиявий фаолиятга берилган таъриф ва унга оид пул оқимларидан кўриниб турибдики, ушбу фаолият моҳиятан корхонага қарз олиш, акциялар ва облигациялар чиқариш, шунингдек, бошқа усулларда пул маблағларини жалб қилишга қаратилган бўлиб, у корхонага ҳеч қандай даромад келтирмайди. Шу сабабли, амалдаги тартибга кўра молиявий фаолиятга киритилган фоиз, дивиденд, роялти ва ижара ҳақи шаклидаги даромадларни инвестиция фаолиятидан олинган даромадлар сифатида тан олиш лозим, деб ўйлаймиз. Мос равишда 9500 счётлар гуруҳини «Молиявий фаолиятдан олинган даромадларни ҳисобга олувчи счётлар» эмас, «Инвестиция фаолиятидан олинган даромадларни ҳисобга олувчи счётлар» деб номлашни, шунингдек, ушбу счётлар тизимидан 9540 «Валюта курсидан даромадлар» ва 9560 «Қимматли қоғозларни қайта баҳолашдан даромадлар» счётларини чиқаришни тавсия қиламиз.

Валюта курси ўзгаришидан ва қимматли қоғозларни қайта баҳолашдан олинган даромадлар, бизнингча, корхонанинг молиявий фаолиятига ҳам, инвестиция фаолиятига ҳам тааллуқли эмас. Ушбу турдаги даромадлар корхона раҳбариятининг қабул қилган қарорларига боғлиқ бўлмайди. Шу боисдан уларни бюджетлаштирилмайдиган даромадлар гуруҳига киритиш лозим, деб ҳисоблаймиз.

Инвестиция фаолиятидан олинган даромадларга кирувчи фоиз, дивидент ва роялти кўринишидаги даромадларнинг моҳияти, ҳисоблаш тартиби, ҳисоб ва ҳисоботда акс эттириш масалалари меъёрий ҳужжатлар ва махсус адабиётларда етарлича ёритилган бўлиб, ушбу даромадларни ҳисобга олиш бўйича танланган тартиб уларнинг иқтисодий мазмунига ва БҲМСларга мос келади, деб ўйлаймиз. Бироқ, лизинг (ижара)дан олинган даромадларнинг ҳисоби ҳақида бундай деб бўлмайди.

Олдинги параграфда молиявий лизингга берилаётган асосий воситани балансдан чиқариш жараёнининг ва ундан олинган даромадларнинг ҳисобига тўхталган эдик. Ўътироф этилганидек, БҲМСларда ижара (лизинг)нинг молиявий лизинг ва оператив ижара турлари фарқланади. «Маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ва молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида Низом» ва 21-сон БҲМСда келтирилган тартибга кўра, молиявий лизингдан олинадиган фоиз

⁵⁷ Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари тўплами. - Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқук дунёси, 2004, 91-бет.

⁵⁸ Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари тўплами. - Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқук дунёси, 2004, 94-бет.

кўринишидаги даромадлар молиявий фаолиятдан олинган даромадлар (бизнинг тавсиямизга кўра инвестиция фаолиятига мос келади) сифатида тан олинади. Бироқ, ушбу ва бошқа меъёрий ҳужжатларда молиявий лизингдан олинadиган фоиз кўринишидаги даромадларни ҳисоб-китоб қилиш тартиби ўз аксини топмаган.

Лизингга берувчи нуқтаи назаридан, олинadиган ҳар йиллик лизинг тўлови икки қисмдан иборат бўлади. Унинг бир қисми лизинг бўйича молиявий инвестиция (асосий қарз)ни камайтирса, бир қисми корхонанинг инвестиция фаолиятидан олган даромади ҳисобланади.

Олинadиган ҳар йиллик лизинг тўлови суммаси лизинг муддати давомида ўзгармайди. Бироқ, лизинг тўловининг таркибий қисмлари ҳисобланган асосий қарзни камайтиришга олиб бориладиган сумма билан фоиз кўринишидаги даромадларга олиб бориладиган сумма йилдан-йилга ўзгариб боради. Чунки, лизинг фоизи ставкаси камайиб боровчи асосий қарзга нисбатан қўлланилади ва ўз навбатида, даромадларга олиб бориладиган сумма йилдан-йилга камайиб, асосий қарзнинг камайишига олиб бориладиган сумма ортиб боради.

Олдинги параграфдаги лизингга оид мисолимизда лизинг муддати давомида лизинг тўловининг молиявий инвестиция (асосий қарз)нинг камайишига ва фоиз кўринишидаги даромадларга олиб бориладиган қисмларининг ҳисоб-китоби 7-жадвалда келтирилган.

7-Жадвал

Самарқанд вилояти «Таъминотсавдо» ассоциациясида олинadиган лизинг тўловларининг тақсимооти⁵⁹

Йиллар	Йил бошига дебиторлик қарзи	Лизинг тўлови, жами	Шундан		Йил охирига дебиторлик қарзи
			Даромадга олиб бориладиган қисми, 10%	Молиявий инвестицияни камайтиришга олиб бориладиган қисми	
2009	47 547 000	15 000 000	4 754 700	10 245 300	37 301 700
2010	37 301 700	15 000 000	3 730 170	11 269 830	26 031 870
2011	26 031 870	15 000 000	2 603 187	12 396 813	13 635 057
2012	13 635 057	15 000 000	1 364 943	13 635 057	-
Жами		60 000 000	12 453 000	47 547 000	

Ушбу тартибда аниқланган даромадга олиб бориладиган суммага 21-сон БҲМСда қуйидаги бухгалтерия ёзуви берилади:

Дебет 4830 «Олинadиган фоизлар.....4 754 700 (1-йил учун)
Кредит 9550 «Молиявий ижарадан даромадлар»4 754 700

Юқоридаги ҳисоб-китобдан кўриниб турибдики, молиявий лизингдан олинadиган даромад лизингга берилган асосий воситадан вақтинчалик фойдаланганлик учун эмас, лизингга берилган асосий восита қиймати ҳали

⁵⁹ 21-сон БҲМС ва тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси.

тўлиқ тўланмаганлиги учун фоиз кўринишида ундирилади. Шундай экан, бизнингча, молиявий лизингдан олинadиган даромадни бухгалтерия ҳисобида, 21-сон БҲМСда келтирилганидек ижарадан олинган даромад сифатида эмас, фоиз кўринишидаги даромад сифатида қуйидагича акс эттиришни тавсия қиламиз:

Дебет 4830 «Олинadиган фоизлар.....4 754 700

Кредит 9530 «Фоизлар кўринишидаги даромадлар»4 754 700

Зеро, 21-сон БҲМСнинг ўзида ҳам лизинг фоизи ҳисобланганда олинadиган ижара кўринишида эмас, олинadиган фоиз кўринишидаги дебиторлик қарз вужудга келиши эътироф этилган.

Юқорида қайд этилганидек, асосий воситалар оператив ижарага берилиши ҳам мумкин. Оператив ижарага берилган асосий воситалар ижарага берувчининг балансидан чиқарилмайди. Ижара муддати тугагач ижарачи томонидан фойдалиниланган асосий восита ижарага берувчига қайтарилади.

Ижарага берувчи вақтинчалик фойдаланишга берган асосий воситаси учун шартномада белгиланган миқдорда ва тартибда ижара ҳақи ундириб боради. 21-сон БҲМСга мувофиқ, ундирилган ижара ҳақи бошқа операцион даромад сифатида тан олинади. Юқорида таъкидланганимиздек, 6-сон БҲМСда ижара ҳақи шаклидаги даромад инвестиция фаолиятининг натижаси сифатида эътироф этилган. Шу сабабли, ушбу турдаги даромадларни бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботида бошқа операцион даромад сифатида эмас, инвестиция фаолиятидан олинган даромад сифатида тан олиш лозим, деб ўйлаймиз.

21-сон БҲМСда 9550 счёт «Молиявий ижарадан олинган даромад», деб номланган ва у молиявий лизингдан олинган даромадлар учун мўлжалланган. Юқорида таъкидлаганимиздек, молиявий лизингдан олинган даромадларни 9530 «Фоиз кўринишидаги даромадлар» счётида ҳисобга олишни, 9550 счётни эса «Оператив ижарадан олинган даромад», деб номлаб, унда оператив ижара ҳақларини ҳисобга олишни тавсия қиламиз.

Акционерлик жамияти шаклидаги савдо корхоналарида хусусий акцияларни сотиб олиш жараёнида ҳам инвестиция фаолиятига оид даромадлар вужудга келади. Тадқиқотларнинг кўрсатишича, ушбу даромадларни ҳисобга олишнинг 21-сон БҲМСда назарда тутилган тартибида айрим мунозарали жиҳатлар мавжуд. Мазкур БҲМСга мувофиқ, сотиб олинган хусусий акциялар 8600 «Сотиб олинган хусусий акцияларни ҳисобга олувчи счётлар»нинг дебетида ҳақиқий сотиб олиш баҳосида акс эттирилади. Кейинчалик, акциялар қайта сотилаётганда ёки бекор қилинаётганда уларнинг сотиб олиш ва номинал қийматлари ўртасидаги ижобий (салбий) фарқ инвестиция фаолиятидан олинган даромад (харажат) сифатида тан олинади. Шунингдек, 8600 «Сотиб олинган хусусий акцияларни ҳисобга олувчи счётлар» 8300 «Устав капиталини ҳисобга олувчи счётлар»га контрпассив бўлиб, акционерлик жамиятларининг устав капитални миқдорини камайтиради ва балансда устав капитални суммасидан чегириладиган сумма сифатида кўрсатилади⁶⁰.

⁶⁰ 21-сон БҲМС «Хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий – хўжалик фаолияти бухгалтерия ҳисоби Счётлар режаси ва уни қўллаш бўйича Йўриқнома». 2-чик. – Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 2005, 208-б.

Маълумки, 8300 «Устав капиталини ҳисобга олувчи счётлар»да чиқарилган акциялар номинал қиймати бўйича ҳисобга олинади. 8600 «Сотиб олинган хусусий акцияларни ҳисобга олувчи счётлар»да эса ҳақиқий сотиб олиш баҳосида акс эттирилади. Бозор иқтисодиёти шароитида чиқарилган акцияларнинг иккиламчи бозордаги нархига акционерлик жамиятининг молиявий ҳолати, фойдалилик даражаси, бозорда эгаллаган ўрни, келажакдаги истиқболи ва шу каби кўплаб омиллар таъсир қилганлиги учун унинг номинал қийматидан фарқ қилади. Шу сабабли ҳам, 8300 «Устав капиталини ҳисобга олувчи счётлар» ва унга контр-пассив бўлган 8600 «Сотиб олинган хусусий акцияларни ҳисобга олувчи счётлар»да акцияларни икки хил (номинал ва сотиб олиш) қийматида акс эттириш балансида устав капитали суммасининг, бу эса, ўз навбатида жами хусусий капитал ва баланс валютасининг бузиб кўрсатилишига олиб келади.

Ушбу чалкашликнинг бош сабаби сотиб олинган хусусий акцияларнинг 8600 «Сотиб олинган хусусий акцияларни ҳисобга олувчи счётлар»да *сотиб олиш қиймати*да акс эттирилишида, шунингдек, акцияни сотиб олиш ва номинал қиймати ўртасидаги ижобий (салбий) фарқнинг акция қайта сотилаётган ёки ҳисобдан чиқарилаётган пайтда даромад (харажат) сифатида тан олинимида, деб биламиз. Бизнинг фикримизча, сотиб олинган хусусий акциялар 8600 «Сотиб олинган хусусий акцияларни ҳисобга олувчи счётлар»да номинал қийматида акс эттирилиши ва вужудга келадиган сотиб олиш ва номинал қийматлари ўртасидаги ижобий (салбий) фарқ кейинчалик эмас, сотиб олинган пайтнинг ўзида даромад (харажат) сифатида тан олиними керак. Зеро, **биринчидан**, бундай даромад ҳисоблаш тамойилига мувофиқ, акция сотиб олинган вақтда юз беради. **Иккинчидан**, балансида устав капитали суммаси реал акс эттирилади.

Юқорида баён этилган фикр ва мулоҳазаларни умумлаштирган ҳолда хусусий акцияларни сотиб олишда вужудга келадиган даромадлар ҳисобини қуйидаги тартибда юритишни тавсия қиламиз (8-жадвал).

8-жадвал

Хусусий акцияларни сотиб олишда вужудга келган даромадлар ҳисоби⁶¹

№		Счётлар корреспонденцияси			
		21-сон БХМС		Тавсия	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1.	Хусусий акцияларнинг сотиб олиними:				
	1.Номинал қийматидан паст баҳода сотиб олинганда:				
	- <i>сотиб олиш қиймати</i> га	8600	5010- 5530	8600	5010-5530
	- <i>қийматини номиналга етказиш (қўрилган фойдага)</i>	-	-	8600	9590*

⁶¹ 21-сон БХМС ва тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

	2.Номинал қийматидан юқори баҳода сотиб олинганда: - <i>сотиб олиш қийматиға</i> - <i>номинал қийматиға</i> - <i>номинал қийматидан юқори фарқиға (кўрилган зарарға)</i>	8600 - -	5010- 5530 - -	- 8600 8410,9690*	- 5010-5530 5010-5530
2. Сотиб олинган хусусий акцияларни қайта сотиш:					
1.Сотиб олиш ва номинал қийматидан юқори баҳода сотиш:					
- <i>сотиб олиш қийматиға</i>	5010-5530	8600	-	-	-
- <i>сотиб олиш қийматидан юқори фарқиға</i>	5010-5530	9590	-	-	-
- <i>номинал қийматиға</i>	-	-	5010-5530	8600	8600
- <i>номинал қийматидан юқори фарқиға</i>	-	-	5010-5530	9590	9590
2.Сотиб олиш ва номинал қийматидан паст баҳода сотиш:					
- <i>сотиш қийматиға</i>	5010-5530	8600	5010-5530	8600	8600
- <i>сотиб олиш қийматидан паст фарқиға</i>	9690	8600	-	-	-
- <i>номинал қийматидан паст фарқиға</i>	-	-	9690	8600	8600
3. Сотиб олинган хусусий акцияларни бекор қилиш:					
1.Номинал қийматидан паст баҳода сотиб олинган акцияларни бекор қилиш:					
- <i>сотиб олиш қийматиға</i>	8300	8600	-	-	-
- <i>номинал қийматидан паст фарқиға</i>	8300	9590	-	-	-
- <i>номинал қийматиға</i>	-	-	8300	8600	8600
2.Номинал қийматидан юқори баҳода сотиб олинган акцияларни бекор қилиш:					
- <i>номинал қийматиға</i>	8300	8600	8300	8600	8600
- <i>номинал қийматидан юқори Фарқиға</i>	8410,9690	8600	-	-	-

*Ушбу сётларнинг тавсия этилган номланиши 9590 «Инвестиция фаолиятининг бошқа даромадлари», 9690 «Инвестиция фаолияти бўйича бошқа харажатлар» (3-иловага қаранг).

2.4. Бюджетлаштирилмайдиган даромадлар ҳисоби

Савдо корхоналари хўжалик фаолиятида кўзда тутилмаган, яъни бюджетлаштирилмаган даромадлар ҳам юз бериши мумкин. Ушбу турдаги даромадларни алоҳида гуруҳда бирлаштириш зарурати, ушбу гуруҳга кирувчи даромад элементлари ва уларни ушбу гуруҳга киритиш асослари 1.2-параграфда батафсил ёритилган эди. Шунинг таъкидлаш керакки, биз томонимиздан бюджетлаштирилмаган даромадлар сифатида эътироф этилган даромад элементлари Россия қонунчилигида ҳам алоҳида гуруҳ-нореализацион даромадлар сифатида тан олинган (9-жадвал). Фақатгина, фавқулодда даромадлар Россия қонунчилигида алоҳида гуруҳ сифатида қаралади.

9-Жадвал

Таклиф этилаётган бюджетлаштирилмаган даромадлар ва Россия қонунчилигида назарда тутилган нореализацион даромадлар

Таклиф этилаётган бюджетлаштирилмаган даромадлар	Россия қонунчилигидаги нореализацион даромадлар*
Ундирилган пеня, жарима ва устамалар	Ундирилган пеня, жарима ва неустойкалар, зарарлар ўрнининг қопланиши
Ўтган йиллар фойдалари	Ҳисобот йилида аниқланган ўтган йиллар фойдалари
Кред. ва деп. қарзларни ҳисобдан чиқаришдан даромадлар	Даъво муддати ўтганлиги учун даромадга олинган кредиторлик қарзлар
Текин олинган активлар	Қайтариб бермаслик шарти билан олинган активлар
Қисқа муд. мол. инвест.ларни қайта баҳолашдан даромадлар	Активларни қайта баҳолашдан даромадлар
Валюта курси фарқидан даромадлар	Валюта курси фарқидан даромадлар
Фавқулодда даромадлар	
Бошқа бюджетлаштирилмаган даромадлар	Бошқа нореализацион даромадлар

* Манба: Палий В.Ф. Бухгалтерский учет. Уч. пос. 2-изд., перераб. и доп.–М.: ИПБ-БИНФА, 2005, ст. 207

21-сон БҲМСда бюджетлаштирилмаган даромадларга турли даромад гуруҳларига мансуб счётлар биркитилган. Чунончи, 1) Ундирилган пеня, жарима ва устамалар; 2) Ўтган йиллар фойдалари; 3) Муддати ўтган кред. ва деп. қарзларни ҳисобдан чиқаришдан даромадлар; 4) Текин олинган активлар 9300 «Асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадларни ҳисобга олувчи счётлар» тизимида, 1) Қисқа муддатли молиявий инвестицияларни қайта баҳолашдан даромадлар; 2) Валюта курси фарқидан даромадлар 9500 «Молиявий фаолиятдан олинган даромадларни ҳисобга олувчи счётлар» тизимида жойлаштирилган. Фавқулодда даромадлар учун эса 9710 «Фавқулоддаги фойдалар» счёти мўлжалланган.

Бизнингча, бюджетлаштирилмайдиган даромадларнинг 21-сон БХМСда белгиланганидек турли счётлар тизимида жойлаштирилиши ушбу гуруҳга кирувчи даромадлар ҳақида тизимли маълумот олишни қийинлаштиради. Шу сабабли, барча бюджетлаштирилмайдиган даромадларни битта алоҳида счётлар тизимида мужассамлаштириш лозим, деб ўйлаймиз. Ушбу даромадларни бюджетлаштирилмайдиган даромадларнинг корхона ялпи даромади таркибида тутган ўрни ва транзит счётлар таркибидаги мавжуд имкониятлардан келиб чиққан ҳолда, 9710 счётда ҳисобга олишни таклиф қиламиз. Бунинг учун 9710 «Фавқулодда фойдалар» счётини 9710 «Бюджетлаштирилмаган даромадларни ҳисобга олувчи счётлар» деб номлашни ва унинг таркибида қуйидаги синтетик счётларни очишни таклиф қиламиз (10-жадвал).

10-Жадвал

Бюджетлаштирилмаган даромадларни ҳисобга олувчи счётлар тизими (3-иловага қаранг)

21-сон БХМС бўйича		Таклиф қилинаётган вариант	
9330	Ундирилган жарима, пеня ва устамалар	9711	Ундирилган пеня, жарима ва устамалар
9340	Ўтган йиллар фойдалари	9712	Ўтган йиллар фойдалари
9360	Кред. ва деп. қарзларни ҳисобдан чиқаришдан даромадлар	9713	Кред. ва деп. қарзларни ҳисобдан чиқаришдан даромадлар
9380	Текин қайтарилмайдиган молиявий ёрдам	9714	Текин олинган активлар
9540	Валюталар курслари фаркидан даромадлар	9715	Қисқа муд. мол. инвест.ларни қайта баҳолашдан даромадлар
9560	Қимматли қоғозларни қайта баҳолашдан даромадлар	9716	Валюта курси фаркидан даромадлар
9710	Фавқулоддаги фойдалар	9717	Фавқулодда даромадлар
		9718	Бошқа бюджетлаштирилмаган даромадлар

Бюджетлаштирилмаган даромадларни ҳисоб-китоб қилиш, уларни счётларда акс эттириш масалалари БХМСлар, бошқа бухгалтерия ҳисобига оид меъёрий ҳужжатлар ва соҳага оид адабиётларда етарлича ёритилган. Биз улардан айримларига тўхталиб ўтмоқчимиз.

Амалдаги тартибга кўра, қайтарилмаслик шарти билан пул маблағлари олинса, даромад сифатида 9380 «Қайтарилмайдиган молиявий ёрдам» счётида, бошқа активлар олинса, 8530 «Текин олинган мулк» счётида акс эттирилади. Бизнингча, текин олинган барча активлар, унинг шаклидан қатъий назар даромад сифатида тан олиниши, молиявий ёрдам тарзида олинган активлар эса, унинг шаклидан қатъий назар мақсадли тушум сифатида 8890 «Бошқа мақсадли тушумлар» счётининг кредитида акс эттирилиши лозим. Зеро, биринчидан, молиявий ёрдам аниқ мақсад билан берилади, иккинчидан, беғараз олинган молиявий ёрдам билан резерв капитали ўртасида ҳеч қандай боғлиқлик йўқ, деб ўйлаймиз. Ана шунда 8530 счётга эҳтиёж қолмайди. Бу масала диссертациянинг 1.2-параграфида янада батафсилроқ ёритилган эди.

21-сон БХМСга мувофиқ, барча турдаги қимматли қоғозларни қайта баҳолашда улар қийматининг оширилиши даромад сифатида тан олинади⁶². Бирок, 12-сон БХМС «Молиявий инвестицияларнинг ҳисоби» 21-бандига биноан, узоқ муддатли молиявий инвестицияларни қайта баҳолашдаги қўшимча миқдор хусусий капитал таркибида қайта баҳолашда вужудга келган резерв сифатида тан олиними лозим. Узоқ муддатли активлар, шу жумладан, молиявий инвестицияларни қайта баҳолашда вужудга келадиган даромадлар халқаро амалиётда ҳам резерв капитали сифатида тан олинади. Биз 21-сон БХМСда ҳам ушбу тартибни назарда тутишни ва 9560 «Қимматли қоғозларни қайта баҳолашдан даромадлар» счётининг номини кенгрок қилиб 9715 «Қисқа муддатли молиявий инвестицияларни қайта баҳолашдан даромадлар», деб номлашни таклиф қиламиз.

Жаҳон иқтисодиёти ривожининг ҳозирги босқичида миллий хўжаликларнинг умумжаҳон меҳнат тақсимотида фаол иштирок этиши уларнинг муваффақиятли фаолият кўрсатишининг муҳим шартига айланиб бормокда. Миллий хўжалик юритувчи субъектлар билан хорижий ҳамкорлар ўртасидаги иқтисодий муносабатлар бухгалтерия ҳисобининг муҳим ва ўзига хос объектларидан бўлган валюта операцияларини вужудга келтиради.

Валюта операциялари ҳисобининг ўзига хос ва адабиётларда етарлича ёритилмаган жиҳати бўлиб, вужудга келган курс фарқларидан олинган даромадларни аниқлаш ҳисобланади. Валюта операциялари бўйича курс фарқлари валюта счётида, шунингдек, хорижий валютада ҳисобланган дебиторлик қарзлари ва мажбуриятларни акс эттирувчи счётларда ҳосил бўлади.

Ушбу счётларда ҳосил бўлган курс фарқлари, одатда ҳар ойнинг охирида аниқланади ва даромад (харажат) сифатида тан олинади. Биз, ушбу счётлар бўйича курс фарқларини қуйидагича ҳисоб-китоб қилишни тавсия қиламиз:

Дебет <i>Курс фарқи ҳисобланаётган счётнинг номери ва номи</i>				Кредит			
Операция номери	Хориж валю-тасида	Курс	Сумма	Операция номери	Хориж валю-тасида	Курс	Сумма
Давр бошига қ-қ (актив счётлар учун)				Давр бошига қ-қ (пассив счётлар учун)			
Дебет оборот				Кредит оборот			
Давр охирига қ-қ (актив счётлар учун)				Давр охирига қ-қ (пассив счётлар учун)			

⁶² 21-сон БХМС «Хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий – хўжалик фаолияти бухгалтерия ҳисоби Счётлар режаси ва уни қўллаш бўйича Йўриқнома». 2-чиқ. – Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 2005, 233-б.

Жадвалга изоҳлар: а) Жадвалнинг биринчи қаторида ой бошига счётнинг валютадаги қолдиғи кўрсатилади

б) Кейинги қаторларда счётнинг чет эл валютасидаги кўпайиши ва камайиши мос равишда жадвалнинг дебет ва кредит томонларида кўрсатилади.

в) Барча операциялар қайд этилгач дебет ва кредит оборот суммалари аниқланади. Ой охирида вужудга келган курс фарқи қуйидаги формула ёрдамида топилади:

Актив счётлар учун: $Kф = КО + C_2 - C_1 - ДО$

Пассив счётлар учун: $Kф = ДО + C_2 - C_1 - КО$

Бу ерда: КО –курс фарқлари аниқлангунгача акс эттирилган кредит оборот суммаси;

$C_{1,2}$ –счётнинг ой боши ва ой охиридаги қолдиғи.

ДО –курс фарқлари ҳисоблангунгача акс эттирилган дебет обороти суммаси

Топилган курс фарқлари суммаси жадвалда қуйидагича акс эттирилади:

- ижобий курс фарқи дебетда

- салбий курс фарқи кредитда

Шуни таъкидлаш керакки, ижобий курс фарқи валюта счёти ва хорижий валютада ҳисобланган дебиторлик қарзларини акс эттирувчи счётлар бўйича хорижий валютанинг сўмга нисбатан курси ошганда юз берса, хорижий валютадаги мажбуриятларни ҳисобга олувчи счётлар бўйича хорижий валютанинг миллий валютага нисбатан курси пасайганда юз беради.

Юқорида кўриб чиқилган ва бошқа бюджетлаштирилмаган даромадлар бўйича асосий бухгалтерия ёзувлари 11-жадвалда келтирилган.

11-Жадвал

Бюджетлаштирилмаган даромадларга оид асосий операцияларнинг счётларда акс этирилиши⁶³

№	Операциянинг мазмуни	Счётлар корреспонденцияси			
		21-сон БҲМС		Тавсия	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Суд қарори ёки ўзаро келишувга кўра бошқа корхоналардан ундириладиган жарима, пеня ва устамалар суммасига	4860	9330	4860	9711
2	Ҳисобот даврида аниқланган ўтган йиллар фойдалари	4010	9340	5010, 5110, 4010	9712
3	Даъво муддати ўтиши ва бошқа сабабларга кўра кредиторлик ва деп. қарзларнинг ҳисобдан чиқарилиши	6010, 6900	9360	6000, 6100, 6300, 6510, 6720, 6800, 6900	9713
4	Бепул олинган активлар: - пул маблағлари - бошқа активлар - молиявий ёрдам тарзида - текин олинган	5110-5530 акт. счётлар - -	9380 8530 - -	- - акт. счётлар акт. счётлар	- - 8890 9714

⁶³ 21-сон БҲМС ва тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси.

5	Қимматли қоғозларни қайта баҳолашда қийматининг оширилиши	0610, 5810	9560	5810	9715
6	Балансинг валюта моддаларини қайта баҳолашдан ижобий курс фарқлари	пул мабл., дебиторлик. қарзлар ва мажбурият счётлари	9540	пул мабл., дебиторлик. қарзлар ва мажбурият счётлари	9716
7	Фавқулдда ҳодиса туфайли ускуналар, материаллар, товарлар кириш қилинди	0710,0720, 1000,2900	9710	0710, 0720, 1000,2900	9717
8	Активларни инвентаризация қилиш чоғида аниқланган ортиқчалар	Акт.счётлар	9390	Акт. счётлар	9718
9	Олдинги йилларда ҳисобдан чиқарилган дебиторлик қарзларидан олинган даромадлар	Олинадиган счётлар	9390	Олинадиган счётлар, 5010-5530	9718

2.5. Келгуси давр ва муддати кечиктирилган даромадлар ҳисобини такомиллаштириш

Савдо корхоналарида турли хўжалик операциялари натижаси ўлароқ, келгуси давр ва муддати кечиктирилган даромадлар вужудга келади. Тадқиқотларнинг кўрсатишича, келгуси давр ва муддати кечиктирилган даромадларнинг номланиши, таркиби, ҳисоб-китоб қилиниши, ҳисоб ва ҳисоботда акс эттирилиши бўйича турли ёндашувлар мавжуд. Чунончи, Нидлз Б.ва бошқалар⁶⁴, Тумасян Р.З.⁶⁵, Кандраков И.П.⁶⁶, Василенко А.А.⁶⁷ ва бошқалар, Палий В.Ф.⁶⁸ ва бошқалар ўзларининг асарларида «келгуси давр даромадлари» тушунчасидан фойдалансалар, Торшаева Ш.М.⁶⁹ ва бошқалар «Келгуси давр даромади» ва «Кечиктирилган даромад» тушунчаларидан фойдаланиб, уларнинг синоним тушунчалар эканлигини таъкидлаганлар.

Республикамиз олимлари томонидан олиб борилган илмий тадқиқот ишларида ушбу турдаги даромадлар «Муддати кечиктирилган даромад», сифатида эътироф этилади⁷⁰. БҲМСларда келгуси даврларда тан олинадиган барча даромадлар «Кечиктирилган даромадлар», деб талқин қилинади.

Бизнингча, «кечиктирилган даромад» билан «келгуси давр даромади»ни бир-биридан фарқлаш лозим. Улар бухгалтерия ҳисобининг алоҳида

⁶⁴ 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, ст. 182.

⁶⁵ Тумасян Р.З. Бухгалтерский учет: Учеб.-практ. пособие – 7-изд., стер. – М.: Омега-Л, 2008, ст. 721.

⁶⁶ Кандраков И.П. Бухгалтерский учет: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2006, ст. 393.

⁶⁷ Бухгалтерский учет и аудит. 500 вопросов и ответов. Серия «Учебники, учебные пособия». - Ростов н / Д: Феникс, 1999, ст. 79.

⁶⁸ Палий В.Ф. Бухгалтерский учет. Уч. пос.-2-изд., перераб. и доп. – М.: ИПБ-БИНФА, 2005, ст. 134.

⁶⁹ Торшаева Ш.М. Принципы бухгалтерского учета. Уч. пос. – Караганды, 2006, ст. 246.

⁷⁰ Уразов К.Б. Иқтисодийни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг назарий ва методологик муаммолари: иқт.фан.док....дисс. – Т.: ЎЗР БМА, 2006, 178-б., Ташназаров С.Н. Хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналарда молиявий бухгалтерия ҳисобини такомиллаштириш: иқт.фан.номз....дисс. автореф. – Т.: ЎЗР БМА, 2005, 17-б.

объектлари ҳисобланиб, ҳар бири ўзида турли иқтисодий муносабатларни мужассамлаштиради. Диссертациянинг биринчи бобида таъкидлаганимиздек, **келгуси давр даромадлари** - пули олдиндан ундирилган, лекин бухгалтерия ҳисоби тамойилларига мувофиқ кейинги даврларда тан олинадиган даромадлардир. Бу моҳиятан харидорлардан ҳали етказиб берилмаган тайёр маҳсулотлар (товарлар, кўрсатилмаган хизматлар ва бажарилмаган ишлар) учун олдиндан олинган бўнак ҳисобланади. **Кечиктирилган даромадлар** эса ҳисобот даврида юз берган, лекин маълум сабабларга (қонун меъёрлари, харажат ва даромадлар мослиги тамойили ва бошқалар) кўра тан олиниши кейинги даврларга узайтирилиши лозим бўлган даромадлардир.

Нидлз Б.ва бошқалар⁷¹, Торшаева Ш.М.⁷²лар келгуси давр (кечиктирилган) даромадларига ҳали етказиб берилмаган товарлар, бажарилмаган ишлар ва кўрсатилмаган хизматлар учун олдиндан олинган авансларни киритсалар, Тумасян Р.З.⁷³, Кандраков И.П.⁷⁴ ва Палий В.Ф.⁷⁵лар 1) олинган аванслардан ташқари яна қуйидагиларни киритадилар: 2) Текин олинган активлар; 3) Ўтган йилларда аниқланган камомадлар бўйича қарзларнинг келгусида келиб тушиши; 4) Жавобгар шахсдан ундириладиган сумма билан моддий актив камомадининг баланс қиймати ўртасидаги фарқ.

Тадқиқотлар шуни кўрсатадики, келгуси давр ва кечиктирилган даромадларнинг таркиби, ҳисоб ва ҳисоботда акс эттириш масалалари мамлакатимиз олимлари томонидан кам ўрганилган. Даромадларнинг бир тури сифатида умумий тарзда эътироф этиш билан чекланганлар.

21-сон БҲМСда кечиктирилган даромадларга қуйидаги даромадлар киритилади:

1. 6210 «Дисконт (чегирма)лар кўринишидаги кечиктирилган даромадлар»;
2. 6220 «Мукофот (устама)лар кўринишидаги кечиктирилган даромадлар»;
3. 6230 «Бошқа кечиктирилган даромадлар» (Ҳали етказиб берилмаган товар (иш, хизмат)лар учун олдиндан олинган бўнак тариқасидаги даромадлар).

Бизнинг фикримизча, 21-сон БҲМСда кечиктирилган даромадлар таркибига киритилган учинчи гуруҳ даромадлари аслида мазмун-моҳиятига кўра, келгуси давр даромади ҳисобланади.

Амалдаги тартибга кўра, келгуси давр даромадлари ҳам кечиктирилган даромадлар ҳам дастлаб, корхона мажбурияти сифатида тан олинади ва тегишли даври келиши билан ҳисобот давр даромадларига ўтказиб борилади. Келгуси давр даромадлари моҳиятан етказиб берилмаган товарлар (кўрсатилмаган хизматлар, бажарилмаган ишлар) учун олдиндан олинган

⁷¹ 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, ст. 182.

⁷² Торшаева Ш.М. Принципы бухгалтерского учета. Уч. пос. – Караганды, 2006, ст. 246.

⁷³ Тумасян Р.З. Бухгалтерский учет: Учеб.-практ. пособие – 7-изд., стер. – М.: Омега-Л, 2008, ст. 721.

⁷⁴ Кандраков И.П. Бухгалтерский учет: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2006, ст. 393.

⁷⁵ Палий В.Ф. Бухгалтерский учет. Уч. пос.-2-изд., перераб. и доп. – М.: ИПБ-БИНФА, 2005, ст. 221.

бўнакларга мос келганлиги боис, шартномада кўзда тутилган товарлар харидорларга етказиб берилмагунча (хизматлар кўрсатилмагунча, ишлар бажарилмагунча) олинган сумма корхона учун қопланмаган мажбурият ҳисобланади. Шу сабабли ҳам, келгуси давр даромадларининг 21-сон БҲМСда назарда тутилганидек, тегишли муддати келгунча корхона мажбуриятлари таркибида ҳисобга олинishiга қўшиламиз.

Бироқ, 21-сон БҲМСда келтирилганидек, кечиктирилган даромадларни ҳам токи муддати келгунча мажбурият сифатида тан оlinиши, бизнингча, кечиктирилган даромадларнинг иқтисодий моҳиятига мос келмайди.

Мазкур БҲМСга мувофиқ, кечиктирилган даромадлар қуйидаги иккита вазиятда вужудга келади:

1. *Облигация сотиб олувчи корхоналарда – облигацияни номинал қийматидан паст қийматда, яъни чегирма билан сотиб олганда (6210 счёт);*
2. *Облигация сотувчи корхоналарда – облигацияни номинал қийматидан юқори қийматда, яъни мукофот билан сотганда (6220 счёт).*

Облигациялар қачон чегирма билан сотиб олинади? Амалиётда бозордаги ўхшаш облигациялардан кам даромад келтирадиган, яъни сотиб олинаётган облигациянинг фоизи қимматли қоғозлар бозоридаги ўртача ставкадан кам бўлса, бундай облигациялар чегирма билан сотиб оlinиши кузатилади. Масалан, бозорга 10 %ли облигациялар чиқарилган бир пайтда, 9% ва ундан кам фоизли облигациялар чегирма билан сотиб олинади. Шунингдек, бундай облигацияларни сотиб олишда чегирма билан боғлиқ даромад вужудга келади.

21-сон БҲМСнинг 6210 «Дисконт (чегирма)лар кўринишидаги кечиктирилган даромадлар» счётининг ишлатилишига оид тушунтиришларига кўра, сотиб олинган облигациялар молиявий инвестиция сифатида 0610 «Қимматли қоғозлар» счётининг дебетига номинал қиймати бўйича ёзилади. Облигацияни сотиб олиш учун қилинган сарфлар пул маблағларини акс эттирувчи счётларнинг кредитига, облигациянинг номинал қиймати билан сотиб олиш қиймати ўртасидаги чегирма суммаси эса, қопланмаган мажбурият сифатида 6210 «Дисконт (чегирма)лар кўринишидаги кечиктирилган даромадлар» счётининг кредитига ёзилади⁷⁶:

Дебет: 0610 «Қимматли қоғозлар».....	<i>облигациянинг номинал қиймати</i>
Кредит: «Пул маблағлари».....	<i>облигациянинг харид қиймати</i>
Кредит: 6210 «Дисконт (чегирма)лар кўринишидаги	
кечиктирилган даромадлар».....	<i>номинал ва харид қиймати ўртасидаги фарққа</i>

Тадқиқотлар кўрсатишича, облигацияларни чегирма билан сотиб олишда вужудга келадиган кечиктирилган даромадлар ҳисобининг 21-сон БҲМСда келтирилган ушбу тартибида услубий жиҳатдан номувофиқ, шунингдек, бошқа БҲМСларга мос келмайдиган жиҳатлар мавжуд.

⁷⁶ Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия Ҳисобининг миллий стандарти (21-БҲМС). Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 2005, 165-166-бетлар. («Солиқлар ва божхона хабарлари » газетаси кутубхонаси туркуми; 2-чиқарилиш).

Биринчидан, облигацияни сотиб олишдаги чегирма суммасининг мажбуриятларга олиб борилиши корхона молиявий ҳолатини ифодаловчи муҳим кўрсаткич ҳисобланган мажбуриятлар суммасининг сунъий равишда оширилишига олиб келади. Зеро, облигацияларни чегирма билан сотиб олиш асносида корхонанинг ҳеч ким олдида мажбурияти вужудга келмайди.

Иккинчидан, 12-сон БҲМС «Молиявий инвестицияларнинг ҳисоби»га кўра, сотиб олинган облигациялар 0610 «Қимматли қоғозлар» счётида номинал қийматида эмас, балки, харид қийматида акс эттирилиши керак (18-банд).

Учинчидан, 21-сон БҲМСнинг ўзида ҳам, 0610 «Қимматли қоғозлар» счётининг ишлатилишига оид тушунтиришларда сотиб олинган облигациялар 0610 «Қимматли қоғозлар» счётида харид қийматида акс эттирилиши, облигациянинг номинал қиймати ва харид қиймати ўртасидаги фарқ (чегирма) суммаси эса, облигацияни қайтариш муддати давомида 0610 «Қимматли қоғозлар» счётининг дебетига ва 9590 «Молиявий (инвестиция) фаолиятининг бошқа даромадлари» счётининг кредитига қисмлаб ҳисобдан чиқариб борилиши таъкидланган⁷⁷. Яъни:

1.Облигациянинг сотиб оlinишига:

Дебет: 0610 «Қимматли қоғозлар».....*облигациянинг харид қийматига*

Кредит: «Пул маблағлари».....*сарфланган пул маблағига*

2.Кейинчалик ҳисобот ойига тўғри келадиган чегирма суммасининг даромадга оlinишига:

Дебет: 0610 «Қимматли қоғозлар»

Кредит: 9590 «Инвестиция фаолиятидан олинган бошқа даромадлар»

Бу ерда 6210 «Дисконт (чегирма)лар кўринишидаги кечиктирилган даромадлар» счётининг ишлатилиши назарда тутилмаган.

Хулоса қилиб айтганда, облигацияларни чегирма билан сотиб олишда вужудга келадиган кечиктирилган даромадларни алоҳида 6210 «Дисконт (чегирма)лар кўринишидаги кечиктирилган даромадлар» счётида акс эттириш зарурати йўқ, деб ҳисоблаймиз. Сотиб олинган облигацияларни 12-сон БҲМС ва 21-сон БҲМСдаги 0610 «Қимматли қоғозлар» счётининг ишлатилишига оид тушунтиришларида таъкидланганидек, харид қийматида тан олиш ҳамда чегирма суммасини облигацияни қайтариш муддати давомида, бир томондан облигация харид қийматига қўшиб бориш, иккинчи томондан инвестиция фаолиятидан олинган даромад сифатида тан олиб бориш лозим, деб ўйлаймиз. Шунингдек, чегирма кўринишида вужудга келган кечиктирилган даромадлар учун балансдан ташқари 015 «Дисконт (чегирма)лар кўринишидаги кечиктирилган даромадлар» счётини очишни ва облигацияни сотиб олишда вужудга келган чегирма суммасини токи ҳисобот даври даромадларига тўлиқ ўтказилгунча мазкур сётда ҳисобга олиб боришни тавсия қиламиз.

⁷⁷ Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия Ҳисобининг миллий стандарти (21-БҲМС). Т.: Иктисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 2005, 58-59-бетлар. («Солиқлар ва божхона хабарлари» газетаси кутубхонаси туркуми; 2-чиқарилиш).

Халқаро амалиётда облигацияларни харид қилиш чоғида вужудга келган чегирма кўринишидаги кечиктирилган даромадларни ҳисобот давр даромадларига ўтказишнинг *тўғри чизикли ва самарали фоиз усуллари* қўлланилади⁷⁸. Бироқ, 12-сон БҲМС «Молиявий инвестициялар ҳисоби» ва бошқа БҲМСларда чегирма кўринишидаги кечиктирилган даромадларни ҳисобот давр даромадларига ўтказиш тартиби ёритилмаган. Шу сабабли, биз И.Н.Исмановнинг «Бухгалтерия ҳисобининг 12-миллий андозаси 12-бандини «Инвестицияларнинг харид қиймати билан қарзга берилган қимматли қоғозларнинг тўлаш қиймати ўртасидаги тафовут (дисконт ёки харид қилиш чоғида мукофот тарзида берилган маблағ) инвестор томонидан инвестициялар бўйича доимий даромад ёки харажат бўлиши учун харид қилинган пайтдан бошлаб қарз тўланадиган пайтгача бир текисда ёхуд самарали фоиз усулини қўллаб ҳисобдан ўчирилади» таҳририда баён этиш мақсадга мувофиқ бўлади»⁷⁹, деган таклифини қўллаб қувватлаймиз.

Чегирмаларни ҳисобот давр даромадларига ўтказишда халқаро амалиётда қўлланиладиган тўғри чизикли ва самарали фоиз усулларида фойдаланиш тартибини қуйидаги шартли мисол орқали кўриб чиқамиз.

Мисол: *Савдо-ишлаб чиқариш корхонаси 2009 йил 1 июлда 5 йил муддатга номинал қиймати 10 000 000 сўм бўлган 11 %ли облигация харид қилди. Қимматли қоғозлар бозорида облигацияларнинг фоизлари ўртача 12 %. Харид қилинаётган облигациянинг даромад келтирадиган фоизи қимматли қоғозлар бозоридаги ўртача ставкадан паст бўлганлиги боис, савдо-ишлаб чиқариш корхонаси облигацияларни номинал қийматидан арзон нархда, яъни 9 632 000 сўмга харид қилди.*

Облигациялар бўйича фоизлар ҳар 6 ойда ундирилади.

Ушбу мисолда чегирма кўринишидаги кечиктирилган даромад суммаси 368 000 (10 000 000-9 632 000) сўмни ташкил этади. Чегирма суммасини ҳисобот даври даромадларига ўтказишнинг тўғри чизикли усули қуйидаги 4 та босқичда амалга оширилади:

1-босқич. Фоизларни ундиришлар сони аниқланади = 1 йилдаги ундирилишлар сони
х облигациянинг амал қилиш муддати = $2 \times 5 = 10$.

2-босқич. Ҳар бир фоиз ундирилганда чегирманинг ҳисобдан чиқариладиган суммаси = жами чегирма суммаси / фоизларни ундиришлар сони = $368\,000/10 = 36\,800$ сўм.

3-босқич. Ундириладиган фоиз суммаси = облигациянинг номинал қиймати х облигация фоизи х муддат = $10\,000\,000 \times 11 \times 0,5 = 550\,000$ сўм.

4-босқич. Фоиз ундириладиган санада фоиз кўринишидаги даромадларга олиб бориладиган жами сумма = ундириладиган фоиз суммаси + ҳисобот давр даромадига олиб бориладиган чегирма суммаси = $550\,000 + 36\,800 = 586\,000$ сўм.

⁷⁸ Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учебник. / Я.В.Соколов, Ф.Ф.Бутынец, Л.Л.Горещкая, Д.А.Панков; отв. ред. Ф.Ф.Бутынец. – М.: ТК Велби, изд-во «Прспект», 2005, ст. 481.

⁷⁹ Исманов И.Н. Узоқ муддатли активлар бухгалтерия ҳисобининг метадологик асослари. Монография.-Т.: Фан, 2006, 119-бет.

Самарали фоиз усули бир мунча мураккаб бўлиб, облигациянинг баланс қийматига бозордаги ўртача фоиз ставкасини қўллаш ва натижадан эмитентдан олинadиган фоиз суммасини айириш орқали топилади. Бизнинг мисолимизда биринчи ярим йил учун облигациянинг баланс (хирид)қиймати 9 632 000 сўм, облигациянинг бозордаги ўртача фоиз ставкаси 6% (12%/2), эмитентдан ундириладиган фоиз суммаси 550 000 сўм. Ушбу ҳисоб-китоб бизнинг мисолимизда қуйидаги тартибда бўлади:

1-ярим йил учун: $9\,632\,000 \times 6\% - 550\,000 = 27\,920$ сўм;

2-ярим йил учун: $(9\,632\,000 + 27\,920) \times 6\% - 550\,000 = 29\,595$ сўм;

.....

Айрим хорижий адабиётларда самарали фоиз усулини ҳисоб-китоб қилишни қуйидаги жадвал кўринишида амалга ошириш тавсия этилган (12-жадвал)⁸⁰.

12-жадвал

Облигация чегирмасини ҳисобот давр даромадларига ўтказишнинг самарали фоиз усули

Фоиз тўланadиган саналар	Олинadиган фоизлар суммаси	Фоиз бўйича даромадлар	Чегирма суммасининг фоиз шаклидаги даромадларни кўпайтиришга олиб бориладиган қисми	Облигациянинг баланс қиймати
				9 632 000
01.01.2010 й	550 000	577 920	27 920	9 659 920
01.07.2010 й	550 000	579 595	29 595	9 689 515
01.01.2011 й	550 000	581 371	31 371	9 720 886
01.07.2011 й	550 000	583 253	33 253	9 754 139
01.01.2012 й	550 000	585 248	35 248	9 789 387
01.07.2012 й	550 000	587 365	37 365	9 826 752
01.01.2013 й	550 000	589 605	39 605	9 866 357
01.07.2013 й	550 000	591 981	41 981	9 908 338
01.01.2014 й	550 000	594 500	44 500	9 952 838
01.07.2014 й	550 000	597 162	47 162	10 000 000
Жами	5 500 000	5 868 000	368 000	

Эътибор берадиган бўлсак, облигация чегирмаларини ҳисобот давр даромадларига киритишнинг халқаро амалиётда қўлланиладиган иккала (тўғри чизиқли ва самарали фоиз) усулида ҳам ҳисобдан чиқарилаётган чегирма суммаси эмитентдан ундириладиган фоизларни кўпайтиришга олиб борилаяпти. Бизнинг амалиётимизда эса, эмитентдан ундириладиган фоиз суммаси фоиз кўринишидаги даромадларга, чегирма суммаси эса инвестиция фаолиятидан олинган бошқа даромадлар сифатида тан олинади. Агар, чегирманинг паст фоизли облигацияларни сотишни рағбатлантириш мақсадида берилишини инобатга оладиган бўлсак, чегирма суммасини халқаро

⁸⁰ Торшаева Ш.М. Принципы бухгалтерского учета. Уч. пос. – Караганды, 2006, ст. 224.

амалиётдагидек, фоиз кўринишидаги даромадларни кўпайтиришга олиб бориш тўғри бўлади, деб ўйлаймиз.

Нима учун бозорда 12%ли облигациялар бўла туриб, 11%ли облигация сотиб олинаяпти? Чунки, ундириладиган фоиздан юқотилган сумма чегирма ҳисобидан қопланади. Демак, бозор ставкасидан паст фоизли облигацияларни сотиб олиш эвазига олинган чегирма суммасини облигациядан олинандиган фоиз кўринишидаги даромадларни кўпайтиришга олиб бориш мантиққа мос келади, деб ўйлаймиз ва ҳисобот даври даромадларига ўтказилаётган чегирма суммасига 21-сон БҲМСда қуйидаги бухгалтерия ёзувини назарда тутишни тавсия қиламиз:

Дебет: 0610 «Қимматли қоғозлар»

Кредит: 9530 «Фоиз кўринишидаги даромадлар»

21-сон БҲМСда кечиктирилган даромадларнинг 2-гурухига киритилган мукофот (устама) кўринишидаги даромадлар облигация чиқарувчи корхоналарда облигацияларни номинал қийматидан юқори қийматга (устама билан) сотган вазиятларда вужудга келади. Яъни, облигация сотишдан келиб тушган пул маблағлари билан облигацияни қоплаш билан боғлиқ мажбуриятлар ўртасидаги фарқ кечиктирилган даромадлар сифатида тан олинади.

Шу ўринда савол туғилади. Қандай вазиятларда облигация мукофот билан сотилади? Облигацияларни мукофот (устама) билан сотилишини таъминловчи бош омил бўлиб, сотилаётган облигациянинг фоиз ставкаси, яъни даромадлиги ҳисобланади. Агар, чиқарилаётган облигациянинг фоиз ставкаси қимматли қоғозлар бозоридаги ўхшаш облигацияларнинг фоиз ставкаларидан юқори бўлса, бундай облигацияларга талабгорлар кўп бўлади ва ўз навбатида мукофот билан сотилади.

Тадқиқотлар облигацияларни сотишдан олинган мукофотларни тан олиш бўйича халқаро ва миллий тажрибалар бир-бири билан уйғун эканлигини кўрсатади. Аксарият хорижий⁸¹ ва миллий адабиётларда⁸², шунингдек, 21-сон БҲМСда⁸³ облигациялар сотилган пайтда вужудга келган мукофот (устама) суммаси мажбурият сифатида ҳисобга олиниши эътироф этилган. Ушбу манбаларга кўра, облигацияларнинг мукофот билан сотилиши ҳисобда қуйидагича акс эттирилади:

Дебет: «Пул маблағлари».....*келиб тушган пул маблағларига*

Кредит: «Тўланандиган облигациялар».....*номинал қийматига*

Кредит: «Облигация бўйича мукофот»

21-сон БҲМСда 6220 сёт.....*олинган мукофотга*

⁸¹ Торшаева Ш.М. Принципы бухгалтерского учета. Уч. пос. – Караганды, 2006, ст. 263., 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, ст. 310-311., Бухгалтерский учет и аудит. 500 вопросов и ответов. Серия «Учебники, учебные пособия». - Ростов н / Д: Феникс, 1999, ст. 211., Палий В.Ф. Бухгалтерский учет. Уч. пос.- 2-изд., перераб. и доп. – М.: ИПБ-БИНФА, 2005, ст. 134.

⁸² Бобожонов О., Жуманиёзов К. Молиявий ҳисоб. Дарслик. – Т.: Молия, 2002, 317-318-бетлар.

⁸³ Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия Ҳисобининг миллий стандарти (21-БҲМС). Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқук дунёси, 2005, 168-бет. («Солиқлар ва божхона хабарлари» газетаси кутубхонаси туркуми; 2-чиқарилиш).

Адабиётларда облигация мукофотларини тан олиш бўйича уйғунлик бўлсада, уларни келгусида ҳисобдан чиқариш борасида икки хил ёндошув борлигининг гувоҳи бўлишимиз мумкин. Биринчи ёндошув тарафдорлари облигация мукофотларини облигация муддати давомида қисмлаб облигациялар бўйича фоиз кўринишидаги харажатларни камайтиришга олиб бориш лозимлигини эътироф этадилар⁸⁴.

Иккинчи ёндошув тарафдорлари бўлиб, асосан Россия ва Ўзбекистонлик олимлар ҳисобланадилар. Улар, облигация мукофотларини облигация муддати давомида қисмлаб корхонанинг ҳисобот давр даромадларига олиб борилишини таъкидлайдилар⁸⁵.

Юқорида эътироф этганимиздек, облигацияларни мукофот билан сотилишини таъминловчи асосий омил-бу унинг фоиз ставкаси ҳисобланади. Бозор қонунларига кўра, облигациянинг фоизи, қимматли қоғозлар бозоридаги ўхшаш облигацияларнинг ставкасидан қанчалик юқори бўлса, уни сотишдан олинадиган мукофот суммаси ҳам ортиб боради. Демак, корхоналар ўзларининг кейинги фоиз кўринишидаги харажатларини кўпайтириш ҳисобига мукофотга эга бўладилар. Шундай экан, облигацияни сотишдан олинадиган мукофотни кейинчалик облигация фоизи бўйича вужудга келадиган харажатларни камайтириш орқали ҳисобдан чиқариб бориш, бизнингча унинг иқтисодий моҳиятига мос келади ва биз биринчи гуруҳ олимларнинг фикрини қўллаб қувватлаймиз.

Халқаро амалиётда облигацияларни сотиш жараёнида вужудга келган мукофот суммаси ҳам *тўғри чизиқли* ва *самарали фоиз усулларни* қўллаган ҳолда ҳисобдан чиқарилади. Ушбу усулларнинг қўлланилишини қуйидаги мисол асосида кўриб чиқамиз.

Мисол: *Савдо-ишлаб чиқариш корхонаси 2009 йил 1 июлда 5 йил муддатга номинал қиймати 10 000 000 сўм бўлган 11 %ли облигация чиқарди. Қимматли қоғозлар бозорига чиқарилаётган облигацияларнинг фоизлари 10 % бўлганлиги боис, савдо-ишлаб чиқариш корхонаси томонидан чиқарилган облигациялар 386 000 сўмлик мукофот билан сотилди.*

Облигациялар бўйича фоизлар ҳар 6 ойда тўланади.

Мукофот суммасини тўғри чизиқли усулда фоиз кўринишидаги харажатларни камайтиришга олиб бориш ҳисоб-китоби 13-жадвалда келтирилган.

Мукофот суммасини облигация фоизи бўйича харажатларни камайтиришга олиб боришнинг самарали фоиз усули, облигациянинг сотиш қийматида бозордаги ўртача фоиз ставкасини қўллаш ва натижани инвесторга тўланадиган фоиз суммасидан айириш орқали топилади. Бизнинг мисолимизда биринчи ярим йил учун облигациянинг сотиш қиймати 10 386 000 сўм, облигациянинг

⁸⁴ Торшаева Ш.М. Принципы бухгалтерского учета. Уч. пос. – Караганды, 2006, ст. 262., 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, ст. 310-311.

⁸⁵ Тумасян Р.З. Бухгалтерский учет: Учеб.-практ. пособие – 7-изд., стер. – М.: Омега-Л, 2008, ст. 721., Кандраков И.П. Бухгалтерский учет: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2006, ст. 393., Бухгалтерский учет и аудит. 500 вопросов и ответов. Серия «Учебники, учебные пособия». – Ростов н / Д: Феникс, 1999, ст. 211., Палий В.Ф. Бухгалтерский учет. Уч. пос.-2-изд., перераб. и доп. – М.: ИПБ-БИНФА, 2005, ст. 134., Бобожонов О., Жуманиёзов К. Молиявий ҳисоб. Дарслик. – Т.: Молия, 2002, 317-318-бетлар.

13-жадвал

Облигация бўйича фоиз кўринишидаги харажатларни ва ҳисобдан чиқариладиган мукофот суммасини ҳисоб-китоб қилишнинг тўғри чизиқли усули

Фоиз тўланадиган саналар	Тўланадиган сумма (Номинал қиймат х номинал фоиз х муддат)	Фоиз бўйича харажатлар (Тўланадиган фоиз – камайтиришга олиб бориладиган мукофот)	Фоиз бўйича харажатларни камайтиришга олиб бориладиган мукофот суммаси (Жами мукофот / фоизларни тўлаш сони)
01.01.2010 й	550 000	511 400	38 600
01.07.2010 й	550 000	511 400	38 600
01.01.2011 й	550 000	511 400	38 600
01.07.2011 й	550 000	511 400	38 600
01.01.2012 й	550 000	511 400	38 600
01.07.2012 й	550 000	511 400	38 600
01.01.2013 й	550 000	511 400	38 600
01.07.2013 й	550 000	511 400	38 600
01.01.2014 й	550 000	511 400	38 600
01.07.2014 й	550 000	511 400	38 600
Жами	5 500 000	5 114 000	386 000

бозордаги ўртача фоиз ставкаси 5% (10%/2), эмитентдан ундириладиган фоиз суммаси 550 000 сўм. Ушбу ҳисоб-китоб бизнинг мисолимизда қуйидаги тартибда бўлади (14-жадвал):

1-ярим йил учун: $550\,000 - 10\,386\,000 \times 5\% = 30\,700$ сўм;

2-ярим йил учун: $550\,000 - (10\,386\,000 - 30\,700) \times 5\% = 32\,235$ сўм;

.....

14-жадвал

Облигация бўйича фоиз кўринишидаги харажатларни ва ҳисобдан чиқариладиган мукофот суммасини ҳисоб-китоб қилишнинг фоизли усули

Фоиз тўланадиган саналар	Тўланадиган сумма	Фоиз бўйича харажатлар	Фоиз бўйича харажатларни камайтиришга олиб бориладиган мукофот суммаси	Тўланадиган облигация суммасининг амортизацияланган қиймати
				10 386 000
01.01.2010 й	550 000	519 300	30 700	10 355 300
01.07.2010 й	550 000	517 765	32 235	10 323 065
01.01.2011 й	550 000	516 153	33 847	10 289 218
01.07.2011 й	550 000	514 461	35 539	10 253 679
01.01.2012 й	550 000	512 684	37 316	10 216 363
01.07.2012 й	550 000	510 818	39 182	10 177 181
01.01.2013 й	550 000	508 859	41 141	10 136 040
01.07.2013 й	550 000	506 802	43 198	10 092 842
01.01.2014 й	550 000	504 642	45 358	10 047 484
01.07.2014 й	550 000	502 516	47 484	10 000 000
Жами	5 500 000	5 114 000	386 000	

Бизнинг фикримизча, облигациларни сотишда вужудга келган мукофот бошқа юридик ва жисмоний шахслар, шунингдек давлат олдида ҳеч қандай мажбуриятни вужудга келтирмайди. Демак, облигация мукофотининг балансида мажбуриятлар таркибида акс эттирилиши, корхонанинг мажбуриятларини сунъий равишда ошишига, ўз навбатида тўлов қобилияти кўрсаткичларининг ёмонлашувига олиб келади. Шу сабабли, биз облигация мукофотини у вужудга келган пайтда мажбурият сифатида эмас, хусусий капитал таркибида келгуси давр тўловлари ва харажатлари учун резервлар сифатида тан олишни тавсия қиламиз. Зеро, юқорида таъкидланганидек, облигация мукофоти кейинги даврларда фоиз кўринишидаги харажатларни камайтиришга олиб борилади. Хулоса, қилиб айтганда, 21-сон БҲМСда қуйидаги бухгалтерия ёзувларини назарда тутишни тавсия қиламиз (15-жадвал).

15-Жадвал

Облигацияни мукофот билан сотиш ва мукофотни ҳисобдан чиқариш жараёнининг ҳисоби⁸⁶

№	Операциянинг мазмуни	Счётлар корреспонденцияси			
		21-сон БҲМС		Тавсия	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Облигацияни сотиш: - номинал қийматига - мукофот суммасига	5110 5110	7830 6220, 7220	5110 5110	7830 8920*
2	Тўланадиган фоиз суммасига: - харажатга киритиладиган қисмига - мукофот ҳисобидан қопланадиган қисми	9630	6920	9630 8920	6920 6920
3	Облигация мукофотининг ҳисобот давр даромадларига ўтказилишига	6220	9530	-	-

* 21-сон БҲМСда 8920 «Облигация бўйича мукофот» счётини назарда тутишни тавсия қиламиз.

Бизнингча, 21-сон БҲМСда кечиктирилган даромадлар сифатида эътироф этилган элементларнинг биз таклиф қилган усулда ҳисоб-китоб қилиниши, ҳисобга олиниши, корхона молиявий инвестициялари ва мажбуриятларининг, молиявий натижаларининг ҳисоботларда реал акс эттирилишига олиб келади.

⁸⁶ 21-сон БҲМС ва мустақил тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси.

III-БОБ. САВДО КОРХОНАЛАРИДА ДАРОМАДЛАР АУДИТИНИНГ НАЗАРИЙ, ТАШКИЛИЙ ВА МЕТОДОЛОГИК МАСАЛАЛАРИ

3.1.Савдо корхоналарида даромадлар аудитининг назарий масалалари

Бугунги кунда давлатимиз олиб бораётган иқтисодий сиёсат негизда барча турдаги хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятига аралашмаслик, уларга ўз фаолияти кўламини ривожлантириш учун кенг имкониятлар ва эркинликлар бериш ётади. Бундай шароитда корхоналарни ҳукумат томонидан, шунингдек, мулкдорлар томонидан бошқариш бир қадар мураккаблашади. Бу ўз навбатида корхоналар фаолиятини амалдаги ҳуқуқий – меёрий ҳужжатларга мос равишда, шунингдек иқтисодий ресурслардан самарали фойдаланган ҳолда юритилаётганлигини аниқловчи ва бу борада тўғри маслаҳатлар берувчи махсус аудиторлик хизматига эҳтиёж туғдиради.

Республикамызда янги иқтисодий тизим – бозор иқтисодиётининг шаклланиши ва ривожланиши билан янги иқтисодий инфратузилмалар ҳам пайдо бўлиб, йилдан йилга улар такомиллашиб бормоқда. Шундай инфратузилмалардан бири аудиторлик ташкилотларидир.

Ўзбекистонда аудиторлик хизматининг расман ташкил этилганлигига кўп вақт ўтган бўлмасада, унинг ривожини йўлида салмоқли ишлар амалга оширилди. Ҳукуматимиз томонидан аудиторлик фаолиятининг меёрий – ҳуқуқий базаси яратилди ва у иқтисодий ҳаётдаги реал шарт-шароитларни инобатга олган ҳолда такомиллаштириб борилмоқда, аудиторлар ассоциацияси ташкил этилди, олий ўқув юртларида махсус «Аудит» фани ўқитила бошланди.

Республикамыз олимлари, иқтисодчилари томонидан ҳам аудит бўйича катта изланишлар олиб борилди. Ушбу изланишлар натижаси ўлароқ, аудитнинг назарияси ва методологиясига бағишланган кўпгина дарслик ва ўқув қўлланмалар, маъруза матнлари, рисоалар, илмий мақолалар чоп этилди. Аудитнинг назарияси ва методологиясини ривожлантиришга қаратилган номзодлик ва докторлик диссертациялари бажарилди. Шу ўринда, республикамызда аудит назарияси ва методологиясини такомиллаштириш, амалиётини тараққий эттириш борасида Дусмуратов Р.Д., Маматов З.Т., Мусаев Ҳ.Н., Санаев Н., Тўлаходжаева М.М., Маматов З.А., Уразов К.Б., Ҳасанов Б.А.

ларнинг хизматларини алоҳида эътироф этиш лозим, деб ҳисоблаймиз*.

Бироқ, қилинган улкан ишларга қарамай бухгалтерия ҳисобининг муҳим объекти ҳисобланган даромадлар аудитининг назарий масалалари ҳалигача ўз ечимини тўлиқ топган эмас.

Хўш, корхоналар хўжалик фаолияти аудитининг таркибий қисми сифатида даромадлар аудитининг назарий асослари қандай масалаларни қамраб олиши керак? Бугунги, иқтисодиётни эркинлаштириш ва модернизациялаш шароитида даромадлар аудитининг назарий жиҳатлари қай даражада ўрганилди ва бу борадаги муаммолар нималарда кўзга ташланмоқда?

Бизнинг фикримизча, даромадлар аудитининг назарий асослари 1) даромадлар аудитининг мазмун-моҳиятини очиб беришга; 2) унинг илмий асосланган таърифини ишлаб чиқишга; 3) мақсадини аниқлашга; 4) вазифаларини белгилашга; 5) даромадлар аудитида қўлланиладиган усулларни аниқлашга; 6) унинг тамойилларини белгилашга қаратилган бўлиши керак.

Дастлаб, «аудит» атамасининг меъёрий ҳужжатларда ва илмий адабиётларда ёритилишига тўхталиб ўтсак.

Ўзбекистон Республикасининг янги тахрирдаги «Аудиторлик фаолияти туғрисида»ги қонунида қуйидагича келтирилган: «Аудиторлик фаолияти деганда аудиторлик ташкилотларининг аудиторлик текширувларини ўтказиш ва бошқа шу билан боғлиқ профессионал хизматлар кўрсатиш борасидаги тадбиркорлик фаолияти тушунилади»⁸⁷.

Ҳ.Н.Мусаев ва Р.Д.Дўстмуратовлар «Аудиторлик фаолияти»нинг «Аудит»га нисбатан кенгроқ тушунча эканлигини эътироф этадилар. Жумладан, Ҳ.Н.Мусаев ушбу иккита тушунчани қуйидагича изоҳлайди: «Аудит – бу муайян ваколатлар берилган шахслар, яъни аудиторлар томонидан хўжалик юритаётган субъектлар фаолиятларининг Республикада қабул қилинган қонун-қоидаларга мувофиқлигини текшириш йўли билан баҳолаш ва ҳолисона ҳулосалар беришдир. Аудиторлик фаолияти ўз ичига бундан ташқари янги корхоналарни очиш, молия-кредит, ҳисоб-китоб ишларини юритиш

* Дусмуратов Р.Д. муаллифилигида «Аудит назарияси» номли монография, «Аудит асослари» номли дарслик, бир қатор услубий ишлар, илмий мақолалар чоп этилди, «Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг шаклланиши ва унинг услубиётини такомиллаштириш» мавзусида докторлик диссертацияси бажарилди. Маматов З.Т. муаллифилигида «Аудит: муаммолар ва ривожлантириш истикболлари» мавзусида монография, бир қатор илмий мақолалар чоп этилди. Мусаев Ҳ.Н. муаллифилигида «Аудит» номли маърузалар матни ва дарслик, бир қатор услубий ишлар ва илмий мақолалар чоп этилди. Санаев Н. томонидан «Аудит ва тафтиш» номли ўқув қўлланма, «Аудит» номли дарслик ва бир қатор илмий мақолалар чоп этирилди. Тўлаходжаева М.М. томонидан «Аудит финансового состояния предприятия», «Корхона молиявий аҳволи аудити», «Система финансового контроля в республика Узбекистан», «Ўзбекистон Республикасида молиявий назорат тизими», «Организация бухгалтерского учета и контроля в корпоративах, общественных организациях, совместных, малых предприятиях Узбекистана (хаммуаллифликда)» «Аудит, 1-2-том» номли ўқув қўлланмалар ва бир қатор илмий-услубий ишлар, мақолалар чоп этилди. Маматов З.А. томонидан «Хўжалик юритувчи субъектларда молиявий ҳисобот аудитини ўтказишни такомиллаштириш» мавзусида докторлик диссертацияси ҳимоя қилинди, бир қатор илмий мақолалар чоп қилинди. Уразов К.Б. томонидан «Бухгалтерия ҳисоби ва аудит» номли ўқув қўлланма, бир қатор илмий мақолалар чоп этирилди, аудит амалиётини тараққий эттириш борасида кўплаб ишлар амалга оширилмоқда. Ҳасанов Б.А. томонидан «Бошқарув аудити ва ички аудит методологиясини такомиллаштириш» мавзусида докторлик диссертацияси ҳимоя қилинди, «Ички аудитни автоматлаштириш асослари (хаммуаллифликда)» номли ўқув қўлланма ва бир қатор илмий-услубий ишлар, илмий мақолалар чоп этирилди.

⁸⁷ Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти туғрисида»ги Қонуни (янги таҳрири). Олий Мажлисининг 2-чакирик 2-сессиясида қабул қилинган. 26 май 2000 й. // Халқ сузи, 2000 йил 21-сон.

буюича маслахатлар бериш (“консалтинг” хизмати), мутахассислар тайёрлаш, уларнинг малакасини ошириш, аудит соҳасида укув-услубий тавсиялар ишлаб чиқариш каби масалаларни ҳам ўз ичига олади»⁸⁸.

Р.Д.Дусмуратов аудитни «хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботини ҳамда у билан боғлиқ жорий ҳисоб ахборотларини мустақил экспертиза қилиш ва фикр билдириш»⁸⁹, сифатида тавсифлайди. Шунингдек, муаллиф «...аудиторлик фаолиятини фақат аудиторлик ташкилотларининг амалий фаолияти (аудит ва профессионал хизматлар) билан чегаралаб қўйиш унчалик тўғри эмас»⁹⁰, деб ҳисоблайди ва уни қуйидагича таърифлайди: «Аудиторлик фаолияти деганда аудиторлик соҳасига доир ҳукукий-меърий базани шакллантириш ва такомиллаштириш, аудиторлар тайёрлайдиган муассасаларни ва аудиторлик ташкилотларини лицензиялаш, аудиторларни тайёрлаш ва малакасини ошириш, бевосита аудитни амалга ошириш ва профессионал хизматлар кўрсатиш ҳамда аудиторлик ташкилотлари фаолиятини назорат қилиш билан боғлиқ фаолият тушунилади»⁹¹.

Юқорида берилган таърифларда, аудит фақатгина молиявий ҳисоботларнинг амалдаги қонунчиликка мослигига баҳо беришга қаратилган фаолият сифатида талқин қилинади. М.М.Тўлаходжаева ҳам аудитни юқоридаги муаллифлар сингари «...молиявий ҳисоботни ёки у билан боғлиқ молиявий ахборотни ушбу ҳисобот ёки ахборотнинг қонун ва бошқа норматив ҳужжатларга мувофиқлик даражаси тўғрисида хулоса чиқариш мақсадида тадқиқ этилишидир»⁹², деб тавсифлайди. Бизнингча, берилган таърифлар аудитнинг хусусиятларини тўлиқ очиб бера олмайди. Уларда аудитнинг Қонунда назарда тутилганидек, тадбиркорлик фаолияти эканлиги, молиявий ҳисоботда аниқланган четланишларни бартараф этиш ва корхонанинг кейинги фаолияти ҳамда ҳисоб ишлари самарадорлигини оширишга қаратилган тавсиялар бериш каби хусусиятлари назарда тутилмаган.

Бизнингча, К.Б.Уразов ўзининг қуйидаги таърифида аудитнинг хусусиятларини нисбатан тўлароқ очиб берган: «Аудит - бу хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий хўжалик фаолиятини давлат ва хўжалик юритувчи субъектларнинг манфаатлари нуқтаи назаридан қонунлар ва бошқа меъёрий ҳужжатларга мос келишини ички ва ташқи назоратдан ўтқазиш, таҳлил ва экспертиза қилиш, шунингдек консалтинг ва бошқа турдаги касбий хизматларни кўрсатиш тизими»⁹³. Шунингдек, К.Б.Уразов ҳам «...аудит ва аудиторлик фаолияти атамаларини бир хил мазмунда талқин этган фикрларни ҳам тўлиқ тўғри деб ҳисоблаб бўлмайди, чунки «аудит» ва «аудиторлик фаолияти» бир хил мазмундаги синоним сўзлар эмас»⁹⁴ лигини таъкидлаб

⁸⁸ Мусаев Ҳ.Н. Аудит. Дарслик. – Т.: Молия, 2003, 11-бет.

⁸⁹ Дусмуратов Р.Д. Аудиторлик фаолияти: назария, услубиёт ва амалиёт. Монография-Т.: Молия, 2007, 27-28-бетлар.

⁹⁰ Дусмуратов Р.Д. Аудиторлик фаолияти: назария, услубиёт ва амалиёт. Монография-Т.: Молия, 2007, 18-бет.

⁹¹ Дусмуратов Р.Д. Аудиторлик фаолияти: назария, услубиёт ва амалиёт. Монография-Т.: Молия, 2007, 26-бет.

⁹² Тўлаҳўжаева М.М. Ўзбекистон Республикасида Молиявий назорат тизими. - Т.: Иктисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 1998, 94-бет.

⁹³ Уразов К.Б. Бухгалтерия ҳисоби ва аудит. 2-қисм. Маъруза матни. – Самарқанд, СамИСИ, 2004, 141-бет.

⁹⁴ Уразов К.Б. Бухгалтерия ҳисоби ва аудит. 2-қисм. Маъруза матни. – Самарқанд, СамИСИ, 2004, 139-бет.

ўтади. Бироқ, Р.Д.Дусмуратов ва Ҳ.Н.Мусаевлардан фарқли ўлароқ, К.Б.Уразов аудит тушунчаси аудиторлик фаолиятига нисбатан кенг тушунча эканлигини, «аудитни яхлит тизим сифатида қараш, аудиторлик фаолиятини эса ушбу тизимнинг амалий тадбиқи деб қараш мақсадга мувофиқ»⁹⁵ лигини эътироф этади ва аудиторлик фаолиятига қуйидагича таъриф беради: «Аудиторлик фаолияти – бу махсус аудиторлик ташкилотининг бошқа юридик шахсларга тадбиркорлик асосида кўрсатаётган хизматларининг мажмуаси, шунингдек хўжалик юритувчи субъектнинг махсус бўлимлари ёки ходимларининг тасдиқланган Низомларга кўра юритаётган иш фаолиятидир»⁹⁶.

Н.Санаев ва Р.Нарзиевлар ҳам «аудит»ни «аудиторлик фаолияти»га нисбатан кенгроқ тушунча сифатида тавсифлайди: «*Аудитнинг моҳияти* – бозор иқтисодиёти шароитида унинг объектив иқтисодий тараққиёт қонунлари, категориялари, ҳалқаро ҳамжамиятда тан олинган ҳамда айрим олинган бир конкрет мамлакатда амал қилаётган меъёрий ҳужжатларнинг талабларига мос текширув объектида унинг барча фаолиятлари рақамлар ёрдамида ифодаланган, махсус тизим асосида ҳулоса ва таклифлар беришдан иборат. ... *Аудиторлик фаолияти* – аудитор касб қонуний статусига эга бўлган жисмоний ёки юридик шахснинг аудиторлик текшируви ўтказилиши ҳамда консальтинг маслаҳат беришга қаратилган тадбиркорлик фаолиятидир»⁹⁷.

Бизга маълумки, ҳар қандай биринчи сўзга кейинги сўзларни қўшиб бориш биринчи сўзнинг маъносини хусусийлаштиради. Яъни, биринчи сўзга аниқлик киритади, лекин унинг айрим жиҳатларини ифодалайди. «Аудиторлик фаолияти» тушунчаси ҳам «аудит» сўзига «фаолият» сўзини қўшиш орқали ясалаяпти. Шу сабабли, биз ҳам К.Б.Уразов, Н.Санаев ва Р.Нарзиевлар сингари аудитни аудиторлик фаолиятига нисбатан кенгроқ тушунча, деб ҳисоблаймиз.

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

- барча таърифларда аудит объекти бўлиб, корхоналар хўжалик фаолияти эканлиги, яъни аудит хўжалик фаолиятини текшириш эканлиги таъкидланган;
- барча таърифларда аудит молиявий ҳисоботлар ва бошқа ҳисоб ахборотларининг меъёрий ҳужжатларга мослигига баҳо беришга қаратилганлиги таъкидланган;

Тадқиқотлар шуни кўрсатадики, адабиётларда ёки меъёрий ҳужжатларда даромадларнинг аудитига алоҳида таъриф берилмаган. Юқорида аудитга берилган таърифлардан келиб чиқиб, бизнингча, даромадлар аудитини қуйидагича таърифлаш мумкин: **Даромадлар аудити – бу корхоналарда даромад келтирувчи хўжалик фаолиятини, ушбу фаолиятлардан олинган даромадларни акс эттирувчи ахборотларни давлат, мулкдорлар ва хўжалик юритувчи субъектларнинг манфаатлари нуқтаи назаридан қонунлар ва бошқа меъёрий ҳужжатларга мослигини баҳолаш, таъминлаш, шунингдек, келгусида даромадларни ошириш ва ҳисобини**

⁹⁵ Уразов К.Б. Бухгалтерия ҳисоби ва аудит. 2-қисм. Маъруза матни. – Самарқанд, СамИСИ, 2004, 139-бет.

⁹⁶ Уразов К.Б. Бухгалтерия ҳисоби ва аудит. 2-қисм. Маъруза матни. – Самарқанд, СамИСИ, 2004, 141-бет.

⁹⁷ Санаев Н, Нарзиев Р. Аудит. Дарслик. – Т.: Шарқ, 2001, 33-бет.

такомиллаштириш борасида консалтинг ва бошқа турдаги касбий хизматларни кўрсатиш тизими.

Ушбу таърифнинг қуйидаги афзалликларини эътироф этмоқчимиз. **Биринчидан**, таърифда даромадлар аудити оддий фаолият эмас, балки хизматлар тизими сифатида эътироф этилган, **иккинчидан**, ўтказиладиган аудит давлат, хўжалик юритувчи субъектлар билан бир қаторда мулкдорларнинг ҳам манфаатига қаратилганлиги қайд этилган, **учинчидан**, аудит молиявий ҳисоботнинг тўғри тузилганлигини баҳолаш билан бирга, ундаги четланишларни бартараф қилишни ҳам ўз ичига олиши таъкидланган, **тўртинчидан**, даромадлар аудитида ҳисоб ишларини такомиллаштиришга қаратилган тавсиялар бериши, шунингдек, даромадлар ҳажмини ошириш бўйича ҳам таклифлар билдириши лозимлиги назарда тутилган.

Даромадлар аудитининг назарий масалаларидан яна бири - бу унинг мақсадини аниқлаш ҳисобланади.

Тадқиқотлар адабиётлар ва махсус манбаларда даромадлар аудитининг мақсади аниқланмаганлигини, фақатгина аудитнинг умумий мақсадини келтириш билан чекланилганлигини кўрсатади. Р.Д.Дусмуратов аудитнинг ҳуқуққа, солиқ ва божхонага оид фанлар, шунингдек, статистика фани билан узвий боғлиқлигини, лекин, илмий ва махсус билимлар соҳаси сифатида аудитнинг мақсади ушбу фанларнинг мақсадидан тубдан фарқ қилишини⁹⁸, аудитнинг мақсади «...ҳисобот маълумотларининг ишончлилиги тўғрисидаги фикрни тасдиқлаш (ёки тасдиқламаслик) учун етарли ва ўринли аудиторлик далилларини тўплаш, бухгалтерия ҳисоби тизимининг ишончли ва самаралилигини баҳолашдан иборат»⁹⁹ эканлигини таъкидлайди. Бизнинг фикримизча, Р.Д.Дусмуратов аудит фани билан амалий фаолият сифатидаги аудитнинг мақсадини чалкаштириб юборган.

Махмудов А.Н. аудитнинг мақсадини Р.Д.Дусмуратовдан фаркли ўлароқ, молиявий ҳисоботларни баҳолашдан ташқари, корхона фаолиятида йўл қўйилган, ҳамда ўз вақтида аниқланмаган камчиликларни бартараф қилиш ва молиявий ҳисоботни ҳақиқий ҳолатга келтиришдан, раҳбариятга корхона фаолиятини такомиллаштириш, ундаги камчиликларни бартараф этиш тўғрисида ўз маслаҳатларини беришдан иборат, деб ҳисоблайди¹⁰⁰.

Аудит, нафақат аудитор (аудиторлик ташкилоти)нинг, балки буюртмачининг ҳам манфаатини юзага чиқаради. Бинобарин, ўтказилаётган аудит натижасида аудитор (аудиторлик ташкилоти) билан бирга буюртмачининг ҳам мақсади амалга ошади. Шуларни инобатга олган ҳолда, бизнингча, юқорида муаллифлар эътироф этган фикрлар фақатгина аудитор (аудиторлик ташкилоти)нинг мақсадига қаратилган бўлиб, аудитнинг мақсадини тўлиқ ифодаламайди, деб ҳисоблаймиз.

⁹⁸ Дусмуратов Р.Д. Аудиторлик фаолияти: назария, услубиёт ва амалиёт. Монография-Т.: Молия, 2007, 25-26-бетлар.

⁹⁹ Дусмуратов Р.Д. Аудиторлик фаолияти: назария, услубиёт ва амалиёт. Монография-Т.: Молия, 2007, 26-бет.

¹⁰⁰ Махмудов А.Н. Трикотаж корхоналарида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни ташкил этишнинг услубий асосларини ривожлантириш (Ўз. Рес. енгил саноат корхоналари уюшмаси мисолида): икт.фан.ном....дисс. – Т.: ЎзР БМА, 2001, 119-б.

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

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

Даромадлар аудити иқтисодиётнинг қуйи ва ҳал қилувчи бўғини ҳисобланган корхоналар фаолиятида меъёрий ҳужжатлар устуворлигини таъминлаш, даромадларини ошириш, улардан ундирилаётган солиқларнинг тўлиқлиги ва тўғрилигини кафолатлаш ҳисобига **давлат мақсадларига** ҳам хизмат қилади.

Кўриниб турганидек, даромадлар аудити бир неча томонларнинг манфаатларига хизмат қилади ва ушбу томонлар мақсадларини амалга оширади. Хулоса қилиб, бизнингча, **даромадлар аудитининг умумий мақсади** корхоналарда олинаётган даромадларнинг қонунийлигини, уни акс эттирувчи молиявий ҳисобот ва бошқа шакллардаги ахборотларнинг реаллигини таъминлашдан, шунингдек, корхоналарда даромадларни оширишдан ҳамда ҳисоб ишларини такомиллаштиришдан иборат, деб ҳисоблаш мумкин (4-чизма).

Ушбу мақсадга эришиш аудитор ва буюртмачидан муайян вазифаларни бажаришни талаб қилади. Аудитнинг самарадорлиги ва сифати кўп жиҳатдан буюртмачи корхона томонидан қуйидаги вазифаларнинг бажарилишига боғлиқ:

- аудит ўтказиш учун аудиторга керакли шароитларни яратиб бериш;
- аудит учун зарур бўлган бирламчи ва йиғма ҳужжатларни тақдим этиш;
- аудитор томонидан ҳисоб регистрлари, молиявий ҳисоботлар, солиқ ва статистик ҳисоботларда аниқланган четланишларни бартараф этиш;
- аудиторлик ташкилотига шартномада кўрсатилган муддатларда ва миқдорларда тўловларни амалга ошириш.

<u>Даромадлар аудитининг умумий мақсади:</u> Корхоналарда олинаётган даромадларнинг қонунийлигини, уни акс эттирувчи молиявий ҳисобот ва бошқа шакллардаги ахборотларнинг реаллигини таъминлаш, шунингдек, корхоналарда даромадларни ошириш ҳамда ҳисоб ишларини такомиллаштириш		
<u>Давлат:</u>	<u>Аудиторлик ташкилоти:</u>	<u>Буюртмачи:</u>
Мақсади: Иқтисодиётнинг қуйи ва ҳал қилувчи бўғини ҳисобланган корхоналар фаолиятида меъёрий ҳужжатлар устуворлигини таъминлаш, даромадларини ошириш, улардан ундирилаётган солиқларнинг тўлиқлиги ва тўғрилигини кафолатлаш Мақсадга эришиш шarti: Аудитни ташкил этиш ва ривожлантиришга қаратилган ташкилий-ҳуқуқий шарт-шароитларни яратиш	Мақсади: Буюртмачидан хизмат кўрсатиш ҳисобига ҳақ олиш. Мақсадга эришиш шarti: Буюртмачига олинган даромадларининг қонунийлиги ва молиявий ҳисоботларда тўғри акс эттирилганлигини баҳолаш, молиявий ҳисоботларнинг БҲМС ва солиқ қонунчилигига мослигини таъминлаш, даромадларни ошириш ва ҳисобини такомиллаштиришга қаратилган консальтинг хизматлари кўрсатиш	Мақсади: Ўз мулкларидан фойдаланиш ҳисобига олинган даромад ва фойданинг тўғри ҳисоб-китоб қилинганлигини аниқлаш, бошқарув қарорларининг самарадорлигини, ҳисоб ва ҳисоботнинг солиқ қонунчилиги ва БҲМСларга мувофиқлигини аниқлаш, шунингдек, келгусида даромадларни ошириш ва ҳисоб ишларини такомиллаштириш борасида маслаҳатлар олиш Мақсадга эришиш шarti: Аудиторлик ташкилотига кўрсатган хизматлари учун шартномада кўзда тутилган суммани тўлаш

4-чизма. Даромадлар аудитининг мақсади ва унга эришиш шартлари.

Даромадлар аудитини ўтказишда аудитор зиммасига катта масъулият юкланади. Зеро, «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонунининг 8-моддасида «Аудиторлик ташкилотлари аудиторлик текшируви буюртмачилари, хўжалик юритувчи субъект ва молиявий ҳисоботдан бошқа фойдаланувчилар олдида молиявий ҳисобот ҳамда хўжалик юритувчи субъектнинг бошқа молиявий ахбороти тўғрисида нотўғри яқундан иборат бўлган аудиторлик хулосасини тузиш оқибатида уларга етказилган зарар учун жавобгар бўлади», деб таъкидланган. Ушбу масъулиятли ишни амалга ошириш улардан қуйидаги вазифаларни оғишмай амалга оширишни талаб қилади:

- даромадлар ҳисоби ва ҳисоботига оид БҲМСлар, солиқ қонунчилиги ва бошқа меъёрий ҳужжатларни чуқур ўрганиш;
- даромад келтирган барча фаолиятларнинг қонунийлигини синчиклаб ўрганиш;
- олинган даромадларнинг бирламчи ҳужжатлар билан расмийлаштирилганлигини аниқлаш;
- бирламчи ҳужжатлардаги маълумотларнинг ҳисоб регистрлари ва молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботга тўғри ўтказилганлигини текшириш;
- ҳисоб ва ҳисоботда аниқланган четланишларни бартараф этиш бўйича амалий ёрдам кўрсатиш;
- даромадлар ҳисобини такомиллаштириш борасида ўз тавсияларини бериш;
- даромадларни чуқур таҳлил қилиш ва шу асосда келгусида уни оширишга қаратилган асосли таклифлар билдириш;
- корхонада бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг ҳолати бўйича ҳисобот тузиш ва унга хулоса бериш.

Аудиторлар ушбу вазифаларни амалга оширишда ўзига хос усуллардан фойдаланадилар.

Тадқиқотлар, адабиётларда аудит усулларининг тўлиқ ёритилмаганлигини, уларнинг илмий асосланган таснифи ишлаб чиқилмаганлигини кўрсатади. К.Б.Уразов аудитнинг усулларини бухгалтерия ҳисоби, таҳлил ва математик статистикада қўлланиладиган усуллардан иборат, деб ҳисоблайди: 1) бухгалтерия ҳисоби ва суд экспертизасида қўлланиладиган усуллар (бухг. ҳисобининг умумэътироф этилган 8 та усули+суд бухгалтерия экспертизаси усули); 2) таҳлил ва математик-статистика усуллари (гуруҳлаш, индекс, жадвал, занжирли алмаштириш, танлов, анкета, хронометраж, тест, математик дастурлаш усуллари)¹. Бизнингча, аудит мустақил фан ва бошқарувнинг муҳим воситаси сифатида ўзининг хусусий усулларига ҳам эга бўлиши керак.

Р.Д.Дусмуратов аудитнинг усуллари сифатида қуйидагиларни эътироф этади: 1) Умум илмий усуллар (анализ ва синтез, индукция ва дедукция, аналогия ва моделлаштириш, абстракция ва конкретлаштириш, тизимли таҳлил ва функционал қиймат таҳлили); 2) Ҳужжатли текширув усуллари (алоҳида ҳужжатни текшириш, бир хилдаги ёки ўзаро боғлиқ ҳужжатларни текшириш,

¹ Уразов К.Б. Бухгалтерия ҳисоби ва аудит. 2-қисм. Маъруза матни. – Самарқанд, СамИСИ, 2004, 147-бет.

бухгалтерия ёзувларини текшириш); 3) Конкрет текширув усуллари (инвентаризация, кўриқдан ўтказиш, текшириш, лаборатория таҳлили ва экспертиза, эксперимент, ёзма ва оғзаки сўров ва бошқ.)¹.

Бизнингча, Р.Д.Дусмуратов келтирган рўйхатда ҳам аудитда қўлланиладиган усуллар тўлиқ санаб ўтилмаган, шунингдек, уларнинг айримлари бир хил маъно касб этсада алоҳида усуллар сифатида эътироф этилган, деб ўйлаймиз. Масалан, 3-гурухга киритилган инвентаризация ва кўриқдан ўтказиш бир хил мазмундаги усуллар ҳисобланади. Шунингдек, 2 гурухга киритилган «ҳужжатли текширув усуллари» ва 3 гурухдаги «текширув» усули сифатида келтирилганлар, бизнингча, аудитнинг усули эмас, балки аудиторнинг асосий вазифалари ҳисобланади. Бизнингча, ҳужжатларни текшириш эмас, уларни текширишдаги ёндошув, яъни солиштириш, гурухлаш, танлаш, ҳужжатларни инвентаризация қилиш, экспертизадан ўтказиш кабилар усул сифатида қаралиши керак.

Аудитда қўлланиладиган усуллар Ҳ.Н.Мусаевнинг ишларида алоҳида гурухларга ажратилмаган бўлсада, уларнинг рўйхати тўлароқ келтирилган: солиштириш усули; гипотеза усули; таҳлил ва синтез усули; тафтиш усули; инвентаризация усули; калькуляция усули; экспертиза усули; бухгалтерия счетлари ва иккиёклама ёзув усули; баланс усули; ҳужжатлаштириш усули; меъёрлаштириш усули; баҳолаш усули; гурухлаш усули².

Юқоридаги муаллифларнинг фикрлари ва ўз мулоҳазаларимизни умумлаштирган ҳолда, даромадлар аудитида қўлланиладиган усулларни даромадлар аудитининг айнан қайси босқичида қўлланилишига қараб таснифлашни мақсадга мувофиқ, деб топдик. Даромадлар аудити қуйидаги босқичларда амалга оширилади (ушбу масалага кейинги параграфларда батафсилроқ тўхталамиз): 1) Ҳисоб ва ҳисоботнинг меъёрий ҳужжатларга мувофиқлигини текшириш; 2) Аудиторлик таҳлили; 3) Натижаларни тақдим этиш ва тавсия бериш.

Даромадлар аудитининг алоҳида босқичларида қўлланиладиган усулларнинг рўйхати 5-чизмада келтирилган.

Даромадлар аудитининг назарий масалаларидан яна бири унинг тамойилларини белгилаш ҳисобланади. Тадқиқотлар, адабиётларда нафақат даромадлар аудитида қўлланилган тамойиллар, ҳаттоки аудитнинг умумий тамойиллари ҳам кам ёритилганлигини кўрсатади.

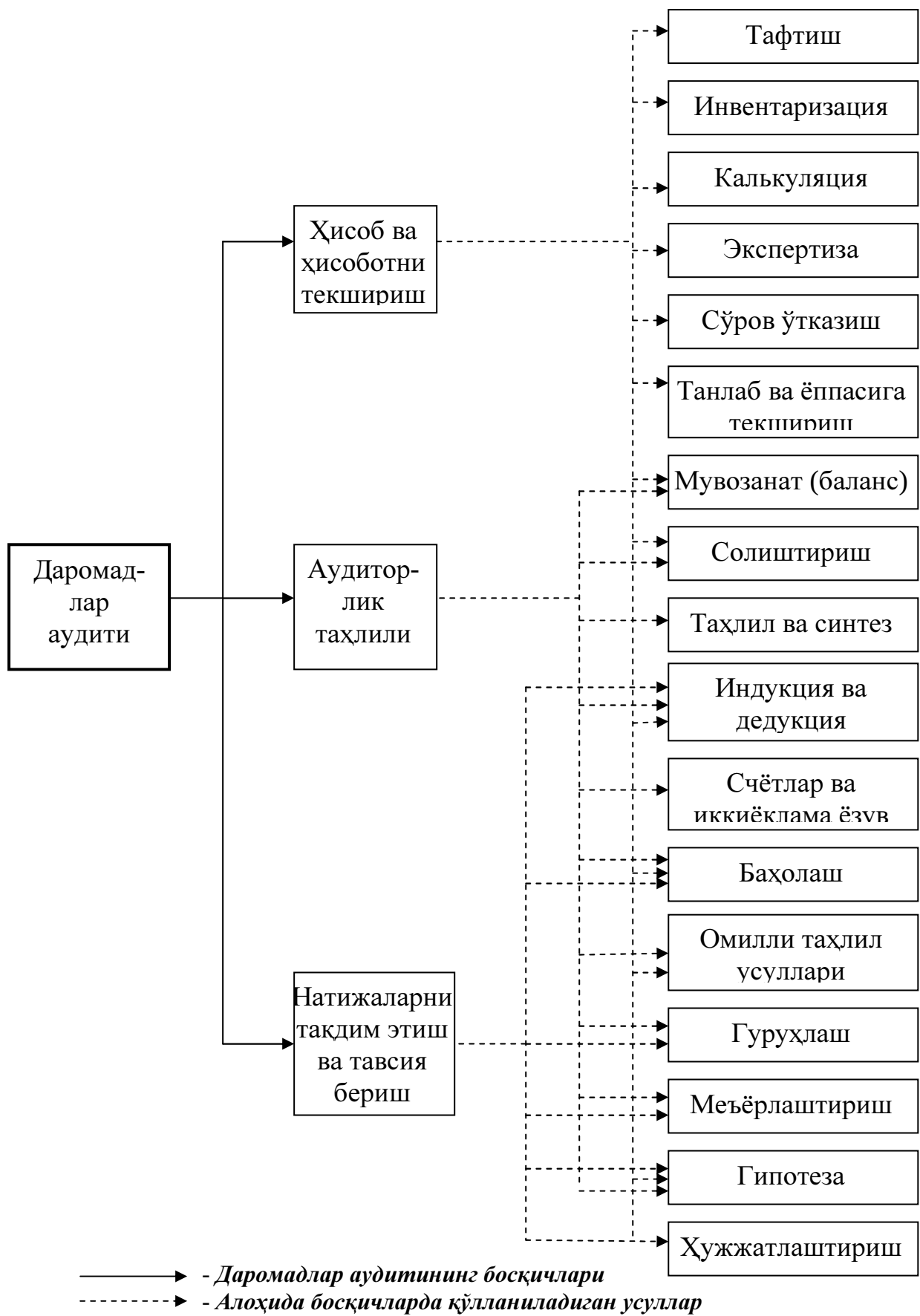
Н.Санаев ва Р.Нарзиевлар аудитнинг умумий тамойиллари 29 та эканлигини эътироф этадилар³. Бироқ, улардан 18 тасини келтирган бўлиб, бизнингча улар томонидан келтирилганларнинг ҳаммасини ҳам тамойил сифатида қараб бўлмайди. Масалан, муаллифлар аудитни режалаштириш, аудит ўтказиш бўйича розилик хатларини олиш, таҳлилий текширув каби аудит босқичларини ҳам тамойил сифатида санаб ўтганлар⁴.

¹ Дусмуратов Р.Д. Аудиторлик фаолияти: назария, услубиёт ва амалиёт. Монография-Т.: Молия, 2007, 22-б.

² Мусаев Ҳ.Н. Аудит. Дарслик. – Т.: Молия, 2003, 26-бет.

³ Санаев Н, Нарзиев Р. Аудит. Дарслик. – Т.: Шарқ, 2001, 56-бет.

⁴ Санаев Н, Нарзиев Р. Аудит. Дарслик. – Т.: Шарқ, 2001, 54, 56-бетлар.



5-чизма. Даромадлар аудитида қўлланиладиган усулларнинг алоҳида босқичлар бўйича таснифланиши

Бизнингча, даромадлар аудитини ўтказишда амал қилиши керак муҳим тамойилларга қуйидагилар киради: 1) Бетарафлик; 2) Эҳтиёткорлик; 3) Масъулиятлилиқ 4) Объективлик; 5) Тижорат сирини ошкор этмаслик; 6) Тўғри хулоса.

Даромадлар аудити самарадорлигини таъминлашнинг муҳим шarti *бетарафликдир*. Аудитор аудит жараёнида буюртмачи ташкилот раҳбарияти, ҳисобчилари ва бошқа шахсларнинг манфаатларига хизмат қилмаслиги, ҳамма вақт қонун устуворлигини таъминлаши лозим. Ана шундагина ўтказилаётган аудит натижасининг ҳаққонийлиги, ўз навбатида фойдалилиги таъминланади ва корхоналар ривожланишига, шу орқали иқтисодиёт равнақига ҳисса қўшади.

Даромадлар аудитида аудиторлар жуда кўплаб счёт-фактураларни, далолатномаларни, шартномаларни, бошқа бирламчи ва йиғма ҳужжатларни, молиявий ҳисоботларни текширадилар. Текширувлар натижаси умумлаштирилиб, муайян хулосага келинади. Бунда, масалан, бирорта счёт-фактура суммасининг нотўғри ҳисобга олиниши ёки назардан четда қолиши аудит натижасига ўз таъсирини кўрсатмасдан қолмайди. Натижада буюртмачига нисбатан нотўғри аудиторлик хулосаси берилишига ва аудиторлик ташкилоти учун молиявий, маъмурий, ҳатто жиноий жавобгарликни вужудга келтириши мумкин. Шу сабабли, аудиторлар амал қилиши керак бўлган муҳим тамойиллардан бири *эҳтиёткорлик* тамойили ҳисобланади.

Даромадларни аудит қилишда аудиторлар бир зум бўлсада *масъулиятни* унутмасликлари талаб этилади. Айнан шу нарса аудитор ишининг сифатлилигини, берилган хулоса ва тавсияларнинг реаллигини таъминлайди.

Объективлик тамойили даромадларни текшириш, натижаларни аудиторлик ҳисоботи ва хулосасида акс эттиришда субъектив ёндошмасликни, яъни унинг миқдорини сунъий ошириш ёки пасайтирмасликни англади. Аудиторлик текширувларида объективликни таъминлаш мақсадида «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуннинг 16-моддасида «текширилаётган хўжалик юритувчи субъектнинг раҳбарлари ва (ёки) бошқа мансабдор шахслари билан яқин қариндош бўлган, корхонадан мулкӣ ёки шахсий номулкӣ манфаатлари бўлган шахсларга аудит қилиш ман этилган»¹⁰⁶.

Иқтисодиётни эркинлаштирилиши билан корхоналар хўжалик фаолиятини назорат қилишнинг мақсади, турлари ва усуллари ҳам тубдан ўзгарди. Олдин назорат давлат органларининг махсус бўлимлари томонидан махсус буйруқ ёки режа асосида ўтказилиб, йўл қўйилган камчиликларни аниқлаш ва уларга нисбатан тегишли чора кўришга қаратилган бўлса, эндиликда аудиторлик ташкилотлари томонидан хўжалик юритувчи субъектлар билан тузилган шартномага асосан ўтказилади ва йўл қўйилган камчиликларни ошкор қилиш эмас, балки *тижорат сирини сақлаш* тамойилига бўйсинган ҳолда, уларни бартараф этиш, корхонада ҳисоб ишларини такомиллаштириш ва самарадорлигини оширишни мақсад қилиб қўяди.

¹⁰⁶ Аудиторлар учун қўлланма. / М.М.Тўлаҳўжаева ва Р.Д.Дўсмуратов таҳрири остида.-Т.:БАМА,2005, 12-бет.

Даромадлар аудитининг якунловчи, ўз навбатида масъулиятли босқичи-бу аудиторлик хулосасини бериш ҳисобланади. Аудиторлик хулосаси ошкора ҳужжат бўлиб, солиқ идораларига, таъсисчиларга, бўлғуси инвестрларга тақдим этилиши мумкин. Ижобий аудиторлик хулосаси «хўжалик юритувчи субъектнинг фаолиятини солиқ ва бошқа назорат органлари томонидан 2 йил мобойнида текширилмаслигига»¹⁰⁷, молия муассасалари томонидан кредитлар бериш тўғрисида ва бошқа шу каби муҳим қарорлар қабул қилишга асос бўлади. Буларнинг барчаси, аудиторлар томонидан берилаётган *хулосанинг тўғрилигини* таъминлашнинг нақадар муҳим эканлигидан далолат беради.

3.2.Даромадлар аудитини ташкил этиш асослари ва унинг айрим жихатларини такомиллаштириш

Даромадлар аудитининг самарадорлиги кўп жихатдан унинг тўғри ташкил этилганлигига боғлиқ. Даромадлар аудитини ташкил этиш деганда, бизнингча, буюртмачи ташкилот билан келишувга эришиш, аудиторларни тайинлаш, аудит режаси, дастурини ишлаб чиқиш ва тасдиқлаш, ахборот таъминотини йўлга қўйиш каби муалажалар тушунилади.

Даромадлар аудитини ташкил этиш аудиторлик ташкилоти ва буюртмачига бир хил масъулият юклайди. Бунда ҳар иккала томон муайян вазифаларни амалга ошириши талаб этилади.

Даромадлар аудитининг кейинги муносабатларни белгилаб берадиган, масъулиятли ва ҳал қилувчи босқичи – буюртмачи билан *келишувга эришиши* ҳисобланади. Ушбу келишув шартнома билан расмийлаштирилади. Бунда, дастлаб, буюртмачилардан ёзма буюртма қабул қилинади.

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

Аудиторлик шартномасининг муҳим компоненти ҳисобланган аудиторлик хизмати қиймати (баҳоси)нинг шаклланишида аудиторлик хизматининг ҳажми (иш ҳажми) муҳим омил саналади. Маълумки, бажариладиган иш ҳажми ишлаб чиқариш корхоналарида яратиладиган маҳсулот бирликларида, савдо корхоналарида реализация қилинадиган товарлар бирликларида, транспорт корхоналарида ташиладиган юк бирликларида ўлчанади. Аудиторлик корхоналарида эса ҳақи тўланадиган, бажариладиган иш ҳажмини аниқлаш жараёни бир мунча мураккаб кечади.

Аудитда иш ҳажмини аниқлашнинг назарий, методологик жихатлари қабул қилинган меъёрий ҳужжатлар ва чоп қилинган ишларда ҳалигача етарлича ўз аксини топмаган.

¹⁰⁷ Аудиторлар учун қўлланма. / М.М.Тўлаҳўжаева ва Р.Д.Дўсмуратов таҳрири остида.-Т.: БАМА, 2005, 26-бет.

Н.Санаев ва Р.Нарзиевлар иш ҳажмини аниқлаш аудит ўтказишнинг дастлабки ва муҳим босқичи эканлигини таъкидлаб, шундай дейди: «Масалан, агарда молиявий ҳисоботни аудит текширувидан ўтказиш мақсад қилиб олинган бўлса, молия ҳисоботидаги барча маблағлар, уларнинг манбаалари, дебитор, кредитор қарзлар, молиявий натижалар, даромад ва айланма маблағларни (энг камида 5 %и, иқтисодий нисбий кўрсаткичларнинг камида 3-5 йиллик маълумотлари) текшириш ишлари белгилаб олинади. Бунда корхонанинг авансланган капитали, қимматбаҳо қоғозларнинг дивидент суммалари бўйича барча зарур маълумотларни йиғиш, таҳлил қилиш назарда тутилади»¹⁰⁸. Муаллифлар иш ҳажмини ифодаловчи мезонлар ва аниқлаш тартиби тўғрисида аниқ фикр бермаганлар. Бу ҳолатни бошқа олимларнинг ишларида ҳам кузатиш мумкин.

Иш ҳажмини аниқлаш мезонлари К.Б.Уразовнинг ишларида тўлароқ ёритилган: «Аудиторлик текширувида аудиторлар томонидан бажариладиган ишнинг ҳажми аудиторлик текширувининг турига, объектлар сонига, операциялар ва улар бўйича тузилган бошланғич ҳужжатлар сонига, ҳисобни юритиш ҳолати ва усулларига, солиқ тўловлари таркибига ва бошқаларга қараб тахминланади. Иш ҳажмини ҳар бир текширув объектига сарфланиши мумкин бўлган кунлар сонига қараб ҳам белгилаш мумкин»¹⁰⁹. Бироқ, бу муаллиф ҳам иш ҳажмини аниқлашнинг умумий мезонларини берган бўлсада, унинг айнан қандай топилишини етарлича изоҳлаб бермаган.

Бизнинг фикримизча, иш ҳажмини икки хил бирликда: текширилиши керак бўлган ҳужжатлар миқдори ва аудиторлик текширувини ўтказишга кетадиган вақт бирликлари (соат, кун) да ифодалаш мумкин.

Агар, корхона даромадларининг алоҳида тури аудиторлик текширувидан ўтказилаётган бўлса, яъни текшириладиган ҳужжатлар бир хил ёки ўхшаш бўлса, иш ҳажмини ҳужжатлар сони орқали ифодалаш мумкин.

Даромадларни комплекс аудиторлик текширувидан ўтказишда иш ҳажмини ҳужжатларни текширишга кетадиган вақт (соат, кун) орқали ифодалаш мақсадга мувофиқ. Бунда, дастлаб **аудит ўтказишга кетадиган вақт даромаднинг алоҳида турлари бўйича аниқлаб олинади.**

Барча даромад турларини аудит қилиш 2-шакл «Молиявий натижалар тўғрисида ҳисобот»да келтирилган даромад суммаларини Бош китобда мос даромад турларига очилган варақлардаги маълумотлар билан солиштиришдан бошланади. Сўнгра, Бош китобдаги маълумотларнинг ҳисоб регистрларидан тўғри ўтказилганлиги текширилади. Айтиб ўтилган амаллар аудитордан унчалик кўп вақт талаб қилмайди.

Даромадларни аудит қилишда аудиторнинг асосий вақти бошланғич ҳужжатларни ҳисоб регистрлари ва бошқа маълумотлар билан солиштиришга сарфланади. Шу боисдан, аудит ўтказишга кетадиган вақтни даромаднинг алоҳида турлари бўйича аниқлашда дастлабки ҳужжатлар сони асос қилиб олиниши лозим.

¹⁰⁸ Санаев Н., Нарзиев Р. Аудит. Дарслик. – Т.: Шарк, 2001, 52 – бет.

¹⁰⁹ Уразов К.Б. Бухгалтерия ҳисоби ва аудит. Маъруза матнлари тўплами II-қисм. – Самарқанд, СамИСИ, 2004, 157 – бет.

Асосий фаолиятдан олинган даромадларни аудит қилишда асосий бошланғич ҳужжат бўлиб, счёт-фактуралар ҳисобланади. Счёт-фактуралардаги маълумотлар харидор ва буюртмачилар билан тузилган шартномалар, товар-транспорт накладнойлари ва ҳисоб регистрларидаги маълумотлар билан солиштирилади. Бунда, сотишдан олинган даромадларнинг аудитига кетадиган вақтни қуйидагича аниқлашни тавсия қиламиз:

$$B_1 = CX_c * \bar{C} \quad (1)$$

Бу ерда: B_1 – асосий фаолиятдан олинган даромадни текширишга кетадиган вақт;

CX_c – сотиш ҳужжатлари (счёт-фактуралар, кирим касса ордерлари, инкассатор квитанциялари, банк кўчирмалари, чеклар) сони;

$\bar{C}$ – битта сотиш ҳужжати текшириш учун талаб қилинадиган ўртача вақт.

Шуни таъкидлаш керакки, аудиторлик текширувига кетадиган вақт ҳужжатлар сони билан бирга текширув ўтказаетган аудиторнинг тезлигига, касбий маҳоратига, тажрибасига ҳам боғлиқ бўлади. Агар, аудиторларнинг таъкидланган сифатларини коэффицентларда (K) ифодалайдиган бўлсак, асосий фаолиятдан олинган даромадларни аудиторлик текширувидан ўтказишга кетадиган вақтни қуйидагича ифодалаш мумкин:

$$B_1 = CX_c * \bar{C} * K. \quad (2)$$

Бунда, K бирдан қанчалик кичкина бўлса, текширишга кетадиган вақт шунчалик кам бўлади, бирдан қанчалик катта бўлса, текширишга шунчалик кўп вақт талаб қилинади.

Фикримизча, аудиторлик ташкилотларида аудиторларнинг тезлик даражаларини уларнинг касбий маҳоратидан ва олдинги фаолиятлари натижаларидан келиб чиққан ҳолда коэффицентларда белгилаб олиш, иш ҳажмининг объектив аниқланилишига олиб келади.

Мисол: «Жавлон Аудит Сервис» аудиторлик ташкилотида ишлаб чиқилган вақт мезонларига кўра, 1 та счёт-фактурани текширишга кетадиган ўртача вақт 4 минут, асосий воситалар ва бошқа активларни сотиш бўйича тузилган счёт-фактураларга 12 минут, нақд сотилган товарлар пули учун тузилган кирим касса ордерларини текширишга 5 минут, дивиденд, ижара ҳақи каби даромад турларининг ҳисобланганлиги тўғрисида олинган маълумотномаларга 15 минут, айрим пули келиб тушгач тан олинадиган даромадлар бўйича банк кўчирмаларига 3 минут талаб этилади.

10 йиллик тажрибага эга бўлган аудитор - А.Алланазаровнинг тезлик коэффиценти 0,8 қилиб белгиланган.

Аудиторлик ташкилоти томонидан текшириляётган Самарқанд туман «Матлуботсавдо» ИЧСКда 2010 йил 1-чораги мобойнида жами 108 марта пул ўтказиш йўли билан (счёт-фактура асосида) товарлар сотилганлиги, 16 та савдо дўконларидан жами 984 марта савдо пуллари кассага кирим қилинганлиги, 1 марта асосий воситалар сотилганлиги, 1 марта сотиб олинган банк акцияси бўйича дивидент ҳисобланганлиги, 3 марта ижара ҳақи ҳисобланганлиги, 1 марта харидорлардан пеня ундирилганлиги маълум.

Ушбу вазиятда товарларни улгуржи сотишдан олинган даромадни текширишга 2-формулага асосан 5,8 соат, нақд пулга сотишдан олинган даромадларни текширишга 65,6 соат, жами асосий фаолиятдан олинган даромадларни текширишга 71,4 соат вақт талаб этилади.

$$B_1 = CX_c * C * K = 108 * 4 * 0,8 = 346 \text{ минут ёки } 346/60 = 5,8 \text{ соат}$$

$$B_1 = CX_c * C * K = 984 * 5 * 0,8 = 3936 \text{ минут ёки } 3936/60 = 65,6 \text{ соат}$$

$$\text{Жами: } B_1 = 5,8 + 65,6 = 71,4 \text{ соат}$$

Корхонанинг бошқа операцион даромадлари бўйича аудиторлик текширувига талаб қилинадиган вақтни аниқлашда айрим хусусиятлар инобатга олиниши лозим. Бундай хусусиятларга, биринчидан, ушбу тур бўйича даромад келтирадиган фаолиятлар корхонанинг одатий фаолияти бўлмаганлиги учун барча фаолиятлар бўйича даромад мавжуд бўлмаслиги мумкин. Иккинчидан, даромаднинг ушбу турига кирувчи даромад элементларининг айримларида бошланғич ҳужжатлар бир хил ёки ўхшаш бўлсада (масалан, асосий воситалар ва бошқа активларнинг чиқиб кетиши бир хил расмийлаштирилади), айримларида бир-биридан фарқ қилади. Бундай шароитда аудиторлик текширувига талаб қилинадиган вақт корхонада мавжуд бошқа операцион даромадлар элементларининг ўхшаш ёки алоҳида элементлари бўйича аниқлаб олинади ва уларни жамлаш орқали асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадларни аудиторлик текширувидан ўтказишга керак бўладиган вақт топилади. Яъни:

$$B_2 = (B1_c * \bar{C}1 + B2_c * \bar{C}2 + \dots + B N_c * \bar{C}N) * K \quad (3)$$

Бу ерда: B_2 – бошқа операцион даромадларни аудиторлик текширувидан ўтказишга кетадиган вақт;

$B1_c, B2_c, \dots, B N_c$ – бошқа операцион даромадларнинг корхонада мавжуд элементлари учун текшириладиган бошланғич ҳужжатлар сони;

$\bar{C}1, \bar{C}2, \dots, \bar{C}N$ – мос бошланғич ҳужжатларнинг бир донасини текшириш учун кетадиган вақт.

Юқоридаги мисолимизга кўра, ушбу тур бўйича 1 марта асосий воситаларни сотишдан даромад олинган. Уни текширишга кетадиган вақт 0,16 соатни ташкил этади.

$$B_2 = (B1_c * \bar{C}1 + B2_c * \bar{C}2 + \dots + B N_c * \bar{C}N) * K = (1 * 12 + 0 * \bar{C}2 + \dots + 0 * \bar{C}N) * 0,8 = 9,6 \text{ минут ёки } 9,6/60 = 0,16 \text{ соат.}$$

Бошқа операцион даромадлар аудити учун талаб қилинадиган вақтни аниқлашда инобатга олинган хусусиятлар инвестиция фаолиятидан олинган даромадлар учун ҳам хосдир. Шу сабабли, **инвестиция фаолиятидан олинган даромадларни аудит қилишга кетадиган вақт (B_3)**ни ҳам (3)-формулада келтирилган тартибда аниқлаш мумкин.

$$B_3 = (I1_c * \bar{C}1 + I2_c * \bar{C}2 + \dots + IN_c * \bar{C}N) * K \quad (4)$$

Бу ерда: B_3 – инвестиция фаолиятдан олинган даромадларни аудиторлик текширувидан ўтказишга кетадиган вақт;

$I1_c, I2_c, \dots, IN_c$ – Инвестиция фаолиятдан олинган даромадларнинг корхонада мавжуд элементлари учун текшириладиган бошланғич ҳужжатлар сони;

$\bar{C}1, \bar{C}2, \dots, \bar{C}N$ – мос бошланғич ҳужжатларнинг бир донасини текшириш учун кетадиган вақт.

Бунда, аудит учун талаб қилинадиган вақтни, фикримизча, расмийлаштириш жараёни бир хил бўлганлиги учун, роялтидан ва ижарадан олинган даромадлар бўйича алоҳида, фоиз ва дивидент кўринишидаги даромадлар бўйича алоҳида, инвестиция фаолиятининг қолган элементлари бўйича эса ҳар бири учун алоҳида-алоҳида аниқлаш мақсадга мувофиқ.

Юқоридаги мисолимизга кўра, инвестиция фаолияти бўйича 1 марта сотиб олинган банк акцияларига дивидент ҳисобланган ва 3 марта ижара ҳақи ҳисобланган. Уларни текширишга кетадиган вақт 0,8 соатни ташкил этади.

$$B_3 = (I1_c * \bar{C}1 + I2_c * \bar{C}2 + \dots + IN_c * \bar{C}N) * K = (1 * 15 + 3 * 15 + 0 * \bar{C}3 + \dots + 0 * \bar{C}N) * 0,8 = 48 \text{ минут ёки } 48/60 = 0,8 \text{ соат}$$

Юқоридаги бобларда таъкидлаганимиздек, бюджетлаштирилмайдиган даромадларга бошқарув қарорларига боғлиқ бўлмаган тарзда, яъни ташқи омиллар таъсирида юз берадиган операциялар натижасида вужудга келган даромадлар киради. Ушбу турдаги даромадлар турли хил ҳужжатлар асосида ҳисоб-китоб қилинади ва тан олинади. Шу сабабли, аудитор аудит қилиш учун талаб этиладиган вақтни корхонада мавжуд бюджетлаштирилмайдиган даромад элементларининг ҳар бири бўйича алоҳида режалаштириши лозим. Бунда, жами бюджетлаштирилмаган даромадлар аудити учун талаб этиладиган вақт 3 ва 4-формулалардагидек аниқланади. Яъни:

$$B_3 = (D1_c * \bar{C}1 + D2_c * \bar{C}2 + \dots + DN_c * \bar{C}N) * K \quad (5)$$

Бу ерда: B_3 – бюджетлаштирилмаган даромадларни аудиторлик текширувидан ўтказишга кетадиган вақт;

$D1_c, D2_c, \dots, DN_c$ – бюджетлаштирилмаган даромадларнинг корхонада мавжуд элементлари учун текшириладиган бошланғич ҳужжатлар сони;

$\bar{C}1, \bar{C}2, \dots, \bar{C}N$ – мос бошланғич ҳужжатларнинг бир донасини текшириш учун кетадиган вақт.

Бизнинг мисолимизда фақатгина 1 марта пеня ундирилган ва уни тасдиқловчи банк кўчирмасига 3 минут ёки 0,04 соат талаб этилади:

$$B_3 = (D1_c * \bar{C}1 + D2_c * \bar{C}2 + \dots + DN_c * \bar{C}N) * K = (1 * 3 + 0 * \bar{C}2 + \dots + 0 * \bar{C}N) * 0,8 = 2,4 \text{ минут ёки } 0,04 \text{ соат}$$

Даромаднинг барча турлари бўйича уларни аудит қилишга кетадиган вақт аниқлангач, даромадларни комплекс аудиторлик текширувидан ўтказиш бўйича иш ҳажми **(В)** қуйидагича аниқланади:

$$B = B1 + B2 + B3 + B4 = 71,4 + 0,16 + 0,8 + 0,04 = 72,4 \text{ соат.}$$

Самарқанд туман «Матлуботсавдо» ИЧСК даромадларини аудит қилишга, агар бир кунлик иш кунини ўртача 8 соат ҳисобласак, 9 кун (72,4/8) талаб этилади.

Даромадларни аудит қилишда иш ҳажмини аниқлашнинг кўриб чиқилган услубини корхона молиявий – хўжалик фаолиятининг барча жиҳатлари аудити бўйича иш ҳажмини аниқлашда қўллаш мумкин. Фикримизча, иш ҳажмини биз таклиф қилган услубда аниқлаш, аудиторлик хизматлари баҳосининг тўғри шаклланишига, ўтказиладиган аудитнинг тўғри режалаштирилишига ва вазифаларнинг аудиторлар ўртасида тўғри тақсимланишига олиб келади. Бу ўз навбатида, ўтказиладиган аудитнинг сифатига ҳам ўз таъсирини кўрсатади.

Аудиторлик ташкилотлари кўрсатаётган хизматларнинг сифати улар томонидан хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий ҳисоботларига берилган аудиторлик хулосасининг ҳаққонийлиги билан белгиланади. Ушбу мақсадга эришиш жуда кўп омилларга, чунончи, ўтказилган аудитнинг изчиллиги, тўлиқлиги, аудиторларнинг касбий маҳорати, аудитни ўтказган аудиторнинг республикамиз қонунларини чуқур билиши ва бошқаларга бевосита боғлиқ. Изланишлар шуни кўрсатмоқдаки, амалий аудит билан шуғулланаётган барча аудиторлар ушбу талабларга тўлиғича жавоб бермайди. Одатда, корхоналар фаолиятини текширишда юз берган хўжалик операцияларини, тузилган ҳужжатларни тўлиқ текшириб чиқишга аудиторлар объектив ва субъектив сабабларга кўра тўлиғича улгирмай қоладилар. Бу, ўз навбатида, аудиторлар берган хулосада маълум даражада четланишлар бўлишига, мос равишда, муайян даражада аудиторлик rischi (хатари)нинг вужудга келишига олиб келади. Зеро, «Барча фаолиятлар сингари аудиторлик соҳаси ҳам riskни четлаб ўтолмайди»¹¹⁰.

Хўш, аудиторлик riskининг ўзи нима? Ушбу riskни қандай баҳолаш мумкин? Фаолиятида risk бўлиши табиий ҳол бўлган аудиторлар учун улар riskининг мақбул даражасини қандай белгилаш мумкин?

Таъкидлаш жоизки, ушбу саволлар аудит борасида кўп йиллик малака ва тажрибага эга бўлган хориж мамлакатларида ҳам, бор-йўғи 18 йиллик тажрибага эга бўлган бизнинг мамлакатимизда ҳам аудит назарияси ҳамда амалиётининг энг долзарб масалаларидан бири бўлиб қолмоқда.

Аудиторлик riskининг моҳияти, таркибий қисмлари ва унинг даражасини аниқлаш тартиби 9-сон аудиторлик фаолиятининг миллий стандарти (АФМС) «Аудиторлик исботи ва хатари»да ўз аксини топган. Ушбу АФМСда аудиторлик riskига қуйидагича таъриф берилган: «Аудиторлик riskи - аудитор томонидан субъектив равишда белгиланадиган, аудиторлик текшируви

¹¹⁰ Жўраев Ў. Аудиторлик хизматининг зарурияти.// Бозор, пул ва кредит, 2006 йил 2 февралдаги сони, 47-бет.

якунлари бўйича молиявий ҳисобот унинг ишончилиги тасдиқланганидан кейин аниқланмаган жиддий бузилишларни ўз ичига олиши мумкинлигини эътироф этиш ёки аслида бундай бузилишлар молиявий ҳисоботда бўлмасда, унда жиддий бузилишлар мавжудлигини эътироф этиш эҳтимолидир».

Мазкур стандартга мувофиқ аудиторлик rischi ўз ичига ажратиб бўлмайдиган риск; назорат rischi; молиявий ҳисоботдаги хатолар ва бузилишларни топмаслик riskларини олади. Умумий аудиторлик rischi (хатари) даражаси қуйидаги умум қабул қилинган математик модул ёрдамида ифодаланади:

$$AR = IR * CR * DR$$

Бу ерда: AR (audit risk) – умумий аудиторлик хатарининг даражаси;

IR (inherent risk) – ажратиб бўлмайдиган риск;

CR (control risk) – назорат тизими хатари даражаси;

DR (detection risk) -хатоларни топа олмасликдан вужудга келади хатар даражаси, яъни хатони топа олмаслик эҳтимоли.

Аудиторлик rischi (хатари)нинг даражаси аудитор томонидан мижоз корхона фаолиятини дастлабки кузатиш натижасида аниқланади ва бу томонлар ўртасида тузиладиган шартнома ҳамда аудитни ўтказиш режасида ўз аксини топади. Шунинг таъкидлаш керакки, бугунги кунда 9-сон АФМСдаги аудиторлик riskини аниқлаш бўйича тартиб-қоидалар амалиётда тўлиғича ўз аксини топмаяпти. Бунга, бизнинг фикримизча, 9-сон АФМСда аудиторлик rischi (хатари) даражасини аниқлаш бўйича ўрнатилган тартибнинг айрим мунозарали жиҳатлари сабаб бўлмоқда.

Биринчидан, стандартда аудиторлик riskининг таркибий компонентлари, деб эътироф этилган ва юқоридаги математик модулга кўра аудиторлик riskига таъсир қилувчи омиллар (ажратиб бўлмайдиган риск; назорат rischi; молиявий ҳисоботдаги хатолар ва бузилишларни топмаслик riskи)ни миқдор жиҳатдан ифодалаш жуда қийин. Чунки, ушбу компонентларнинг ўзларига ҳам жуда кўплаб омиллар таъсир қиладики, уларнинг ҳар бирини аниқ ўлчаш ва ҳисоблаб топишнинг амалда иложи йўқ;

Иккинчидан, 9-сон АФМСда келтирилган тартибда аудиторлик rischi (хатари) даражасига омилларнинг бевосита ва билвосита таъсир қилиш хусусиятлари очиқ берилмаган.

Бизнинг фикримизча, аудиторлик rischi билан АФМС (юқоридаги формула)да унга таъсир қилувчи омил сифатида қаралган-хатоларни топа олмаслик riskи моҳиятан бир хил мазмунга эга. Шундай экан, улар миқдор жиҳатдан ҳам тенг бўлиши керак:

$$AR = DR.$$

Ажратиб бўлмайдиган риск билан назорат rischi эса молиявий ҳисоботдаги хатолар ва бузилишларни топа олмаслик riskининг даражасига таъсир қилувчи омиллар саналади.

Биз аудиторлик рискининг даражасини аниқлаш учун аудитор ишининг **кафолатлилик даражаси** кўрсаткичидан фойдаланишни таклиф қиламиз. **Аудитор ишининг кафолатлилик даражаси деганда аудиторнинг молиявий ҳисобот кўрсаткичларини тўғри баҳолай олиш қобилиятининг фоизларда ёки коэффициентларда ифодаланган миқдорини тушунмоқ лозим.**

Кафолатлилик даражаси аудиторлик rischi билан бирга бир бутунлиқни ташкил этади. Ушбу кўрсаткичлар, фоизларда ифодаланганда, уларнинг йиғиндиси 100%га, коэффициентларда ифодаланганда эса, 1 га тенг бўлиши керак. Демак, аудиторлар ишининг кафолатлилик даражаси (KD) қанчалик юқори бўлса, аудиторлик rischi (AR) шунчалик паст бўлади. Аксинча, аудиторлик rischi (хатари) шунчалик юқори бўлади. Буни қуйидаги формула ёрдамида ифодалаш мумкин:

$$\begin{aligned}\text{Коэффициентларда ифодаланганда } AR &= 1 - KD, \\ \text{фоизларда ифодаланганда } AR &= 100 - KD.\end{aligned}$$

Хўш, аудитор ишининг кафолатлилик даражаси қандай ҳисобланади? Бунинг учун аввало аудитор ишининг кафолатлилик даражасига таъсир қилувчи бевосита ва билвосита омилларни аниқлашни тавсия қиламиз.

Моддий ишлаб чиқаришда яратилаётган маҳсулотнинг сифати кўп жиҳатдан ишлаб чиқариш жараёнида фойдаланилаётган хом-ашёнинг етарлилигига, унинг сифатига боғлиқ бўлади. Бундай хусусият аудиторлар ишида ҳам кузатилади. Аудиторлар ишининг якуний натижаси бўлиб, буюртмачиларга аудиторлик ҳисоботи ва ҳулосаси тарзида берадиган ахбороти ҳисобланади. Ушбу ахборотни тайёрлаш учун аудитор текширув жараёнида кўплаб бирламчи маълумотлардан фойдаланади. Худди моддий ишлаб чиқаришда бўлгани каби аудиторлар ишининг сифати ҳам кўп жиҳатдан текширув жараёнида фойдаланилган маълумотларнинг етарлилиги ва сифатига боғлиқ бўлади. Аудит жараёнида аудитор учун керак бўладиган бирламчи ва оралик ҳужжатлар тўлиқ ва тўғри бўлса, шунингдек, бошқа керакли маълумотларни тўплаш имконияти юқори бўлса, аудитор ишининг сифати ҳам шунчалик юқори бўлади.

Ўз навбатида, корхонадаги бирламчи ва оралик ҳужжатларнинг тўлиқлиги ва тўғри тўлдирилганлиги, шунингдек, бошқа керакли маълумотлар (тушунтириш хатлари, сўровномалар, тест натижалари)ни олиш имконияти ҳам бир қанча омилларга боғлиқ бўлади. Буларга қуйидагиларни киритиш мумкин:

- ходимлар малакаси;
- кадрларнинг қўнимсизлиги;
- вазифаларнинг масъул шахслар ўртасида тўғри тақсимланганлиги;
- ҳужжатлар айланишининг тўғри ташкил этилганлиги;
- масъул шахсларнинг инсоний фазилатлари;
- ички назорат тизимининг таъсирчанлиги ва бошқалар.

Аудиторлик текшируви махсус сертификатга эга бўлган малакали аудиторлар томонидан амалга оширилади. Бироқ, барча аудиторларнинг ҳам қобилиятлари бир хил эмас. Яъни, улар ишининг сифати аудиторнинг

малакаси, тажрибаси ва синчков (зийрак, сезгир, эътиборли)лигига боғлиқ ҳолда турлича бўлади. Агар аудиторнинг билими ва тажрибаси юқори, шунингдек, синчков бўлса, у мавжуд маълумотларни текшириш асносида шунчалик тўғри хулосаларга келади, мос равишда, унинг хато қилиш эҳтимоли шунчалик паст бўлади.

Маълумки, хўжалик юритувчи субъектларда бухгалтерия ҳисобини юритиш маълум умумқабул қилинган тамойилларга асослансада, турли тармоқ корхоналарида унинг хусусиятли томонлари ҳам мавжуд. Бу эса, аудиторлардан профессионалликни талаб қилади. Аудитор ишининг сифатига аудиторнинг мижоз корхона фаолиятига оид меъёрий ҳужжатлар ва бухгалтерия ҳисобининг мазкур корхонага хос хусусиятли томонлари билан танишлик даражаси ҳам катта таъсир кўрсатади.

Хулоса қилиб айтганда, аудитор ишининг сифатига, яъни унинг корхона молиявий ҳисоботида берадиган баҳоси ҳаққонийлигининг кафолатлилик даражасига бирқанча омиллар бевосита ва билвосита таъсир кўрсатади. Бизнинг фикримизча, уларнинг барчасини учта бевосита таъсир қилувчи омил сифатида умумлаштириш мумкин: 1) Аудит ўтказиш учун керак бўладиган маълумотлар билан таъминланиш даражаси (MT); 2) Аудиторнинг шахсий қобилияти (AQ); 3) Аудиторнинг аудит ўтказилаётган корхона фаолиятига оид меъёрий ҳужжатлар ва бухгалтерия ҳисобининг мазкур корхонага хос хусусиятли томонлари билан танишлик даражаси (TD).

Ушбу омилларни муайян коэффицентларда ифодалаб, уларнинг аудитор ишининг кафолатлилик даражасига таъсирини қуйидаги формула ёрдамида ифодалашни тавсия қиламиз:

$$KD = MT * AQ * TD$$

Дастлабки кузатиш пайтида аудитор ишининг кафолатлилик даражасига таъсир қилувчи биринчи омил (MT)ни коэффицентларда баҳолашда аудиторнинг қуйидаги жиҳатларга эътиборини қаратишини тавсия қиламиз:

- юз берган хўжалик операциялари бўйича тузилган ҳужжатларнинг тўлиқлигига;
- ҳужжатлаштириш ишларининг тўғри, яъни масъулият билан амалга оширилганлигига;
- ҳужжатлаштириш жараёнида субъектив ёндашувларнинг мавжуд бўлиш эҳтимолига;
- ички назорат тизимининг таъсирчанлигига;
- масъул шахслар (бухгалтерия ходимлари, моддий жавобгар шахслар) нинг аудит ўтказишга хайрихоҳлигига.

Иккинчи омил, яъни аудиторнинг шахсий қобилияти (AQ) аудиторлик ташкилоти томонидан ҳар бир аудиторнинг малакаси, тўплаган тажрибаси ва олдинги фаолиятлари натижаларидан келиб чиққан ҳолда коэффицентларда баҳоланган бўлиши керак.

Аудитор ишининг кафолатлилик даражасига таъсир қилувчи учинчи омилни аудиторнинг ўзи мижоз фаолиятининг хусусиятларини ва ўзининг бу

борадаги ҳуқуқий ҳамда профессионал билимларини ҳисобга олган ҳолда коэффицентларда ифодалайди.

Юқоридаги формуладан кўриниб турибдики, аудитор ишининг кафолатлилик даражаси учала омил билан ҳам тўғри пропорционалдир. Омилларни ифодаловчи коэффицентларнинг юқори белгиланиши аудитор ишининг кафолатлилик даражасининг ҳам ортишига олиб келади. Шунини таъкидлаш керакки, биринчи омил, яъни маълумотлар билан таъминланиш даражаси аудиторлик ташкилоти ва аудиторларга боғлиқ эмас. Демак, кўрсатаётган хизматларининг кафолатлилик даражасини ошириш учун қолган иккита омилнинг таъсирини кучайтириш талаб этилади. Биринчи омилнинг даражаси паст бўлган шароитларда, аудиторлик ташкилоти кўрсатаётган хизматлари сифатини ошириш учун кучли аудиторларни сафарбар қилиши, ўз навбатида аудиторлар эса текшириляётган корхона ва унинг фаолият соҳаси ҳақидаги ҳуқуқий ҳамда профессионал билимларини ошириши лозим.

Тадқиқотлар шунини кўрсатадики, амалиётда аудиторлик ташкилотлари биринчи омил, яъни маълумотлар билан таъминланиш даражасидан келадиган рискни ўз бўйниларига олмаяптилар. Буюртмачи билан тузилган шартномаларда «текширувга тақдим этилган ҳужжатларнинг ҳаққонийлиги ва тўлиқлиги учун жавобгарлик буюртмачи корхона раҳбарияти зиммасига юклатилади, аудиторлик ташкилоти берган хулосаси учун буюртмачи томонидан текширишга тақдим этилган ҳужжатлар доирасида жавобгардир», деб белгилаб қўймоқдалар. Бундай шароитда аудитор ишининг кафолатлилик даражасига сўнгги иккита омил таъсир қилади:

$$КД = АҚ * ТД$$

Мисол: «Komil-Ishonch» аудиторлик ташкилоти томонидан «Элёр» хусусий савдо корхонасининг 2009 йилги даромадларини аудит қилиш бўйича аудитор Ҳ.Боймуродов сафарбар этилган. Тузилган шартномага кўра, текширишга тақдим этилган ҳужжатларнинг тўлиқлиги ва ҳаққонийлиги учун жавобгарлик «Элёр» хусусий савдо корхонаси раҳбариятига юклатилган.

Аудитор Ҳ.Боймуродовнинг шахсий қобилияти (синчковлиги, зийраклиги, эътиборлилиги, сезгирлиги) унинг малакаси, тўплаган тажрибаси ва олдинги фаолиятлари натижаларидан келиб чиққан ҳолда 0,97 қилиб белгиланган. Шунингдек, унинг савдо фаолияти ва даромадлар ҳисобига оид ҳуқуқий билимларни билиш даражаси 0,98 ни ташкил этади.

Ушбу вазиятда аудитор ишининг кафолатлилик даражаси 95 %ни, ўз навбатида аудиторлик rischi даражаси 5%ни ташкил этади:

$$КД = ШҚ * КТ = 0,97 * 0,98 = 0,95 \text{ ёки } 95 \%$$

$$АР = 100 - КД = 100 - 95 = 5\%.$$

Юқорида таъкидлаганимиздек, аудиторлар томонидан корхона молиявий ҳисоботларига берилган хулосада маълум даражада четланиш бўлиши табиий. Бироқ, бу четланишнинг даражаси мижоз корхона олдида аудиторлар кўрсатаётган хизматнинг аҳамиятини пасайтирмаслиги лозим. Аудиторлик

рискини пасайтиришнинг бош омили бўлиб, аудиторлик хизматининг кафолатлилик даражасини ошириш ҳисобланади.

Аудиторлик рискини аниқлашнинг тавсия қилинган усулини 9-сон АФМСга муқобил усул сифатида киритиш фикримизча, стандарт талабларини амалиётда қўллаш жараёнининг осонлашишига ва ўз навбатида мазкур стандарт аҳамиятининг янада ошишига олиб келади.

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

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

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

Ўзбекистон Республикаси «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуни ва АФМСларга мувофиқ, аудит ўтказиш шакллари ва усуллари аудиторлар томонидан мустақил белгиланади¹¹¹. Шунга мувофиқ, аудиторлар аудитни бошлашдан олдин мустақил равишда аудит режаси ва дастурини ишлаб чиқишлари зарур.

Аудиторлик ташкилотлари фаолиятларини ўрганиш шуни кўрсатадики, кўпчилик ташкилотларда аудиторлик текширувлари, хусусан даромадлар аудити аудиторлик режаси ва дастури тузилмасдан амалга оширилмоқда. Бизнингча, аудитни тузилган режа ва дастур асосида ташкил этиш, аудит ўтказишга кетадиган вақтнинг тежалишига олиб келади, шунингдек, аудиторлик хизматлари самарадорлигини оширади. Зеро, 3-сон АФМС «Аудитни режалаштириш»да таъкидланганидек, «Дастур аудитор ёрдамчилари учун батафсил йўриқнома бўлиб хизмат қилади ва бир вақтнинг ўзида аудиторлик ташкилоти ва аудиторлик гуруҳининг раҳбарлари учун иш сифатини назорат қилиш воситаси ҳисобланади»¹¹².

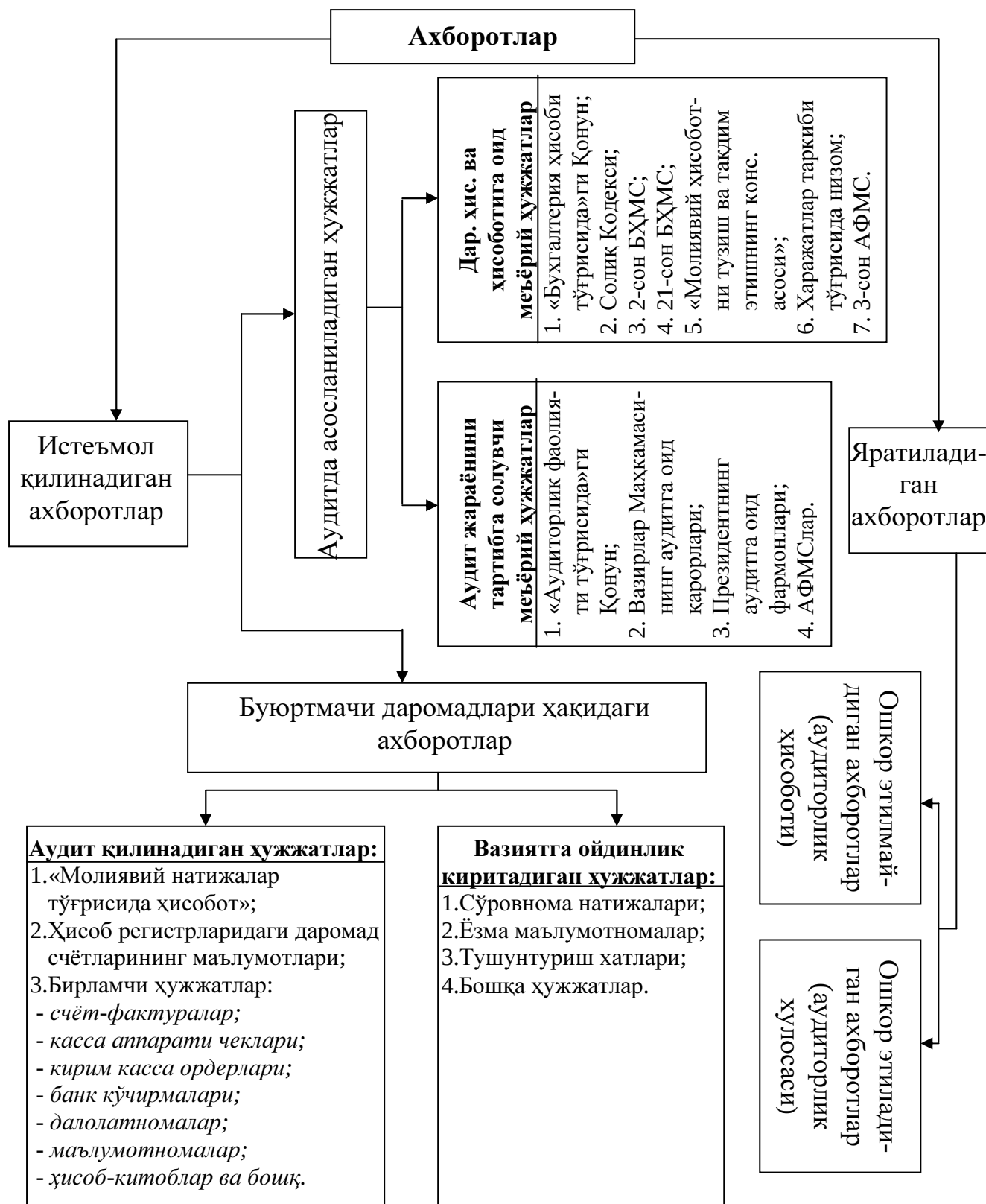
Шуларни инобатга олган ҳолда биз, савдо корхоналарида даромадлар аудитини ўтказиш режаси ва дастурини ишлаб чиқдик (5 ва 6-иловалар).

Даромадлар аудитини ташкил этишда унинг ахборот таъминоти муҳим аҳамиятга эга. Чунки, аудитор ишининг «хом-ашёси» ҳам, «тайёр маҳсулоти» ҳам ахборотлар ҳисобланади. Адабиётларни ўрганиш ва уларни таҳлил қилиш асосида даромадлар аудитида фойдаланиладиган ва вужудга келадиган

¹¹¹ Жўраев О.Н. Молиявий инвестициялар ва улардан олинadиган молиявий натижаларнинг бухгалтерия ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш. Иқтисод фанлари номзоди илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация. БМА, 2005, 92-бет.

¹¹² Аудиторлар учун қўлланма. М.М.Тулахўжаева ва Р.Д.Дўстмуродовлар таҳрири остида. – Т.: Ўзбекистон Бухгалтерлар ва Аудиторлар Миллий Ассоциацияси босмохонаси, 2005, 109-бет.

ахборотларни алоҳида турларга ажратиш ва уларнинг ҳар бирига 6-чизмада келтирилган элементларни киритиш лозим, деган хулосага келдик.



6-чизма. Даромадлар аудитида фойдаланиладиган ва вужудга келадиган ахборотлар таснифи¹¹³.

¹¹³ Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси.

Чизмадан кўриниб турибдики, даромадлар аудитидаги ахборотлар иккита катта гуруҳга ажратилади. Уларнинг бир гуруҳи «истеъмол» қилинади ва натижада иккинчи гуруҳ ахборотлар-аудиторлик ҳисоботи ва хулосаси вужудга келади. Ўз навбатида, даромадлар аудитида «истеъмол» қилинадиган ахборотлар ҳам иккита гуруҳга бўлинади.

Буюртмачи корхона даромадларига оид ахборотлар аудитор томонидан аудит давомида йиғилади ва улардан фойдаланилади. Шунингдек, таъкидлаш керакки, даромадлар аудитининг сифати ва олинган хулосаларнинг реаллиги кўп жиҳатдан аудиторларнинг даромадлар ҳисобига оид, шунингдек, аудитни тартибга солувчи меъёрий ҳужжатлар борасидаги билимларига боғлиқ.

Республикамизда бозор иқтисодиётининг шаклланиши ва ривожланиб бориши билан қонунчилигимиз ҳам босқичма-босқич такомиллаштириб борилаётган. Бундай шароитда, бизнингча, аудиторлик ташкилотлари аудиторларни янги қабул қилинган меъёрий ҳужжатлар билан, эскиларига киритилган ўзгаришлар билан таништириб боришга алоҳида эътибор қаратишлари лозим.

Бунга Қонунчилик палатаси, Вазирлар Маҳкамаси ва алоҳида вазирликлар томонидан чиқариладиган даврий матбуотга обуна бўлиш, ташкилот қошида ахборот ресурс марказ(АРМ)ларини шакллантириш орқали эришиш мумкин, деб ўйлаймиз.

3.3.Алоҳида фаолият турларига доир даромадлар бўйича ҳисоб ва ҳисобот маълумотлари ҳаққонийлиги аудитини ўтказиш тартиби

Савдо корхоналарининг асосий фаолиятдан олган даромадлари харид товарларни сотишдан ва ўзида ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулотларни сотишдан олинган даромадлардан ташкил топади. Шунингдек, мазкур корхоналарда товарлар ва тайёр маҳсулотлар чакана ва улгуржи тарзда сотилади. Таъкидланган хусусиятлар ушбу корхоналар даромадларининг турли ҳужжатлар асосида тан олинishiга, алоҳида режим ва ставкаларда солиққа тортилишига олиб келади. Буларнинг барчаси, ўз навбатида, савдо корхоналари даромадларини аудит қилишда ҳам алоҳида усул ва ёндашувни талаб қилади.

Даромадлар молиявий ҳисоботнинг кам сонли элементларидан бири сифатида тан олинсада, ҳалигача уни аудит қилишнинг ягона методологияси ишлаб чиқилмаган.

Бизнингча, даромадлар аудитининг методологиясини такомиллаштиришда, дастлаб аудит амалларини алоҳида босқичларга ажратиш олиш муҳим аҳамият касб этади. Бу энг аввало, аудиторлар ишини рационал ташкил этиш, назорат қилиш ва аудитни тизимли олиб бориш имконини беради. Адабиётларда аудит

жараёни турлича босқичларга ажратилади. Чунончи, 3¹¹⁴, 4¹¹⁵ ёки 5¹¹⁶ босқичли амаллар тизими сифатида эътироф этилади. Тадқиқотлар шуни кўрсатадики, деярли барча адабиётларда 1) Аудит ўтказувчи субъектнинг ёзма буюртмасини қабул қилиш; 2) Буюртмачи корхона, унинг ҳисоб ва ҳисоботининг дастлабки ҳолатини ўрганиш; 3) Буюртмачига розилик билдириш; 4) Шартнома тузиш каби ташкилий ишлар ҳам аудит жараёнининг алоҳида (одатда дастлабки) босқичи сифатида қаралади. Санаб ўтилган амаллар, бизнингча, аудит жараёнига боғлиқ бўлмасдан, аудиторлик ташкилотининг ўз хизматларини сотиш, реклама қилиш ва аудит ўтказиш бўйича қарор қабул қилиш билан боғлиқ ишларидир.

Юқоридагилардан хулоса қилган ҳолда, бизнингча, даромадлар аудитини қуйидаги уч босқичда бажариладиган амаллар тизими сифатида қараш мақсадга мувофиқ: 1) Даромадлар ҳисоби ва ҳисоботини меъёрий ҳужжатларга мувофиқлигини текшириш; 2) Аудиторлик таҳлили; 3) Натижаларни тақдим этиш ва тавсия бериш. Қуйида ушбу босқичларнинг ҳар бирида бажариладиган ишлар ва уларни амалга ошириш методологиясига тўхталиб ўтамиз.

1.Даромадлар ҳисоби ва ҳисоботининг меъёрий ҳужжатларга мувофиқлигини текшириш босқичи. Ушбу босқич даромадлар аудитининг дастлабки ва энг масъулиятли, шунингдек, аудит натижасининг реаллигини белгилаб берувчи босқич ҳисобланади. Бу босқичда, дастлаб, текширув объектини ўрганиш нуктаи назаридан қуйидагиларга аниқлик киритиш мақсадга мувофиқ:

- корхонанинг асосий фаолият турлари;
- ҳисобот даврида даромад келтирган қўшимча фаолият турлари;
- ялпи даромадининг, хусусан асосий фаолиятдан олган даромадининг таркиби;
- даромадни тан олишга асос бўлувчи бошланғич ҳужжатларни тузиш, унинг айланиш ва сақланиш тартиби;
- даромадни ҳисобга олиш регистрлари ва уларнинг юритилиши.

Ушбу саволларга жавоб топиш, аудиторлар гуруҳи раҳбари томонидан амалга ошириладиган ишларни жорий режалаштириш ва вазифаларни аудиторлар ўртасида мукаммал тақсимлашга имкон беради. Сўнгра, даромадлар ҳисоби ва ҳисоботининг тўғрилигини аниқлашга киришилади.

Амалиётда ҳисоб ва ҳисобот маълумотларини текширишнинг икки хил- «пастдан юқорига» ва «юқоридан пастга» усулларида фойдаланилади. Бу усуллар мос равишда, бошланғич ҳужжатлардан молиявий ҳисоботга қараб ёки аксинча, молиявий ҳисоботлардан бошланғич ҳужжатларга қараб текширилишини билдиради. Бизнинг фикримизча, даромадлар аудитида «пастдан юқорига» қараб текшириш қулай ҳисобланади. Чунки, бу усул

¹¹⁴ Файзиева У.Т. Юк ташувчи автотранспорт корхоналарида молиявий натижаларнинг ҳисоби ва аудиторлик текширувини такомиллаштириш: Иқт.фан.ном....дисс. – Т.: ЎзР БМА, 2001, 108-б.

¹¹⁵ Уразов К.Б. Бухгалтерия ҳисоби ва аудит. Маъруза матнлари тўплами II-қисм. – Самарқанд, СамИСИ, 2004, 272 – бет.

¹¹⁶ Миронова О.А., Азарская М.А. Аудит: теория и методология. Уч.пос. – М.: ОМЕГА-Л, 2006, ст. 124-125., Варонина Л.И. Аудиторская деятельность: основы организации. Учебно-практическое пособие.-М.: Эксмо, 2007, ст. 68.

аниқланган четланишларни йўл-йўлакай тўғирлаб кетиш имконини беради. Ушбу усулда даромадлар аудити бошланғич ҳужжатларни тўплаш ва уларнинг журнал-ордерларга ўтказилишини текширишдан бошланади.

Савдо корхоналари ялпи даромадининг устувор қисми асосий фаолиятдан олинган даромадларга тўғри келади. Мос равишда, аудитор ишининг ҳам катта қисмини асосий фаолиятдан олинган даромадлар аудити ташкил этади. Савдо корхоналарида харид товарлар ва ўзида ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулотлар чакана ва улгуржи тарзда сотилиши мумкин. Чакана савдодан олинган даромадлар кирим касса ордери асосида, улгуржи тарзда пул ўтказиш йўли билан сотилган товарлар эса, счёт-фактуралар асосида тан олинади.

Савдо корхоналарида ҳисобот даври мобойнида жуда кўплаб марта нақд ва нақдсиз йўллар билан товарлар сотилади. Бу ўз навбатида шунча счёт-фактуралар ва кирим касса ордерлари тузиш демакдир. АФМСларга мувофиқ, счёт-фактуралар ва кирим касса ордерларини танлаб текширишга рухсат берилмайди. Чунки, даромадлар корхонанинг солиқ базаси ва тақсимланмаган фойдага бевосита таъсир қилувчи кўрсаткичи ҳисобланади. Шу сабабли, аудиторлик рискинни камайтириш, бериладиган аудиторлик хулосасининг реаллигини таъминлаш ушбу ҳужжатларни ёппасига текширишни талаб қилади.

Дастлаб, счёт-фактуралар ва кирим касса ордерларининг тўлиқлиги, уларнинг номерлари кетма-кетлиги бўйича текширилади. Уларнинг, мос равишда «Ёзилган счёт-фактураларни қайд этиш китоби» ва «Касса китоби»га киритилганлиги кўриб чиқилади. Сўнгра, счёт-фактура ва кирим касса ордерлари бўйича бухгалтерия ёзувлари 7-чизмада келтирилган тартибда солиштирилади.

Савдо корхоналарида асосий бўлмаган фаолиятлар (бошқа операцион, инвестиция фаолиятидан олинган ва бюджетлаштирилмаган)дан олинган даромадлар турли хил ҳужжатлар, чунончи, счёт-фактуралар, маълумотномалар, далолатномалар, банк кўчирмалари ва бошқа ҳужжатлар асосида тан олинади. Ушбу турдаги даромадлар кам юз берганлиги боис, уларни текширишга унчалик кўп вақт талаб қилинмайди. Бироқ, ушбу ҳужжатларнинг ҳам ҳисоб регистрларига тўлиқ ва тўғри ўтказилганлиги ёппасига, 7-чизмадаги каби текширилиши лозим.

Барча бошланғич ҳужжатларнинг журнал ордерларга ўтказилганлиги текшириб бўлингач, ҳисобнинг кейинги босқичлари - даромадлар ҳақидаги ахборотларнинг бош китоб ва молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботга тўғри ўтказилганлиги текширилади.

2.Аудиторлик таҳлилини ўтказиш босқичи. Шунини таъкидлаш керакки, республикамизда олиб борилган кўплаб илмий изланишларга қарамасдан, ҳали ҳам аудитнинг методологик жиҳатдан очилмаган қирралари мавжуд. Ушбу қирралардан бири аудиторлик таҳлилидир. Деярли барча махсус адабиётларда аудитнинг муҳим босқичи ҳисобланган аудиторлик таҳлилини ўтказиш жараёни назардан четда қолмоқда.

**Журнал ордер
2009 йил январ ойи учун**

9010 «Тайёр маҳсулотларни сотишдан даромад»

№	Сана	Операция мазмуни	9010 счёт кредитидан дебет счётларга:			Жами
			4010			
1	2	3	4	5	6	12
.....						
6	10.01	Товарлар сотилди	464 000			464 000
.....						
Жами						14825000

9020 «Товарларни сотишдан олинган даромад»

№	Сана	Операция мазмуни	9020 счёт кредитидан дебет счётларга:			Жами
			5010			
1	2	3	4	5	6	12
.....						
16	08.01	Савдо пули кассага кирим қилинди	3586400			3586400
.....						
Жами						57735000

Счет – фактура № 6

10 январ 2009 йил

№	Товарлар номи	Ўл. бир.	Мик- дори	Нар -хи	Жўна- тиш қиймати	ҚҚС		ҚҚС билан жўнатиш қиймати
						Став каси	Сум маси	
1	Нон (бухонка)	дона	1600	290	464000	-	-	464000
	Жами:				464000	-	-	464000

Ташкилот: Тайлоқ «Матлуботсавдо» ИЧСК

КИРИМ КАССА ОРДЕРИ №16

08 январ 2009 йил

кор счёт аналит.счёт сумма

9020		3586400
------	--	---------

Қабул қилинди: Дўкон муд. А.Ўрақовдан

Асос: Савдо пули кирим қилинди

Сумма сўз билан: уч млн. беш юзи саксон олти минг тўртюз

Бош бухгалтер _____

Кассир _____

Т-т: Тайлоқ «Матлуботсавдо» ИЧСК

**Кирим касса
ордериға қвитанция №16.**

Қабул қилинди: Дўк.муд. А.Урақовдан

Асос: Савдо пули кирим қилинди

Сумма сўз билан: Уч млн. беш юз саксон олти минг тўртюз

08 январ 2009й

Бош бухгалтер _____

Кассир _____

7-чизма. Тайлоқ туман «Матлуботсавдо» ИЧСКда асосий

фаолиятдан олинган даромадлар аудити

Республикамизда аудит фақатгина ҳисоб ва ҳисоботни текшириш ҳамда унга оид тавсиялар бериш тизими сифатида ривожланмоқда. Ривожланган мамлакатлар тажрибаси аудиторлик хизматлари кўламини кенгайтириш лозимлигини, чунончи, аудиторлар корхонанинг ҳисоб ишларидан ташқари, уларнинг хўжалик фаолиятларини ҳам кенг кўламли таҳлил қилишлари ва ўтказилган таҳлил асосида корхона даромадлари ва фойдасини оширишга қаратилган тавсиялар ишлаб чиқишлари кераклигини кўрсатмоқда. Ана шундагина аудит бизнесни ривожлантиришнинг муҳим воситасига айланади. Зеро, Президентимиз таъкидлаганларидек, «...бизнеснинг муваффақияти бозор иқтисодиёти институтлари, хусусан юксак профессионал даражадаги мустақил аудитни ... кенг ривожлантиришга бевосита боғлиқ»¹¹⁷.

Шуларни инобатга олган ҳолда, аудиторлик таҳлилинин даромадлар аудитининг алоҳида босқичи сифатида эътироф этиш лозим, деб ўйлаймиз.

Бизнингча, аудиторлик таҳлилининг мазмун-моҳиятига, методологиясига тўлароқ тушиниш учун, дастлаб унинг иқтисодий таҳлил билан ўхшаш ва фарқли жиҳатларига тўхталиб ўтиш лозим (16-жадвал).

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

Даромадлар умумий ҳажми ва таркибидаги ўзгаришлар ва уларга таъсир қилувчи омилларни таҳлил қилишда қуйидаги жадвалдан фойдаланишни таклиф қиламиз (17-жадвал).

Челак «Матлуботсавдо» ИЧСКнинг ялпи даромади 2009 йилда аудиторлик таҳлили маълумотлари бўйича 1 147 485 минг сўмни ташкил этган ва бу 2008 йилга нисбатан 344 954 минг сўмга кўп демакдир. Ялпи даромаднинг бундай ўзгариши алоҳида турдаги даромадларнинг, ўз навбатида ҳар бир даромад турига кирувчи даромад элементларининг ўзгариши натижасида вужудга келган. Чунончи, ялпи даромаднинг ортишига асосий фаолиятдан олинган даромадлар 321881 минг сўмлик, бошқа операцион даромадлар 347 минг сўмлик ва инвестиция фаолиятига оид даромадлар 23 346 минг сўмлик ижобий таъсир кўрсатган бўлса, бюджетлаштирилмаган даромадларнинг олдинги йилга нисбатан камайганлиги 620 сўмлик салбий таъсир кўрсатган.

Бюджетлаштирилмайдиган даромадларнинг миқдори бошқарув қарорларига боғлиқ бўлмаганлиги сабабли, аудитор даромадларни ошириш чораларини излашда дастлабки уч турдаги (асосий фаолиятга оид, бошқа операцион ва инвестиция фаолиятига оид) даромадларга эътиборни қаратиши лозим. Жадвал маълумотлари ушбу турдаги даромадларнинг умумий ҳажми ортган бўлсада, уларга кирувчи айрим даромад элементлари, жумладан тайёр маҳсулотларни сотишдан олинган ва фоиз кўринишидаги даромадларда камайиш кузатилганлигини кўрсатади. Агар, ушбу турдаги даромадлар

¹¹⁷ Каримов И.А. Демократик ҳукукий давлат, эркин иқтисодиёт талабларини тўлиқ жорий этиш, фуқоролик жамияти асосларини қуриш – фаровон ҳаётимиз гаровидир.-Т.: Ўзбекистон, 2007, 32-бет.

оширилмасада, ҳеч бўлмаганда камайишга йўл қўйилмаганда, ялпи даромад қўшимча 26 791 минг сўмга ортган бўлар эди.

16-жадвал

Аудиторлик таҳлили билан иқтисодий таҳлил ўртасидаги ўхшаш ва фарқли жиҳатлар¹¹⁸.

№	Хусусиятлар	Иқтисодий таҳлилга хос жиҳатлар	Аудиторлик таҳлилига хос жиҳатлар
1	Таҳлилнинг объекти	Турли мулкчилик шаклидаги хўжалик юритувчи субъектлар	
2	Таҳлилнинг мақсади	Корхоналарнинг молиявий – хўжалик фаолияти ва унинг натижаларини қўйилган мақсад ва талабларга кўра динамик ва статик жиҳатдан изоҳлаб бериш	Корхона хўжалик фаолиятини, унинг натижаларини турли мезонлар асосида баҳолаш;
3	Таҳлилни ўтказувчилар	Корхона раҳбарлари, иқтисодчилари, бўлим бошлиқлари ва бошқалар	Махсус сертификатга эга аудиторлар ва аудитор ёрдамчилари
4	Таҳлилда фойдаланиладиган маълумот манбалари	Бизнес режа, бошқарув, молиявий ва статистик ҳисоботлар	Хўжалик операцияларини акс эттирувчи бирламчи ҳужжатлар, ҳисоб регистрлари, молиявий ҳисоботлар ва аудиторлик текшируви натижалари
5	Таҳлилда қамраб олинadиган давр	Чегараланмайди (Ўтган давр, ҳисобот даври, келгуси давр)	Аудит даври (аудиторлик ташкилоти ва буюртмачи ўртасида тузилган шартномада кўрсатилган аудит даври)
6	Солиштириш учун асос қилиб олинadиган кўрсаткичлар	Режа кўрсаткичлари, ўтган давр кўрсаткичлари, бизнес режа кўрсаткичлари, ўхшаш корхоналарнинг мос кўрсаткичлари, муайян ҳудуднинг мос кўрсаткичлари	Шартномада кўрсатилган аудит даври учун тузилган молиявий ҳисоб ва ҳисобот кўрсаткичлари
7	Таҳлил натижаларидан фойдаланувчилар	Асосан корхона раҳбарияти	Аудитни ўтказишга буюртма берганлар (мулкдорлар, корхона раҳбарияти, прократура)
8	Таҳлил натижаларини тақдим этиш шакли	Меъёрий ҳужжатларда аниқ шакл белгиланмаган. Оғзаки ёки ёзма маълумотнома шаклида бўлиши мумкин.	Аудиторлик ҳисоботи шаклида тақдим этилади.
9	Таҳлил натижалари бўйича жавобгарлик	Жавобгарлик белгиланмаган	«Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонунга кўра аудиторлик ташкилоти жавобгар ҳисобланади (8-модда)

¹¹⁸ Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси.

17-Жадвал

Челак «Матлуботсавдо» ИЧСК даромадлари умумий ҳажми ва таркибидаги ўзгаришлар ҳамда уларга таъсир этувчи омиллар аудиторлик таҳлили, минг сўм

Курсаткичларнинг номи	2008 йил	2009 йил	Фарқи, (+,-)	Ялпи даромадга таъсири, ижоб. (+), салбий (-)
Асосий фаолиятдан олинган даромад, шундан:	793303	1115184	+321881	+321881
<i>Тайёр маҳсулотларни сотишдан олинган даромад</i>	684091	658840	-25251	-25251
<i>Товарларни сотишдан олинган даромад</i>	109212	456344	+342132	+342132
<i>Иш бажариш ва хизматлар кўрсатишдан олинган даромад</i>	-	-	-	-
Бошқа операцион даромадлар, шундан:	-	347	+347	+347
<i>Асосий воситалар чиқимидан олинган фойда</i>	-	347	+347	+347
<i>Бошқа активлар чиқимидан олинган фойда</i>	-	-	-	-
<i>Хизмат кўрсатувчи хўжаликлар маҳсулот (хизмат)ларини сотишдан олинган даромадлар</i>	-	-	-	-
<i>Бошқа операцион даромадлар</i>	-	-	-	-
Инвестиция фаолиятидан олинган даромадлар, шундан:	8608	31954	+23346	+23346
<i>Роялти кўринишидаги даромадлар</i>	-	-	-	-
<i>Дивидент кўринишидаги даромадлар</i>	2875	5 493	+2618	+2618
<i>Фоиз кўринишидаги даромадлар</i>	1540	-	-1540	-1540
<i>Ижарадан олинган даромадлар</i>	4193	9860	+5667	+5667
<i>Инвестиция фаолиятининг бошқа даромадлари</i>	-	16601	+16601	+16601
Бюджетлаштирилмаган даромадлар, шундан:	620	-	-620	-620
<i>Ундирилган пеня, жарима ва устамалар</i>	620	-	-620	-620
<i>Ўтган йиллар фойдалари</i>	-	-	-	-
<i>Кред. ва деп. қарзларни ҳисобдан чиқаришдан даромадлар</i>	-	-	-	-
<i>Текин олинган активлар</i>	-	-	-	-
<i>Қисқа муд. мол. инвест.ларни қайта баҳолашдан даромадлар</i>	-	-	-	-
<i>Валюта курси фарқидан даромадлар</i>	-	-	-	-
<i>Фавқулодда даромадлар</i>	-	-	-	-
<i>Бошқа бюджетлаштирилмаган даромадлар</i>	-	-	-	-
Ялпи даромад	802 531	1 147 485	+344 954	-

Манба: Корхона молиявий ҳисоб ва ҳисоботи маълумотлари асосида тузилди

Даромад умумлаштирувчи кўрсаткич бўлиб, фақатгина унинг миқдори ва таркибини таҳлил қилиш орқали корхона хўжалик фаолиятини реал баҳолаб бўлмайди. Шу сабабли, аудиторлик таҳлилида даромад билан боғлиқ самарадорлик кўрсаткичларини ҳам аниқлаш талаб этилади. Бизнингча, даромад билан боғлиқ самарадорлик кўрсаткичларини қуйидаги иккита гуруҳга бўлиш мумкин (8-чизма):

- 1) Даромадлар рентабеллигини ифодаловчи кўрсаткичлар;
- 2) Даромадлилик кўрсаткичлари.



8-чизма. Даромадлар билан боғлиқ самарадорлик кўрсаткичлар¹¹⁹.

¹¹⁹ Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси.

«Рентабеллик корхона хўжалик фаолияти самарадорлигини ифодаловчи муҳим кўрсаткич ҳисобланади»¹²⁰. «Рентабеллик кенг қамровли тушунчалар қаторига кирганлиги боис, унинг ҳолати ва ундан фойдаланиш даражаси хусусида тўлиқ ва мукамал хулоса чиқариш учун кўрсаткичлар тизимидан фойдаланиш зарур»¹²¹.

Хорижлик ва мамлакатимиз олимлари рентабелликни аниқлаш учун турли кўрсаткичларни тавсия этадилар. Бироқ, уларнинг барчасида даромадлар рентабеллигини ифодаловчи кўрсаткич сифатида фақатгина маҳсулот реализацияси рентабеллиги эътироф этилади¹²². У тайёр маҳсулот (товар, иш ва хизмат)ларни сотишдан олинган ялпи фойданинг асосий фаолиятдан олинган даромадларга нисбати сифатида аниқланади:

$$P_{\text{аф}} = \frac{\text{ЯФ}}{\text{АФД}},$$

Бу ерда: $P_{\text{аф}}$ – асосий фаолиятдан олинган даромадлар рентабеллиги;

ЯФ – ялпи фойда;

АФД – асосий фаолиятдан олинган даромад.

Ушбу кўрсаткичнинг тадбиркорлар ва инвесторлар учун жуда муҳим эканлигини инкор этмаган ҳолда, шуни таъкидлаймизки, мазкур кўрсаткич замонавий иқтисодиётга хос бўлган инвестиция ва бошқа фаолиятлардан олинган даромадларни баҳолаш имконини бермайди.

Замонавий бозор иқтисодиёти шароитида корхоналар асосий фаолиятдан ташқари ўз маблағларини бошқа корхоналарга инвестиция сифатида киритишдан ҳам сезиларли даромад оладилар. Шу сабабли, даромадлар аудиторлик таҳлилида инвестиция фаолиятидан олинган даромадларнинг рентабеллиги ($P_{\text{иф}}$)ни аниқлаш ҳам муҳим аҳамият касб этади. Бу кўрсаткични инвестиция фаолиятидан олинган фойда (ИФ)ни ушбу фаолиятга оид даромадлар (ИД)га нисбати сифатида қуйидагича аниқлашни тавсия қиламиз:

$$P_{\text{иф}} = \frac{\text{ИФ}}{\text{ИД}}$$

Инвестиция фаолиятидан олинган даромадларнинг рентабеллиги инвестиция фаолиятидан олинган даромадларнинг ҳар 1 сўмига тўғри келадиган фойда миқдорини ифодалайди.

¹²⁰ Абдукаримов И.Т. Анализ финансового-хозяйственной деятельности предприятия. Уч.пос. – Тамбов, 2008, ст. 181.

¹²¹ Тожибоева Ш.А. Савдо ташкилотларининг молиявий натижаларини таҳлил қилиш усулларини такомиллаштириш йўллари: Икт.фан.ном....дисс.автореф. – Т.: ЎзР БМА, 2007, 13-бет.

¹²² Абдукаримов И.Т. Анализ финансового-хозяйственной деятельности предприятия. Уч.пос. – Тамбов, 2008, ст. 181., Ваҳобов А.В. ва бошқ. Молиявий ва бошқарув таҳлили. Дарслик. - Т.: Шарқ, 2005, 259-260-бетлар, Пардаев М.Қ., Исроилов Ж.И. Хусусий корхоналар хўжалик фаолияти таҳлилининг назарий ва методологик муаммолари. Монография. – Т.: Фан ва технология, 2007, 132-бет., Шеремет А.Д., Негашев Е.В. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций.-М.: 2004, с. 84., Ўлмасов А., Ваҳобов А. Иқтисодиёт назарияси. Дарслик. – Т.: Шарқ, 2006, 172-бет.

Бозор иқтисодиёти шароитида барча корхоналар, жумладан савдо корхоналари ўз фаолиятларидан кўпроқ фойда олишга интиладилар. Бунинг бош омили бўлиб, мавжуд активларнинг ҳар 1 сўмидан олинадиган даромадларни ошириш ҳисобланади. Бу эса, ўз навбатида даромадлар аудиторлик таҳлилида активлар даромадлигини ифодаловчи кўрсаткичларнинг нақадар муҳимлигини кўрсатади.

Тадқиқотлар даромадлиликни ифодаловчи кўрсаткичлар ҳам адабиётларда тўлиқ ёритилмаганлигини кўрсатади. Уларнинг аксариятида фақатгина фондлар даромадлиги (қайтими) кўрсаткичи ва уни аниқлаш тартибини келтириш билан чекланган:

$$\Phi_{\text{д}} = \frac{\text{АФД}}{\text{АВ}_{\text{ўрт.}}},$$

Бу ерда: Рд – фондлар даромадлиги;

АФД – асосий фаолиятдан олинган даромадлар;

АВ_{ўрт.} – асосий воситалар йиллик ўртача қиймати.

Юқорида таъкидлаганимиздек, савдо корхоналари турли фаолиятлардан даромад олади. Ушбу даромадларни олиш учун турли активлардан фойдаланилади. Шу боис, даромадлар аудиторлик таҳлилида ҳам активларнинг алоҳида турлари бўйича даромадлиликни аниқлаш мақсадга мувофиқ. Бунинг учун фондлар даромадлиги (қайтими)дан ташқари яна қуйидаги кўрсаткичлардан фойдаланишни таклиф қиламиз:

- 1)Жами активлар даромадлиги;
- 2)Молиявий инвестициялар даромадлиги;
- 3)Харажатлар қайтими;
- 4)Олинган кредитлардан фойдаланиш самарадорлиги.

Ушбу кўрсаткичларнинг барчасини ҳисоблашда даромадлар асос қилиб олинади. Бироқ, ҳар бир кўрсаткичнинг мазмуни ва мақсадидан келиб чиқиб даромадларнинг алоҳида турларидан фойдаланиш лозим. Масалан, корхона ялпи даромадининг шаклланишида барча активлардан фойдаланилади. Бинобарин, **жами активлар даромадлиги (Д_{жа})** ҳам ялпи даромад (ЯД) кўрсаткичининг жами активлар ўртача суммаси (ЖА_{ўрт.})га нисбати сифатида аниқланиши керак:

$$Д_{\text{жа}} = \frac{\text{ЯД}}{\text{ЖА}_{\text{ўрт.}}}$$

Бу кўрсаткич мавжуд активларнинг ҳар 1 сўми неча сўмлик даромад келтираётганлигини билдиради ва унинг миқдори 1 сўмдан қанча катта бўлса активлардан фойдаланиш самарадорлиги ҳам шунчалик юқори эканлигини билдиради.

Корхоналар ўзларида вақтинча фойдаланилмаётган активларни молиявий инвестиция сифатида бошқа корхоналарга киритиш орқали ҳам муайян даромадга эга бўладилар. Ушбу ишнинг самарадорлигини аниқлаш мақсадида

молиявий инвестициялар даромадлилиги ($D_{ми}$) кўрсаткичидан фойдаланишни таклиф этамиз. Бу кўрсаткични ҳисоблашда корхона инвестиция фаолиятидан олинган даромад (ИФД) ва ўзга корхоналарга инвестиция сифатида киритилган активлар ўртача қиймати ($МИ_{ўрт.}$)дан фойдаланиш лозим:

$$D_{ми} = \frac{\text{ИФД}}{\text{МИ}_{ўрт.}}$$

Иқтисодиёт қонунлари даромадга эга бўлиш учун, дастлаб муайян харажатлар қилишни талаб қилади. Харажатсиз даромадга эришиб бўлмайди. Бирок, тадбиркорлар учун қилинаётган харажатларнинг неча сўмлик даромад сифатида қайтиб келаётганлиги қизиқтиради. Шу сабабли, даромадлар аудиторлик таҳлилида **харажатлар қайтими (ХҚ)** кўрсаткичидан фойдаланиш фойдадан ҳоли бўлмайди. Бу кўрсаткич асосий фаолиятга оид харажатлар - сотилган маҳсулот (товар, иш ва хизмат) таннархи (СМТ) учун аниқланади. Шу сабабли, харажатлар қайтими ҳам асосий фаолиятдан олинган даромадлар (АФД) асосида аниқланиши керак:

$$ХҚ = \frac{\text{АФД}}{\text{СМТ}}$$

Корхоналар даромадларини ошириш учун кредит оладилар. Одатда, кредит асосий фаолият ҳисобланган маҳсулот ишлаб чиқариш, савдо ёки хизмат кўрсатиш ҳажмини оширишга йўналтирилади. Кредит қачон самарали бўлади, қачонки асосий фаолиятдан олинган даромадларнинг олинган кредит ҳисобига ўсган қисми кредит учун тўланган фоиздан кўп бўлса, ушбу кредитдан самарали фойдаланилган бўлади. Акс ҳолда ундан воз кечиш лозим. Даромадлар аудиторлик таҳлилида аудит қилинаётган корхонанинг ушбу жиҳати ҳам аниқланиши лозим. Бунинг учун қуйидаги формуладан фойдаланилади:

$$K_{сам.} = \frac{\Delta \text{АФД}}{\Phi}$$

Бу ерда: $K_{сам.}$ – олинган кредитлар самарадорлиги;

$\Delta \text{АФД}$ – асосий фаолиятдан олинган даромадларнинг олинган кредит ҳисобига ўсган қисми;

Φ – олинган кредит учун ҳисобот даврида ҳисобланган фоиз суммаси.

Биз томонимиздан таклиф этилган ва аниқлаш йўллари юқорида кўрсатиб ўтилган даромадлар билан боғлиқ самарадорлик кўрсаткичларини 18-жадвал шаклида таҳлил қилиш мумкин.

**«Пайшанба» ЧСК даромадлари билан боғлиқ самарадорлик
кўрсаткичларининг таҳлили.**

№	Кўрсаткичлар	2010 йил
<i>Даромад ва фойда кўрсаткичлари, минг сўм</i>		
1	Ялпи даромад	2 123 800
2	Асосий фаолиятдан олинган даромад (АФД)	2 123 744
3	Инвестиция фаолиятидан олинган даромад	56
4	Асосий фаолиятдан олинган ялпи фойда	211 852
5	Инвестиция фаолиятидан олинган фойда	56
6	Олинган кредит ҳисобига АФДнинг ўсган қисми	-
<i>Активлар, харажатлар ва олинган кредитлар, минг сўм</i>		
7	Жами активлар ўртача қиймати	412 322
8	Ишлаб чиқариш асосий воситалари ўртача қиймати	85 692
9	Молиявий инвестициялар ўртача қиймати	1 100
10	Сотилган маҳсулотлар таннари	1 911 892
11	Олинган кредитлар учун ҳисобланган фоизлар	-
<i>Даромадлар рентабеллиги, сўм</i>		
12	Асосий фаолиятдан олинган даромадлар рентабеллиги, (4-қат/2-қат)	0,1
13	Инвестиция фаолиятидан олинган даромадлар рентабеллиги, (5-қат/3-қат)	1,0
<i>Даромадлилик кўрсаткичлари, сўм</i>		
14	Жами активлар даромадлилиги, (1-қат/7-қат)	5,2
15	Асосий фондлар даромадлилиги (қайтими), (2-қат/8-қат)	24,8
16	Молиявий инвестиция даромадлилиги, (3-қат/9-қат)	0,05
17	Харажатлар қайтими, (2-қат/10-қат)	1,1
18	Олинган кредитлар самарадорлиги, (6-қат/11-қат)	-

Манба: «Пайшанба» ЧСК молиявий ҳисобот ва ҳисоб регистрлари маълумотлари асосида муаллиф ишланмаси.

«Пайшанба» ЧСКда сотилган товарлар таннари юқори. Шу боис, унинг асосий фаолиятдан олинган даромадлари рентабеллиги (0,1 сўм ёки 10%) ва харажатлар қайтими кўрсаткичлари (1,1 сўм) ҳам унчалик яхши эмас. 2009 йилда ЧСКда инвестиция фаолиятидан 56 минг сўм даромад олингани ҳолда 1 сўм ҳам харажат қилинмаган. Натижада инвестиция фаолиятидан олинган даромадлар рентабеллиги энг юқори даражасига-1,0 сўмга ёки 100%га тенг бўлган. ЧСКда жами активлар, шунингдек, асосий фондлар даромадлилиги кўрсаткичлари юқори. Бироқ, молиявий инвестицияларга йўналтирилган активлари даромадлилиги ҳақида бундай деб бўлмайди.

Бунинг бош сабаби ушбу активлар ҳисобига олинган даромадлар микдорининг пастлиги (56 минг сўм) ҳисобланади. ЧСК ўз фаолиятига кредит

жалб қилмаган. Шу боис, олинган кредитлар самарадорлиги кўрсаткичи ҳам ҳисобланмади.

Аудитор даромадлар умумий ҳажми, таркибий тузилиши ва у билан боғлиқ самарадорлик кўрсаткичларини юқорида келтирилган тартибда таҳлил қилиб бўлгач, аудитнинг кейинги ва энг сўнгги - **3) Натижаларни тақдим этиш ва тавсия бериш** босқичи бошланади.

«Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонунга кўра, даромадлар аудити натижалари ҳамда даромадларни ошириш, шунингдек, ҳисобини такомиллаштиришга қаратилган аудиторлик тавсиялари буюртмачиларга аудиторлик ҳисоботи ва хулосаси асосида тақдим этилади.

Ушбу ҳужжатлар 70-сон АФМС «Аудитор ҳисоботи ва молиявий ҳисобот тўғрисида аудиторлик хулосаси»га мувофиқ тузилади. Ушбу АФМСга мувофиқ аудиторнинг ҳисоботи: 1) Кириш; 2) Таҳлилий қисм ва 3) Якуний қисмлардан иборат бўлади.

Даромадлар аудити натижалари бўйича тузилган аудитор ҳисоботининг кириш қисмида бошқа объектлар аудитидаги сингари аудиторлик ташкилоти ва аудиторлар тўғрисидаги маълумотлар, шунингдек аудиторлик текширувини ўтказишга асос бўлувчи ҳужжатлар, буюртмачи корхона фаолиятининг умумий жиҳатлари келтирилади.

Таҳлилий қисмда даромадлар ҳисоби ва ҳисоботини текшириш натижалари, даромадга нисбатан ҳисобланадиган солиқ ва мажбурий тўловларни текшириш натижалари, даромадлар аудиторлик таҳлили натижалари жадваллар асосида келтирилиши лозим. Текширув натижалари бўйича тузилган жадвалларда ҳисоб ва ҳисобот маълумотлари, аудиторлик текшируви маълумотлари ва аниқланган четланишлар келтирилиши, жадвалнинг тагида аниқланган четланишлар сабаблари батафсил асослаб берилиши керак. Аудиторлик таҳлили бўйича тузилган жадвалларда юқорида 17 ва 18-жадвалларда келтирилган маълумотлар келтирилиши, ундан сўнг эса, жадвалнинг асосий мазмуни сўз билан очиқ берилиши лозим.

Даромадлар аудити бўйича тузилган ҳисоботнинг якуний қисмида даромадлар ҳисоби ва ҳисоботи бўйича аудиторлик хулосаси, аниқланган четланишлар ва қонунбузарликларни бартараф этиш, шунингдек хўжалик юритувчи субъектнинг даромадларини ошириш бўйича тавсиялар ва таклифлар берилади.

Аудиторлик хулосаси ҳам уч қисмдан иборат бўлади: 1) Кириш қисм; 2) Таъкидлаш қисми ва 3) Якуний қисм.

Кириш қисмида аудиторлик ташкилотининг юридик манзили ва телефонлари, лицензия рақамлари, аудиторларнинг сертификат рақамлари, давлат рўйхатидан ўтганлиги тўғрисидаги гувоҳнома рақамлари, аудиторларнинг исм, фамилиялари ва бошқа маълумотлар келтирилади.

Таъкидлаш қисмида даромадлар аудити қайси АФМСларга мувофиқ ўтказилганлиги, аудит натижасида даромадлар ҳисоби ва ҳисоботи хусусида хулоса бериш учун етарли далиллар йиғилганлиги қайд этилади.

Даромадлар аудити бўйича берилаётган хулосанинг якуний қисмида аниқ ва равшан тилда даромадларнинг молиявий ҳисоботларда акс эттирилиши

корхона молиявий натижа кўрсаткичлари ҳақида ҳаққоний тасаввур бериш-бермаслиги ва тузилган молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот қонун ҳужжатларига мувофиқ келиш-келмаслиги баён қилиниши керак.

Даромадлар аудитини биз таклиф этган босқичларда, юқорида келтирилган тартибда ўтказиш ва расмийлаштириш, бизнингча, аудит натижасининг сифати ва самарадорлигининг ошишига олиб келади.

ХУЛОСА

Савдо корхоналарида даромадлар ҳисоби ва аудитини такомиллаштиришга бағишланган тадқиқотларимиз қуйидаги хулосаларни қилиш ҳамда тавсияларни ишлаб чиқиш имкониятини берди:

Амалдаги меъёрий ҳужжатлар ва адабиётларда ялпи даромадга турлича таърифлар берилган. Уларнинг айримлари ялпи даромаднинг мазмун-моҳиятини тўла ифодаламайди. Айрим берилган таърифларда ялпи даромадга киритилиши керак бўлган тушумлар тўлиқ санаб ўтилмаган ёки ялпи даромад таркибига унга хос бўлмаган тушумлар киритилган. Даромаднинг ижтимоий-иқтисодий жиҳатларини чуқур тадқиқ этадиган бўлсак, унга қуйидагича таъриф бериш мақсадга мувофиқ бўлади: **«Даромад – бу корхоналар ҳўжалик фаолиятининг натижасини пул бирлигида акс эттирувчи кўрсаткич бўлиб, ўзида ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулотларни, харид товарларни, кўрсатаётган хизматларини ва бошқа активларини реализация қилишдан, бошқа субъектларга инвестиция киритишдан олинган тушумлар, шунингдек тақсимланмаган (қопланмаган) фойда (зарари)нинг кўпайиши (камайиши)га олиб келувчи бошқа тушумлардан иборат бўлади».**

Корхоналар ялпи даромадининг меъёрий ҳужжатларда келтирилган таснифи етарлича илмий асосланмаган, шунингдек, унга берилган тавсифлар бир-бирига тўлиқ мос эмас. Бизнингча, корхоналар, чунончи савдо корхоналари даромадларини қуйидаги белгилари бўйича таснифлаш ҳамда улар ҳар бирининг таркибига биз томонимиздан таклиф этилган даромад турларини киритиш лозим:

(1) фаолият турига кўра: асосий фаолиятдан олинган даромадлар; бошқа операцион даромадлар; инвестиция фаолиятидан олинган даромадлар; бюджетлаштирилмаган даромадлар;

(2) тегишли даврига кўра: ҳисобот давр даромадлари; келгуси давр даромадлари; кечиктирилган даромадлар;

(3) солиқ базасига оидлигига кўра: солиққа тортиладиган базага киритиладиган даромадлар; солиққа тортиладиган базага киритилмайдиган даромадлар.

Корхоналарда даромадларни тан олиш негизида турли мезонлар ва тамойиллар ётади. Амалдаги меъёрий ҳужжатларда ушбу мезонлар ва тамойилларнинг илмий асосланган таркиби, таснифи етарлича очиқ берилмаган. Ишда корхоналар даромадларини тан олиш мезонлари ва тамойилларининг такомиллаштирилган таркиби ва таснифи ишлаб чиқилди ҳамда уларни амалиётда қўллаш йўллари кўрсатилди.

Товар операциялари ҳисобининг даврий тизими амалиётда ўз қўлловини ҳонузгача тўлиқ топмасдан қолмоқда. Ишда бунинг сабаблари тадқиқ қилинди,

шунингдек ТМЗ ҳисобини даврий тизимини такомиллаштириш ҳамда амалиётда қўллаш йўллари асосланди. Чунончи, (1) товарларни сотиб олиш (харид қилиш) мазмун ва моҳиятига кўра таъминот жараёнига доир бўлганлиги боис, товарларни харид қилишни махсус 1510 «Даврий тизимда ТМЗ сотиб олиш (харид қилиш)» счётида акс эттириш; (2) сотилмасдан қолган харид товарларини ой охирида 2920 «Чакана савдодаги товарлар» счётига 9150 «Даврий ҳисобда ТМЗ бўйича тузатишлар» счёти орқали ўтказмасдан, уни 1510 «Даврий тизимда ТМЗ сотиб олиш (харид қилиш)» счёти орқали ўтказиш; (3) даврий ҳисоб тизимида ҳам ой охирида сотилган товарларнинг таннархини 9120 «Сотилган товарларнинг таннархи» счётида шакллантиришнинг мақсадга мувофиқлиги асосланди.

Чегирмалар ва қайтарилган товарлар ҳисобининг 21-сон БХМСда келтирилган услубиятининг такомиллаштиришга муҳтож жиҳатлари мавжуд. Бу, айниқса, чегирмалар ва товарлар қайтарилиши икки ҳисобот даврига тўғри келганда билинади. Ишда реализация чегирмаси назарда тутилган битимлар бўйича товарлар сотилганда чегирма суммаси айрилган ҳолдаги товар сотишдан олинadиган тушум даромад сифатида тан олиниши лозимлиги, шунингдек чегирма суммасининг товарлар сотилган пайтда эмас, балки у фойдаланилмай қолганда, яъни харидор белгиланган муддатда тўлов суммасини амалга оширмаган пайтда даромадга айланиши асосланди. Ушбу тартибни амалда қўллаш чегирмалар ҳисобининг соддалашувига олиб келади. Шу боис, Солиқ кодексида чегирма суммасини товарлар сотилган пайтда эмас, харидор ундан фойдаланмаган тақдирда даромад сифатида тан олишни назарда тутиш, шунингдек, кодекснинг 131-моддаси биринчи қисми 3-бандини «баҳолар ўзгарганда, сотиб олувчи чегирмадан фойдаланганда» эмас, «баҳолар ўзгарганда, сотиб олувчи чегирмадан фойдаланмаганда» деб ўзгартириш мақсадга мувофиқ. Ишда чегирмалар ҳисобини счётларда акс эттиришнинг янгича услуби ишлаб чиқилди ва уни амалиётда қўллаш тартиби кўрсатиб берилди.

Лизингга берилаётган асосий воситаларни чиқим қилишда вужудга келадиган даромад аслида келишув қиймати ва баланс қиймати ўртасидаги фарққа эмас, балки жами ундириладиган сумманинг дисконтланган қиймати билан баланс қиймати ўртасидаги фарққа тенг бўлади. Ушбу тартибга асосланиб, ишда ундириладиган фоиз кўринишидаги даромадни ҳам камайиб боровчи, дисконтлаш асосида аниқланган дебиторлик қарзга нисбатан ҳисоблаш мақсадга мувофиқдир.

Амалдаги тартибга кўра молиявий фаолият даромади сифатида тан олиб келинаётган фоиз, дивиденд, ижара ва роялти кўринишидаги даромадлар аслида корхонанинг инвестиция фаолиятига тааллуқли. Шу сабабли, 9500 «Молиявий фаолиятга доир даромадлар» счётни «Инвестиция фаолиятидан олинган даромадлар», деб номлаш лозим.

Хусусий акцияларни харид қилишда вужудга келган ижобий фарқни у қайта сотилган ёки ҳисобдан чиқарилган вақтда эмас, харид қилинган пайтда даромад сифатида тан олиш лозим. Ана шунда ушбу акциялар балансда реал акс эттирилади ва у даромадларни тан олиш тамойилларига ҳам мос келади.

Савдо корхоналарида раҳбариятнинг қарорига боғлиқ бўлмаган ҳолда вужудга келадиган даромадларни алоҳида бюджетлаштирилмаган даромадлар гуруҳида бирлаштириш ва уларни 9710 счётнинг таркибида алоҳида синтетик счётлар очиш орқали ҳисобга олиш ахборот фойдаланувчилар манфаатлари ва мақсадига мос келади.

Амалдаги тартибда кечиктирилган даромад сифатида тан олинган олдиндан олинган ижара ҳақлари, обуна тўловлари аслида келгуси давр даромадлари ҳисобланади. Облигацияларни сотиб олишдаги чегирма кечиктирилган даромад ҳисобланади, бироқ у ҳеч қандай мажбуриятни вужудга келтирмайди. Шу сабабли, уни мажбуриятлар таркибида эмас, токи тўлиқ ҳисобдан чиқарилгунча балансдан ташқари счётларда ҳисобга олиш ва ҳар йилги облигациядан олинадиган фоиз кўринишидаги даромаднинг устига қўшиб бориш лозим. Облигацияни сотишда олинган устама (мукофот) ҳақи унинг фоизини бозор ставкасидан ошириш орқали эга бўлинади. Шу сабабли, уни кейинчалик даромад сифатида эмас, тўланадиган облигация фоизларини камайтирадиган резерв сифатида 8920 счётда ҳисобга олиб бориш мақсадга мувофиқ.

Ишда даромадлар аудити корхоналарда ўтказилаётган умумий аудитнинг махсус блоки сифатида тадқиқ этилди. Умумий аудитнинг ушбу блокка куйидаги таъриф берилди: **«даромадлар аудити** – бу корхоналарда даромад келтирувчи хўжалик фаолиятини, ушбу фаолиятлардан олинган даромадларни акс эттирувчи ахборотларни давлат, мулкдорлар ва хўжалик юритувчи субъектларнинг манфаатлари нуктаи назаридан қонунлар ва бошқа меъёрий ҳужжатларга мослигини баҳолаш, таъминлаш, шунингдек, келгусида даромадларни ошириш ва ҳисобини такомиллаштириш борасида консалтинг ва бошқа турдаги касбий хизматларни кўрсатиш тизими».

Аудитнинг мақсади, вазифалари, усуллари ва тамойилларда турлича ёритилмоқда. Шуларни инобатга олиб, ишда даромадлар аудитининг мақсади, вазифалари, усуллари ва тамойиллари асослаб берилди.

Даромадлар аудитида иш ҳажмини ва аудиторлик rischi даражасини аниқлашнинг АФМС ва адабиётларда келтирилган усули жуда мураккаб, шу боис улар амалда кенг қўлланилмасдан қолмоқда. Ишда даромадлар аудити бўйича иш ҳажми ва аудиторлик rischi даражасини аниқлашнинг такомиллаштирилган услублари тавсия этилди ҳамда уларни аудиторлик ташкилотлари амалиётида қўллаш йўллари кўрсатиб берилди.

Ишда даромадлар аудити уч босқичли амаллар тизими сифатида тавсифланди. Булар: (1) даромадлар ҳисоби ва ҳисоботини меъёрий ҳужжатларга мувофиқлигини текшириш; (2) аудиторлик таҳлили; (3) натижаларни тақдим этиш ва тавсия бериш. Ишда ушбу босқичларни бажариш инструментариyasi кўрсатиб берилди.

Ишда илк бор даромадларнинг аудиторлик таҳлили услубияти кўрсатиб берилди. Чунончи, аудиторлик таҳлилининг ҳисобот даври бошидан охиригача юз берган даромадлар умумий ҳажми ва таркибидаги ўзгаришларни ва ушбу ўзгаришларга таъсир қилувчи омилларни аниқлашга, шунингдек, корхона

даромадлари билан боғлиқ самарадорлик кўрсаткичларини баҳолашга қаратилиши лозимлиги асосланди.

Адабиётларда даромадлар билан боғлиқ самарадорлик кўрсаткичлари сифатида фақатгина маҳсулот сотиш (асосий фаолиятга оид даромадлар) рентабеллиги ва асосий фондлар қайтими кўрсаткичлари эътироф этилади. Ушбу кўрсаткичларнинг тадбиркорлар ва инвесторлар учун жуда муҳим эканлигини инкор этмаган ҳолда, шуни таъкидлаш керакки, мазкур кўрсаткичлар замонавий иқтисодиётга хос бўлган инвестиция ва бошқа фаолиятлардан олинган даромадларни баҳолаш имконини тўлиқ бермайди, шунингдек аудиторлик таҳлилида қуйидаги кўрсаткичлардан фойдаланишни тавсия қиламиз: 1) инвестиция фаолиятидан олинган даромадларнинг рентабеллиги; 2) Жами активлар даромадлилиги; 3) Молиявий инвестициялар даромадлилиги; 4) Харажатлар қайтими; 5) Олинган кредитлардан фойдаланиш самарадорлиги. Ушбу кўрсаткичларни аудиторлик таҳлилидан ўтказиш корхоналар молиявий-хўжалик фаолияти самарадорлигини янада ҳам яхшилашга оид тавсияларни ишлаб чиқишга имкон беради.

ФОЙДАЛАНИЛГАН АДАБИЁТЛАР РЎЙХАТИ

I. Меёрий - ҳуқуқий ҳужжатлар

1. 1. Ўзбекистон Республикаси Қонунлари

1. Ўзбекистон Республикаси Конституцияси.–Т. «Ўзбекистон», 2008. - 40 б.
2. Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси. 2007 йил 25 декабрь.
3. «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида». 1996 йил 30 август.
4. «Аудиторлик фаолияти тўғрисида». 2000 йил 26 май. (13.12.2002 йилда ўзгартиришлар киритилган)
5. «Инвестиция фаолияти тўғрисида». 1998 йил 24 декабр. (12.12.2003 йилда ўзгаришлар киритилган).
6. «Ижара тўғрисида». 1991 йил 19 ноябр. (02.09.1993 ва 26.05.2000 йилларда ўзгаришлар киритилган).
7. «Лизинг тўғрисида». 1998 йил 14 апрел.

1.2. Ўзбекистон Республикаси Президентининг Фармонлари ва Қарорлари

8. Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Аудиторлик ташкилотлари фаолиятини янада такомиллаштириш ҳамда улар кўрсатаётган хизматлар сифати учун жавобгарликни ошириш тўғрисида»ги Қарори, 2007 йил 4 апрел, № ПК-615.
9. Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Тадбиркорлик субъектлари томонидан тақдим этиладиган ҳисобот тизимини такомиллаштириш ва уни ноқонуний талаб этганлик учун жавобгарликни кучайтириш тўғрисида»ги Қарори. 2005 йил 15 июнь, № ПК-100.
10. Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Лизинг фаолиятини ривожлантиришни янада рағбатлантириш чора-тадбирлари тўғрисида»ги Фармони. 2002 йил
11. «Ишлаб чиқариш ва ижтимоий инфратузилмани янада ривожлантириш юзасидан қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида» Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2009 йил 10 январ, № ПК-1041.
12. Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Ўзбекистон Республикасининг 2010 йилга асосий макроиктисодий кўрсаткичлари ва давлат бюджети параметрлари тўғрисида»ги Қарори. 2009 йил 22 декабр, № ПК-1245.

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

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

14. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг «Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширувларининг аҳамиятини ошириш тўғрисида»ги Қарори. 2000 йил 22 сентябр, № 365.
15. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг «Қорхоналардаги ички аудит хизмати тўғрисида Низомни тасдиқлаш тўғрисида»ги Қарори. 2006 йил 16 ноябр, № 215.
16. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг «Юридик ва жисмоний шахсларни рўйхатдан ўтказишни ҳамда улар томонидан савдо фаолияти амалга оширилишини тартибга солиш чора-тадбирлари тўғрисида»ги Қарори. 2002 йил 26 ноябр, № 207 (2004 йил 20 июлдаги 340-сон қарор билан ўзгартиришлар киритилган).
17. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг «Ўзбекистон Республикасида чакана савдо Қоидалари ва Ўзбекистон Республикасида умумий овқатланиш маҳсулотлари (хизматлари)ни ишлаб чиқариш ва сотиш Қоидаларини тасдиқлаш тўғрисида»ги Қарори. 2003 йил 13 феврал, № 75 (2003 йил 15 майдаги 217-сон қарор билан ўзгартиришлар киритилган)
18. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг «Хўжалик юритувчи субъектлар харажатлари ва молиявий натижаларининг шаклланиши ҳисоби тартибини такомиллаштириш тўғрисида»ги Қарори. 2003 йил 15 октябрь, № 444
19. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг «Маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида Низомни тасдиқлаш тўғрисида»ги Қарори. 1999 йил 5 феврал. №54.
20. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг «Ягона солиқ тўловини ҳисоблаб чиқариш ва тўлаш тартиби тўғрисидаги Низомни тасдиқлаш тўғрисидаги» Қарори. 2007 йил 28 феврал, № 26.
21. «Бухгалтерия ҳисоби, статистик ва бошқа ҳисоботларда хорижий валютадаги операцияларни акс эттириш тартиби тўғрисида Низом». ЎзР МВ, ИВ, ДСҚ, МББ, ДСҚ томонидан 2004 йил 2 сентябрда №98, 41, 2004-57, 257-В, 8 қарори билан тасдиқланган.
22. «Тижорат банкларида лизинг операцияларини амалга ошириш ва уларнинг бухгалтерия ҳисобини юритиш тартиби тўғрисида Низом». ЎзР МББ 21.10.2006 й. 25/6-сон Қарори билан тасдиқланган. (ЎзР АВ 27.12.2006 й. 1648-сон билан рўйхатга олинган)
23. «Кварталлик ва йиллик молиявий ҳисоботларни тақдим қилишнинг муддатлари тўғрисида Низом». Ўз.Р. МВ 2000 йил 15 июндаги 47- сон буйруғи билан тасдиқланган. (12.06.2002 № 85).
24. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари.-Т.: Ўзбекистон иқтисодчилар уюшмаси, 1994.—1-2-3 қисмлар.
25. Разъяснения Международных Стандартов Финансовой Отчетности. КМСФО. International Accounting Standards Board-Алматы, 2001.
26. БҲМС «Молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим этишнинг концептуал асос». ЎзР. АВ томонидан 1998 йил 14 августда рўйхатга олинган, № 475

- 27.1-сон БҲМС «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот». ЎзР. АВ томонидан 1998 йил 14 августда рўйхатга олинган, № 474.
- 28.2-сон БҲМС «Асосий хўжалик фаолиятидан олинган даромадлар». ЎзР. АВ томонидан 1998 йил 26 августда рўйхатга олинган, № 483.
- 29.3-сон БҲМС «Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот». ЎзР. АВ томонидан 1998 йил 26 августда рўйхатга олинган, № 484.
- 30.5-сон БҲМС «Асосий воситалар». ЎзР. АВ томонидан 2004 йил 20 январда рўйхатга олинган, № 1299.
- 31.6-сон БҲМС «Лизинг ҳисоби». ЎзР. АВ томонидан 1998 йил 16 октябрда рўйхатга олинган, № 503.
- 32.9-сон БҲМС «Пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот». ЎзР. АВ томонидан 1998 йил 4 ноябрда рўйхатга олинган, № 519.
- 33.10-сон БҲМС «Давлат субсидияларини ҳисобга олиш ва давлат ёрдамнинг ёритилиши». ЎзР. АВ томонидан 1998 йил 3 декабрда рўйхатга олинган, № 562.
- 34.12-сон БҲМС «Молиявий инвестицияларнинг ҳисоби». ЎзР. АВ томонидан 1999 йил 16 январда рўйхатга олинган, № 596.
- 35.21-сон БҲМС «Хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий-хўжалик фаолияти бухгалтерия ҳисоби Счётлар режаси ва уни қўллаш бўйича Йўриқнома»
- 36.Ўзбекистон Республикаси Молия вазирининг 2002 йил 27 декабрдаги “Молиявий ҳисобот шакллари ва уларни тўлдириш қоидаларини тасдиқлаш тўғрисида”ги 140-сон буйруғи. ЎзР АВ томонидан 2003 йил 24 январда рўйхатдан ўтказилган, №1209. (кейинги ўзгаришлар билан)

II. Президент Ислом Каримов асарлари ва сўзлаган нутқлари

- 37.Каримов И.А. «Ўзбекистон. Миллий истиқлол, иқтисод, сиёсат, мафкура. 1-том.- Т.: Ўзбекистон, 1996.- 364 - бет.
- 38.Каримов И.А. Янгича фикрлаш ва ишлаш давр талаби. 5 - том.-Т.: Ўзбекистон, 1997. – 384 бет.
- 39.Каримов И.А. Озод ва Обод Ватан, Эркин ва фаровон ҳаёт – пироворд мақсадимиз. 8 - том. - Т.: Ўзбекистон., 2000. -528 бет.
- 40.Каримов И.А. Мамлакатимиз тараққиёти ва халқимизнинг ҳаёт даражасини юксалтириш – барча демократик янгиланиш ва иқтисодий ислохотларимизнинг пироворд мақсадидир. - Т.: Ўзбекистон, НМИУ, 2007. - 200 бет.
- 41.Бизнинг бош мақсадимиз – жамиятни демократлаштириш ва янгилаш, мамлакатимизни ислоҳ қилиш ва янгилаш». Ўзбекистон Республикаси Президенти Ислом Каримовнинг Олий мажлисининг Қонунчилик Палатаси ва Сенатининг қўшма йиғилишида сўзлаган нутқи. - Т.: Ўзбекистон, 2005. – 96 бет.

- 42.Каримов И.А. Демократик ҳукукий давлат, эркин иқтисодиёт талабларини тўлиқ жорий этиш, фуқаролик жамияти асосларини қуриш – фаровон ҳаётимиз гаровидир.-Т.: Ўзбекистон, 2007.
- 43.Каримов И.А. Юсак маънавият - енгилмас куч.- Т.: Маънавият, 2008. - 176 б.
- 44.Каримов И.А. Жаҳон молиявий-иқтисодий инқирози, Ўзбекистон шароитида уни бартараф этишнинг йўллари ва чоралари. - Т.: Ўзбекистон, 2009. - 56 б.
- 45.Каримов И.А. Асосий вазифамиз-ватанимиз тараққиёти ва халқимиз фаровонлигини янада юксалтиришдир.-Т.: Ўзбекистон, 2010.- 77 б.

III. Илмий монография, ўқув қўлланма ва дарсликлар

- 46.Абдукаримов И.Т. Анализ финансового-хозяйственной деятельности предприятия. Уч.пос. – Тамбов, 2008. – 665 с.
- 47.Абдукаримов Б.А. ва бошқ. Корхона иқтисодиёти. Дарслик. - Т.: Фан, 2005. - 287 б
- 48.Абдукаримов Б.А. Ички савдо иқтисодиёти. Дарслик. 2-қисм. – Т.: Фан ва технология, 2008.
- 49.Абдуллаев А., Қажомов И. Бухгалтерия ҳисоби. II нашр.–Т.: Минҳож, 2002.– 191 б.
- 50.Абдуллаев Ё. Макроиқтисодий статистика. 100 савол–жавоб. – Т.: Меҳнат, 1998. - 382 б.
- 51.Абрютина М.С. Экономический анализ торговой деятельности.–М.: 2000.
- 52.Акрамов Э. А. Корхоналарнинг молиявий ҳолати таҳлили.–Т.: Молия, 2003 йил. – 224 б.
- 53.Америка қўшма штатларида молиявий ҳисоб. Методик қўлланма. 2-қисм. //Қодирхонов С., Вохидов С., Қодирхонов Н. томонидан нашрга тайёрланган. - Т.: ТДИУ, 1996. – 80 б.
- 54.Амосова В., Гукасян Г., Маховикова Г. Экономическая теория. – СПб.: Питер, 2001. - 480 с.
- 55.Астахов В. П. Теория бухгалтерского учета.– Ростов-на-Дону: Издательский центр “МарТ”, 2000.– 416 с.
- 56.Аудиторлар учун қўлланма. М.М.Тулахўжаева ва Р.Д.Дўстмуродовлар таҳрири остида. – Т.: Ўзбекистон Бухгалтерлар ва Аудиторлар Миллий Ассоциацияси босмохонаси, 2005. - 196 б.
- 57.Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета. Учебник. 4-изд. - М.: ТК Велби, Проспект, 2008. - 240 с.
- 58.Большой бухгалтерский словарь. По ред. А.Н. Азрилияна. - М.: Институт новой экономики, 1999.
- 59.Бобожонов О., Жуманиёзов К. Молиявий ҳисоб. Дарслик. – Т.: Молия, 2002. - 659 б.
- 60.Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб./ Я.В.Соколов, Ф.Ф.Бутынец, Л.Л.Горецкая, Д.А.Панков; отв. ред. Ф.Ф.Бутынец. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. - 659 с.

- 61.Бухгалтерский учет и аудит. 500 вопросов и ответов. Серия «Учебники, учебные пособия». - Ростов н / Д: Феникс, 1999. - 448 с.
- 62.Бухгалтерский учет в условиях рыночной экономики Узбекистана. Т.1 / Иткин Ю.М, Гадоев Э.Ф., Сотивалдиев А.С, Тулахаджаева М.М.–Ташкент, 1999. - 232 б.
- 63.Бухгалтерский учет в условиях рыночной экономики Узбекистана. Т.2 / Иткин Ю.М., Гадоев Э.Ф., Сотивалдиев А.С., Тулахаджаева М.М.–Ташкент, 2000. - 262 б.
- 64.Бухгалтерский учет в торговле: Учеб./В.А.Березовский и др. - Мн., Новое Знание, 2004. - 812 с.
- 65.Воҳидов С., Махамадиев А.,Воҳидов Т. Халқ хўжалигининг турли тармоқларида бухгалтерия ҳисобининг хусусиятлари. Ўқув қўлланма –Т.: Ўзбекистон ёзувчилар уюшмаси адабиёт жамғармаси, 2004.- 238 б.
- 66.Варонина Л.И. Аудиторская деятельность: основы организации. Учебно-практическое пособие.-М.: Эксмо, 2007. - 336 с.
- 67.Ваҳобов А.В. ва бошқ. Молиявий ва бошқарув таҳлили. Дарслик. - Т.: Шарқ, 2005. - 480 б.
- 68.Волкова О.Н. Управленческий учет. Учебник. - М.: ТК Велби, Проспект, 2005. - 472 с.
- 69.Гадоев Э.Ф., Хасанов Н.Х., Югай Л.П. Бухгалтерский учет в вопросах и ответах.- Ташкент: Изд. дом «Мир экономики и права», 1996. – 256 с.
- 70.Горфинкел В.Я., Швандер В.А. Экономика предприятия. 3-изд. Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. - 718 с.
- 71.Глушков И.Е., Киселева Т.В. Бухгалтерский (налоговый, финансовый, управленческий) учет. 1 и 2-том. - М.: КНОРУС, 2004.
- 72.Дўстмуратов Р.Д. Аудит асослари. Дарслик.-Т.: Ўзбекистон миллий энциклопедияси, 2003. - 612 б.
- 73.Дўстмуратов Р.Д. Аудиторлик фаолияти: назария, услубиёт ва амалиёт. Монография-Т.: Молия, 2007. - 276 б.
- 74.Додобоев Ю.Т., Зикряев Э. и др. Экономика предприятия. Учебник. – Т., 1998. - 210 б.
- 75.Додобоев Ю., Худойбердиев А. Корхона иқтисодиёти. – Андижон, «ANDIJON NASHRIYOTI» ОАЖ, 2002, 228-б.
- 76.Завалишина И. А. Янгича бухгалтерия ҳисоби. –Тошкент: “Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси” нашриёт уйи, 2004. – 476 б.
- 77.Исманов И.Н. Узок муддатли активлар бухгалтерия ҳисобининг методологик асослари. Монография.-Т.: Фан, 2006. - 172 б.
- 78.Исроилов Б.И.Солиқлар ҳисоби ва таҳлили: муаммолар ва уларнинг ечимлари. Монография. – Т.:Ўзбекистон, 2006. - 272 б.
- 79.Ковалев В.В. Учет, анализ и бюджетирование лизинговых операций: теория и практика. - М.: Финансы и статистика, 2005. - 512 с.
- 80.Ковалев В.В. Организация бухгалтерского учета на совместных предприятиях.–М.: Финансы и статистика, 1991. –160 с.
- 81.Кандраков И.П. Бухгалтерский учет: Учебник.–М.:ИНФРА-М, 2006.-592.

- 82.Кандраков Н. П., Краснова Л.П. Принципы бухгалтерского учета. Учебное пособие.–М.: ФБК ПРЕСС, 1997. –192 с.
- 83.Камаев В.Д., Абрамова М.А., Александрова Л.С. и др. Экономическая теория. Учебник. – М.: Гуманит. изд. центр ВЛАДОС, 2002. - 640 с.
- 84.Каримов А.А. ва бошқ. Бухгалтерия ҳисоби.–Т.: Шарқ, 2004. – 592 б.
- 85.Кейлер В.А. Экономика предприятия. Курс лекций. – М.: ИНФРА-М, 2000. - 132 с.
- 86.Кутер М. И. Теория и принципы бухгалтерского учета: Учеб. пособие.–М.: Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000.–544 с.
- 87.Маматов З.Т. Аудит: муаммолар ва ривожлантириш истикболлари. Монография. - Т.: ТМИ, 2004.-348 б.
- 88.Миронова О.А., Азарская М.А. Аудит: теория и методология. Уч.пос. – М.: ОМЕГА-Л, 2006. - 176 с.
- 89.Мусаев Ҳ.Н. Аудит. Дарслик. – Т.: Молия, 2003. - 179 б.
- 90.Мухаммедов М.М. и др. Экономика торговли. Уч. пос. – Самарканд, СамКИ, 1998. - 282 б.
- 91.Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ.–М.: Финансы и статистика, 1993. –136 с.
- 92.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. - 496 с.
- 93.Носова С.С. Экономическая теория. Учебник. – М.: Гуманит. изд. центр ВЛАДОС, 1999. - 520 с.
- 94.Обербринкманн Франк. Современное понимание бухгалтерского баланса: Пер. с нем./Под.ред. проф. Я.В.Соколова.–М.: Финансы и статистика, 2003. - 416 с.
- 95.Ортиқов А. Саноат иқтисодиёти. Ўқув қўлланма. - Т.: ТДИУ, 2006.-255 б.
- 96.Палий В.Ф. Бухгалтерский учет. Уч. пос. – 2-изд. перераб. и доп. – М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: Информационное агентство «ИПБ-БИНФА», 2005. - 336 с.
- 97.Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). - М.: ИНФРА-М, 2006.-279 с.
- 98.Пардаев М.Қ., Исроилов Ж.И. Хусусий корхоналар ҳўжалик фаолияти таҳлилининг назарий ва методологик муаммолари. Монография. – Т.: Фан ва технология, 2007. - 164 б.
- 99.Пардаев М. К. Лойиҳа таҳлили. Маърузалар матни. - Самарқанд, СамИСИ, 2000. - 172 б.
- 100.Пардаев М. К. Иқтисодий таҳлил. Ўқув қўлланма. 2-қисм.-Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 2001. – 256 б.
- 101.Pardaev M.Q., Abdukarimov I.T., Isroilov B.I. Iqtisodiy tahlil.- Toshkent: “Mehnat” nashriyoti, 2004.- 484 b.
- 102.Райзберг Б.А., Благодатин А.Н., Грядовая О.В. и др. Курс экономики. Учебник.-М.: ИНФРА-М, 2000. - 716 с.
- 103.Раицкий К.А. Экономика предприятия.-М.: Дашков и К, 2006. - 245 с.

- 104.Сажина М.А., Чибриков Г.Г. Экономическая теория. Учебник. – М.: НОРМА-ИНФРА, 1999. - 456 с.
- 105.Санаев Н, Нарзиев Р. Аудит. Дарслик. – Т.: Шарқ, 2001. - 334 б.
- 106.Ташназаров С.Н. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи: Халқаро ва миллий жиҳатлар. Монография. - Т.: Иқтисод-молия, 2009. - 168 б.
- 107.Ткач В. И., Ткач М. В. Международная система учета и отчетности.– М.: Финансы и статистика, 1991.–160 с.
- 108.Торшаева Ш.М. Принципы бухгалтерского учета. Учебное пособие. – Караганды, 2006. - 300 с.
- 109.Торговая дело: экономика и организация. Учебник. Коллектив авторов. – М.: ИНФРА-М, 1997.
- 110.Тўлаходжаева М.М. Ўзбекистон Республикасида молиявий назорат тизими.-Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 1998.
- 111.Тўлаходжаева М.М., Тухсанов Х.А. Финансовый учет. Уч. пос. – Т.: АПБДУ, 2001, 60-б.
- 112.Тумасян Р.З. Бухгалтерский учет: Учеб.-практ. пособие – 7-изд., стер. – М.: Омега-Л, 2008. - 794 с.
- 113.Уразов К.Б. Савдода бухгалтерия ҳисоби ва солиққа тортиш.–Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 2004.–336 б.
- 114.Urazov K. B. Buxgalteriya hisobi va audit: Oliy o'quv yurtlari uchun.– Т.: O'qituvchi, 2004. –448 б.
- 115.Уразов К.Б. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг концептуал масалалари. Монография. - Т.: Фан, 2005. -236 б.
- 116.Уразов К.Б. Инвестицияларнинг бухгалтерия ҳисоби ва солиққа тортилиши. – Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 2004. - 122 б.
- 117.Уразов К.Б. Бухгалтерия ҳисоби ва аудит. 2-қисм. Маъруза матни. – Самарқанд, СамИСИ, 2004. - 228 б.
- 118.Финансовые результаты: бухгалтерский и налоговый учет. Уч. пос./Булавина Л.Н., Кулиш Н.В., Костюкова Е.И., Ревучук О.А. - М.: Финансы и статистика, 2006. - 320 с.
- 119.Фрэнк Вуд. Бухгалтерский учет для предпринимателей. Ч.1. 5-изд. - М.: Аскери, 1989. –250 с.
- 120.Фрэнк Вуд. Бухгалтерский учет для предпринимателей. Ч.2. 5-изд.-М.: Аскери, 1989. –354 с.
- 121.Фридман А.М. Экономика предприятий торговли и питания потребительского общества. - М.: Дашков и К, 2008. - 625 с.
- 122.Хасанов Б. А. Бошқарув ҳисоби: назария ва услубиёт.- Тошкент: «Молия» нашриёти, 2003. - 248 б.
- 123.Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ./Под ред.Я.В.Соколова.-М.:Финансы и статистика,2002.-416с
- 124.Шеремет А.Д., Негашев Е.В. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций.-М.: 2004.
- 125.Шишкин А.Ф. Экономическая теория. Учебник. Книга 2. – М.: Гуманит. изд. центр ВЛАДОС, 1996. - 352 с.

- 126.Шодмонов Ш.Ш., Гофуров У.В. Иқтисодиёт назарияси. Дарслик. – Т.: Фан ва технология, 2005. - 352 б.
- 127.Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуация и примеры. – М.: Финансы и статистика, 1993. - 560 с.
- 128.Эргашев Т. Бозор иқтисодиёти. Дарслик. – Т.: Ўқитувчи, 2002.
- 129.Экономическая теория. Учебник. Под ред. Видяпина В.И. – Т.: Шарқ, 1999.
- 130.Ўлмасов А. Иқтисодиёт асослари. – Т.: Меҳнат, 1997. - 216 б.
- 131.Ўлмасов А., Ваҳобов А. Иқтисодиёт назарияси. Дарслик. – Т.: Шарқ, 2006. - 445 б.
- 132.Фуломова Ф.Ф. Бухгалтерия ҳисобини мустақил ўрганиш учун қўлланма. - Т.: Норма МЧЖ, 2009. - 495 бет.
- 133.Ҳожиёв А., Нурмонов А., Зайнобиддинов С. ва бошқ. Ҳозирги ўзбек тили фаол сўзларининг изоҳли луғати. – Т.: Шарқ, 2001.
- 134.Ҳошимов Б. Бухгалтерия ҳисоби назарияси.- Т.: Янги аср авлоди, 2004. - 279 б.

IV. Диссертациялар ва диссертация авторефератлари

- 135.Дусмуратов Р.Д. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг шаклланиши ва унинг услубиятини такомиллаштириш: иқт.фан.док....дисс. автореф.– Т.: ЎзР БМА, 2006.-34 б.
- 136.Жўраев О.Н. Молиявий инвестициялар ва улардан олинган молиявий натижаларнинг бухгалтерия ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш: Иқт. фан. ном....дисс.-Т.: ЎзР БМА, 2005.
- 137.Костаев У.У. Акционерлик жамиятларида молиявий натижаларнинг ҳисоби ва таҳлили: иқт. фан. ном.....дис. - Т.: ЎзР БМА, 2003.-144 б.
- 138.Маматов З.Т. Хўжалик юритувчи субъектларда молиявий ҳисобот аудитини ўтказишни такомиллаштириш масалалари: иқт. фан. док....дисс. автореф. – Т.: ЎзР БМА, 2005. – 41 б.
- 139.Махмудов А.Н. Трикотаж корхоналарида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни ташкил этишнинг услубий асосларини ривожлантириш (Ўз. Рес. енгил саноат корхоналари уюшмаси мисолида): иқт.фан.ном....дисс. – Т.: ЎзР БМА, 2001.- 137 б.
- 140.Мухамедходжаев А.Р. Бозор муносабатларига ўтиш даврида товарларни сотиш, молиявий натижаларнинг ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш: иқт. фан. ном.....дис. - Т.: ЎзР БМА, 2003.
- 141.Пардаев А. Х. Проблемы управления, организации бухгалтерского учета и экономического анализа предприятий в условиях формирования рыночных отношений. Автореф. дис... доктора экон.наук. – М.: МУПК, 1995. – 40 с.
- 142.Пардаев М.К. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида иқтисодий таҳлилнинг назарий ва методологик муаммолари. иқт. фан. док....дисс. автореф. – Т.: ЎзР БМА, 2002. – 44 б.

- 143.Рахимов М.Ю. Бозор иқтисодиёти шароитида дон маҳсулотлари ишлаб чиқириш корхоналарида молиявий натижалар ҳисоби, таҳлили ва аудитини такомиллаштириш: иқт.фан.ном....дис.-Т.: ЎзР БМА, 1999. - 150 б.
- 144.Ташназаров С.Н. Хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналарда молиявий бухгалтерия ҳисобини такомиллаштириш: иқт. фан. ном.....дис. - Т.: ЎзР БМА, 2005.-148 б.
- 145.Ташназаров С.Н. Хорижий инвестиция иштирокидаги корхоналарда молиявий бухгалтерия ҳисобини такомиллаштириш: иқт. фан. ном.....дис. автореф. - Т.: ЎзР БМА, 2005.- 22 б.
- 146.Тожибоева Ш.А. Савдо ташкилотларининг молиявий натижаларини таҳлил қилиш усулларини такомиллаштириш йўллари: иқт. фан. ном.....дис. автореф. - Т.: ЎзР БМА, 2007.- 20 б.
- 147.Тўйчиев А.Ж. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида маҳсулотларни сотиш ҳамда молиявий натижаларни аниқлаш ҳисоби ва таҳлилини такомиллаштириш: иқт. фан. ном.....дис. - Т.: ЎзР БМА, 2006.-143 б.
- 148.Уразов К.Б. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг назарий ва методологик муаммолари: иқт.фан.док....дисс. – Т.: ЎзР БМА, 2006.- 291 б.
- 149.Уразов К.Б. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг назарий ва методологик муаммолари: иқт.фан.док....дисс. автореф. – Т.: ЎзР БМА, 2006.- 44 б.
- 150.Файзиева У.Т. Юк ташувчи автотранспорт корхоналарида молиявий натижаларнинг ҳисоби ва аудиторлик текширувини такомиллаштириш: Иқт.фан.ном....дисс. – Т.: ЎзР БМА, 2001.-148 б.
- 151.Хамдамов Б.К. Ўзбекистон Иқтисодиётининг ҳисоб ва ҳисобот тизимида аудиторлик назоратини ривожлантиришнинг услубий асослари: иқт.фан.док....дисс. автореф.– Т.: ЎзР БМА, 2006.-33 б.
- 152.Хасанов Б.А. Бошқарув ҳисоби ва ички аудит методологиясини такомиллаштириш масалалари: иқт. фан. док....дисс. автореф. – Т.: ЎзР БМА, 2004. – 43 б.

V. Хорижий нашрлар

- 153.The Economist. 1996. November 23rd – 29th. P. 131.
- 154.Robert Libby, Patricia A. Libby, Daniel G Short. Financial accounting. Irwin. Printed in USA, 1996. 752 p.
- 155.R.H.Hermanson, J.Edwards, M.W.Maher. Accounting a business perspective. Sixth edition. Irwin. Printed in the USA, 1995. 926 p.

VI. Илмий мақолалар ва конференция тезислари

- 156.Абдувоҳидов Ф. Ҳисоб сиёсатини шакллантиришнинг асосий жиҳатлари // Ўзбекистон Иқтисодий Ахборотномаси. –2002. –№3 – 44-45-бетлар.
- 157.Абдуллаева Ш. Аудиторлик фаолияти: муаммо ва ечимлар. // Бозор, пул ва кредит. - 2006.-№2 - 27-29-бетлар.

- 158.Адилов Т., Баракаев О. Инвестицияланган капитал даромадлилиги ҳисобини ташкил этиш. // Бозор, пул ва кредит. - 2007.-№4 - 49-50-бетлар.
- 159.Аннаев М.Б. Бозор муносабатлари шароитида корхона даромадларининг таркиби ва таснифи хусусида. «Бизнесни ривожлантиришда менежмент муаммолари» мавзусидаги халқаро илмий-амалий конференция материаллари тўплами. Самарқанд, МЎХМ, 2006 йил, 38-41 бетлар.
- 160.Аннаев М.Б. Қишлоқ хўжалиги корхоналари даромадлари ҳисобини такомиллаштириш. «Аграр соҳада иқтисодий ислохатларнинг устувор йўналишлари» мавзусидаги халқаро илмий-амалий конференция материаллари тўплами. Қарши, ҚМШИ, 2006 йил, 26-27 май, 216-218 бетлар.
- 161.Аннаев М.Б. Товар операциялари ҳисоби тизимлари ва уларни амалиётда қўллашдаги муаммолар. «Иқтисодиёт. Ижтимоий ҳимоя. Таълим. XXI асрда бандлик» мавзусидаги халқаро илмий-амалий конференция материаллари тўплами. Самарқанд, МЎХМ, 2007 йил, 70-73 бетлар.
- 162.Аннаев М.Б. Хўжаярова Г. Аудит ўтказишда иш ҳажмини аниқлаш масалалари. Магистрантлар ва иқтидорли талабалар илмий-амалий анжумани материаллари тўплами. Самарқанд, СамИСИ, 2007 йил, 4-9 апрел, 159-161 бетлар.
- 163.Аннаев М.Б. Акционерлик жамиятларида сотиб олинган хусусий акцияларнинг ҳисоби.
- 164.Аннаев М.Б. Даромадлар ҳисобига доир мезонлар ва тамойиллар. «Ўзбекистон: Туризм, иқтисодиёт ва экология» мавзусидаги илмий-амалий анжуман материаллари тўплами. Самарқанд, СамИСИ, 2009 йил, 30-31 март, 12-22-бетлар.
- 165.Аннаев М.Б., Тилавов Ф.М., Уразов К.Б. Сервис соҳаси учун кадрлар тайёрлашда бухгалтерия ҳисоби ва аудит фанларининг ўрни. «Ўзбекистон: Туризм, иқтисодиёт ва экология» мавзусидаги илмий-амалий анжуман материаллари тўплами. Самарқанд, СамИСИ, 2009 йил, 30-31 март, 314-317-бетлар.
- 166.Аннаев М.Б. Савдо корхоналарида чегирмалар ҳисобини такомиллаштириш. // Бозор, пул ва кредит. - 2009.-№4 - 46-49-бетлар.
- 169.Аннаев М.Б. Лизинг операциялари ҳисобини такомиллаштириш. // Сервис. - 2009. - №1 - 114-118-бетлар.
- 167.Аннаев М.Б. Даромадларни аудиторлик текширувидан ўтказишда иш ҳажмини аниқлаш. // Иқтисодиёт ва таълим. - 2009. - № 2 - 92-95-бетлар.
- 168.Аннаев М.Б. Савдо корхоналари даромади ва уни таҳлил қилиш. «Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудитнинг назарий ва методологик муаммолари» мавзусидаги республика илмий-амалий конференция материаллари тўплами. Самарқанд, СамИСИ, 2010 йил, 28 июнь, 173-184 бетлар.
- 169.Уразов К.Б., Аннаев М.Б., Пардаев О.М. Хўжалик операцияларини ҳужжатлаштириш ва жорий ҳисобда акс эттиришнинг аудиторлик таҳлили. «Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудитнинг назарий ва методологик муаммолари» мавзусидаги республика илмий-амалий

конференция материаллари тўплами. Самарқанд, СамИСИ, 2010 йил, 28 июнь, 138-143 бетлар.

170. Давранова Ш. Методика составления бюджета аудиторской проверки. // Бозор, пул ва кредит. - 2007.-№3 - с. 41-43.
171. Джуманов А.М. Молиявий фаолият бўйича даромадлар ва харажатлар ҳисобини такомиллаштириш йўллари. // Кичик бизнес ва тадбиркорлик фаолиятида бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудитни ривожлантириш масалалари. Халқаро илмий-амалий конф.материаллари, 2004 йил 24-25 ноябр. –Тошкент, 2004 – 16-19 бетлар.
172. Дўстмуротов Р., Шамшетов А. Молиявий натижалар аудитининг муҳим объекти. // Бозор, пул ва кредит. - 2006.-№6 - 39-41-бетлар.
173. Жўраев Ў. Аудиторлик хизматининг зарурияти.// Бозор, пул ва кредит, 2006 йил 2 февралдаги сони, 47-бет.
174. Мўйдинов Э., Мўйдинов У. Аудиторлик фаолиятида «Муҳимлик» тушунчасининг аҳамияти. // Бозор, пул ва кредит. - 2006.-№3 - 41-43-бетлар.
175. Уразов К.Б., Ражамурадов С. Учет эмиссионной деятельности АО. // Бозор, пул ва кредит. - 2007.-№7 - 37-38-бетлар.
176. Уразов К.Б. Бухгалтерия ҳисоби счётлар режаси: муаммо ва ечимлар. // Бозор, пул ва кредит. - 2005.-№6 - 40-41-бетлар.
177. Уразов К.Б., Гаппаров А. Муддати узайтирилган мажбуриятлар ва уларнинг ҳисоби. // Ёшлари билимдон юрт – баркамолдир. Иқтидорли талабалар илмий конференцияси материаллари. - Самарқанд, 2003, 26-27 март.- 135-137 б.
178. Худойбердиев Н.У. Туристик-меҳмонхона мажмуаларида даромадлар ҳисобини такомиллаштириш. // Проблем образования и занятости молодежи. Самарқанд 2006 г. с 450-454.
179. Шавқиев Э. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида ишлаб чиқариш корхоналарининг даромадлари ва уни ошириш муаммолари. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида ҳўжалик юритувчи субъектлар самарадорлигини ошириш муаммолари. Профессор – ўқитувчилар, аспирантлар ва тадқиқотчиларнинг илмий конференциялари материаллари (2004 йил 25-26 май). Самарқанд, СамИСИ-2004, 50-53 - бетлар.
180. Эргашев Ш. Кичик бизнес субъектларида давр харажатлари ҳисоби. // Бозор, пул ва кредит. - 2005.-№4 - 51-52-бетлар.
181. Юсупова М. Бухгалтерия ҳисоби концептуал асослари //Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси –2003. –№4. –56-58-бетлар.
182. Кудбиев Ш. Корхоналарда молиявий ҳисоботни такомиллаштириш. // Бозор, пул ва кредит. - 2006.-№3 - 46-48-бетлар.
183. Қутбетдинов А.Т., Аннаев М.Б. Корхона ташқи иқтисодий фаолияти ва уни такомиллаштириш. «Баркамол авлод - мамлакат салоҳиятининг асоси» мавзусидаги магистрантлар Биринчи илмий конференцияси материаллари. 2003 йил, 8-9 апрел, 47-56 бетлар.
184. Ҳасанов Б. Бухгалтерия ҳисобига яна бир назар. // Бозор, пул ва кредит. - 2006.-№2 - 69-70-бетлар.

**Даромадларнинг айрим халқаро ташкилотлар ва алоҳида давлатлар
меъёрий ҳужжатларида келтирилган таърифлари**

Халқаро ташкилот ёки давлатнинг номи	Келтирилган таъриф
Бухгалтерларнинг Америка институти (АИБ)	Даромад товарларни реализация қилиш, хизматлар кўрсатиш натижасида вужудга келади ва харидорлардан сотилган товарлар, кўрсатилган хизматлар учун ундириладиган тўлов билан ўлчанади
Қасамёд қилган бухгалтерларнинг Америка институти	Даромаднинг микдори фойда олишга қаратилган хўжалик фаолияти натижасида вужудга келган ҳамда бухгалтерия ҳисобининг умумқабул қилинган принципларига мувофиқ ўлчанган активларнинг ялпи кўпайишига ва кредиторлик қарзларининг ялпи камайишига тенг
АҚШ молиявий ҳисоб стандартлари бўйича Кенгаши	Даромад – ҳисобот даври мобойнида маҳсулотлар, товарларни ишлаб чиқариш ёки ортиб жўнатиш, ишларни бажариш, хизматларни кўрсатиш ёки субъектнинг асосий фаолияти ҳисобланган бошқа операцияларни амалга ошириш натижасида вужудга келган активларнинг келиб тушиши ёки бошқа кўпайиши ва кредиторлик қарзларининг камайиши
Австралия фонди (п 95 Бухгалтерия ҳисоби концепцияси тўғрисида Низомда) ва Янги Зеландия бухгалтерлар жамияти	Даромад – ҳисобот даври мобойнида маҳсулотлар, товарларни ишлаб чиқариш ёки ортиб жўнатиш, ишларни бажариш, хизматларни кўрсатиш ёки бошқа операцияларни амалга ошириш натижасида вужудга келган активларнинг келиб тушиши ёки бошқа кўпайиши ва кредиторлик қарзларининг камайиши
Польша («Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонунда)	Даромад – корхона таъсисчилари томонидан киритилган маблағларга қараганда (нисбатан) хусусий капиталининг ошишига ёки бошқача йўллар билан ундаги етишмовчиликнинг қопланишига олиб келадиган активлар қийматининг ортиши ёки мажбуриятларнинг камайиши шаклида шубҳасиз аниқлаш мумкин бўлган қийматдир
Россия (Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида Низом «Ташкилотлар даромадлари»да (п. 2 ПБУ 9/99))	Ташкилотлар даромади деганда иштирокчилар (мулк эгалари) ҳиссаларидан ташқари ушбу ташкилот капиталининг ортишига олиб келувчи активлар (пул маблағлари, бошқа мулклар)нинг келиб тушиши ва (ёки) мажбуриятларнинг камайиши натижасида иқтисодий нафнинг ортиши тушунилади.

Бухгалтерия ҳисоби тамойилларининг даромадлар ҳисобига хос тавсифи

№	Тамойиллар	Даромадлар ҳисобига хос тавсифи
1	Ҳисоблаш	Даромадларни бухгалтерия ҳисобида пул маблағларини олган вақтда эмас, балки уларнинг пайдо бўлиши билан тан олиш лозимлигини билдиради
2	Эҳтиёткорлик (консерватизм)	Даромадларни тан олиш, ҳисоб ва ҳисоботда акс эттиришда субъектив ёндошмасликни, яъни унинг миқдорини сунъий ошириш ёки пасайтирмасликни англатади.
3	Мазмуннинг шаклдан устунлиги	Даромадларни олинаётган активнинг шаклига эмас, балки операциянинг мазмунига қараб тан олиш ва ҳисобда акс эттириш кераклигини билдиради
4	Икки ёқламалик	Тан олинган даромадларни бухгалтерия ҳисобида икки ёқлама ёзув усулида акс эттириш кераклигини билдиради
5	Ҳақиқий таннархда баҳолаш	Ушбу тамойил мавжуд активлар ёки мажбуриятлар қийматини қайта баҳолашда вужудга келган даромадларни ҳисобда акс эттиришда қўлланилади
6	Офсеттинг	Олинган даромадларни ҳисобда харажатларни камайтириш эвазига акс эттирмаслик кераклигини билдиради
7	Пулда ифодалаш	Даромадларни ҳисоб ва ҳисоботда пул бирлигида акс эттириш кераклигини билдиради
8	Аниқлик	Ҳисоб ва ҳисоботда даромадлар ҳақидаги маълумотларнинг асосли (бирламчи ҳужжатлар билан асосланган) ва тўлиқ акс эттирилиши кераклигини билдиради
9	Узликсизлик	Даромадларни ҳисобга олишда ва ҳисоботда акс эттиришда ҳўжалик юритувчи субъект тугатилаётган корхона сифатида қаралмаслиги лозимлигини билдиради
10	Ҳисобот даври даромадлари ва харажатларининг мувофиқлиги	Муайян ҳисобот даври учун тузилган ҳисоботда фақат шу даврда вужудга келган даромадлар ва ушбу даромадларни олиш учун қилинган харажатлар акс эттирилиши кераклигини билдиради
11	Кўрсаткичларни қиёсланувчанлиги	Даромадлар барча таққосланадиган ҳисобот даврларида бир хил тартибда акс эттирилиши кераклигини билдиради
12	Молиявий ҳисоботнинг бетарафлиги	Даромадлар ҳақидаги ахборотлар молиявий ҳисоботларда тузувчининг хоҳиши, шахсий қарашлари ва тахминлари асосида эмас, белгиланган тартиб асосида акс эттирилиши кераклигини билдиради

**Даромадлар, харажатлар ва якуний молиявий натижа ҳисобини юритиш учун 21-сон БҲМСда назарда тутилган ва таклиф қилинаётган
счётлар режаси**

21-сон БҲМС бўйича				Таклиф қилиниётган вариант			
Даромад		Харажат		Даромад		Харажат	
Счёт №	Сётнинг номи	Сёт №	Сётнинг номи	Сёт №	Сётнинг номи	Сёт №	Сётнинг номи
Сотишдан олинган даромад ва мос харажатлар				Асосий фаолиятдан олинган даромадлар ва мос харажатлар			
9000	Асосий фаолиятнинг даромадларини ҳисобга олувчи счётлар	9100	Сотилган маҳсулот (товар, иш, хизмат)ларнинг таннархини ҳисобга олувчи счётлар	9000	Асосий фаолиятнинг даромадларини ҳисобга олувчи счётлар	9100	Сотилган маҳсулот, товар, иш ва хизматларнинг таннархини ҳисобга олувчи счётлар
9010	Тайёр маҳсулотларни сотишдан даромадлар	9110	Сотилган тайёр маҳсулотларнинг таннархи	9010	Тайёр маҳсулотларни сотишдан даромадлар	9110	Сотилган тайёр маҳсулотларнинг таннархи
9020	Товарларни сотишдан даромадлар	9120	Сотилган товарларнинг таннархи	9020	Товарларни сотишдан даромадлар	9120	Сотилган товарларнинг таннархи
9030	Ишлар бажариш ва хизматлар кўрсатишдан даромадлар	9130	Бажарилган иш ва кўрсатилган хизматларнинг таннархи	9030	Ишлар бажариш ва хизматлар кўрсатишдан даромадлар	9130	Бажарилган иш ва кўрсатилган хизматларнинг таннархи
9040	Сотилган товарларнинг қайтарилиши	9140	Даврий ҳисобда ТМЗ сотиб олиш				
9050	Харидор ва буюртмачиларга берилган чегирмалар	9150	Даврий ҳисобда ТМЗ бўйича тузатишлар				
Асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадлар ва мос харажатлар				Бошқа операцион даромадлар ва мос харажатлар			
9300	Асосий фаолиятнинг бошқа даромадларини ҳисобга олувчи счётлар	9400	Давр харажатларини ҳисобга олувчи счётлар	9300	Бошқа операцион даромадларни ҳисобга олувчи счётлар	9400	Доимий харажатларни ҳисобга олувчи счётлар
9310	Асосий воситаларнинг чиқиб кетишидан фойда	9410	Сотиш харажатлари	9310	Асосий воситалар чиқимидан олинган фойда	9410	Сотиш харажатлари
9320	Бошқа активларнинг чиқиб кетишидан фойда	9420	Маъмурий харажатлар	9320	Бошқа активлар чиқимидан олинган фойда	9420	Маъмурий харажатлар

9330	Ундирилган жарима, пеня ва устамалар	9430	Бошқа операцион харажатлар	9370	Хизмат кўрсатувчи хўжаликлар маҳсулот (хизмат)ларини сотишдан олинган даромадлар	9430	Бошқа доимий харажатлар
9340	Ўтган йиллар фойдалари	9440	Келг.да солиқ базасидан чиқари-ладиган ҳис. давр харажатлари	9390	Бошқа операцион даромадлар	9440	Келг.да солиқ базасидан чиқари-ладиган ҳис. давр харажатлари
9350	Оператив ижарадан даромадлар					9350	Сотилган хизмат кўрсатувчи хўжаликлар маҳсулот (хизмат)ларининг таннари
9360	Кред. ва деп. қарзларни ҳисоб-дан чиқаришдан даромадлар						
9370	Хизмат кўрсатувчи хўжаликлар даромадлари						
9380	Текин қайтарилмайдиган молиявий ёрдам						
9390	Бошқа операцион даромадлар						
Молиявий фаолиятдан олинган даромадлар ва мос харажатлар				Инвестиция фаолиятдан олинган даромадлар ва мос харажатлар			
9500	Молиявий фаолиятдан олинган даромадларни ҳисобга олувчи счётлар	9600	Молиявий фаолият бўйича харажатларни ҳисобга олувчи счётлар	9500	Инвестиция фаолиятдан олинган даромадларни ҳисобга олувчи счётлар	9600	Инвестиция фаолияти бўйича харажатларни ҳисобга олувчи счётлар
9510	Роялти кўринишидаги даромадлар	9610	Фоизлар кўринишидаги харажатлар	9510	Роялти кўринишидаги даромадлар	9610	Фоиз кўринишидаги харажатлар
9520	Дивидентлар кўринишидаги даромадлар	9620	Валюталар курслари фарқидан зарарлар	9520	Дивидентлар кўринишидаги даромадлар	9620	Ижара тўловлари бўйича харажатлар
9530	Фоизлар кўринишидаги даромадлар	9630	Қимматли қоғозларни чиқариш ва тарқатиш бўйича харажатлар	9530	Фоизлар кўринишидаги даромадлар	9630	Қимматли қоғозларни чиқариш ва тарқатиш бўйича харажатлар
9540	Валюталар курслари фарқидан даромадлар	9690	Молиявий фаолият бўйича бошқа харажатлар			9640	Ижарага берилган активларга қилинган харажатлар
9550	Молиявий ижарадан даромадлар			9550	Ижарадан олинган даромадлар	9690	Инвестиция фаолияти бўйича бошқа харажатлар

9560	Қимматли қоғозларни қайта баҳолашдан даромадлар			9590	Инвестиция фаолиятининг бошқа даромадлари		
9590	Молиявий фаолиятнинг бошқа даромадлари						
Фавқулодда фойда ва зарарлар				Бюджетлаштирилмаган (Бошқарилмайдиган) даромадлар ва мос харажатлар			
9700	Фавқулодда фойда (зарар)ларни ҳисобга олувчи счётлар			9710	Бюджетлаштирилмаган даромадларни ҳисобга олувчи счётлар	9720	Бюджетлаштирилмаган харажатларни ҳисобга олувчи счётлар
9710	Фавқулоддаги фойдалар	9720	Фавқулоддаги зарарлар	9711	Ундирилган пеня, жарима ва устамалар	9721	Тўланадиган жарима, пенялар ва суд харажатлари
				9712	Ўтган йиллар фойдалари	9722	Ҳисобот йилида аниқланган ўтган йиллар зарарлари
				9713	Кред. ва деп. қарзларни ҳисобдан чиқаришдан даромадлар	9723	Ундирилмаган дебиторлик қарзлар
				9714	Текин олинган активлар	9724	Камомад ва йўқотишлар
				9715	Қисқа муд. мол. инвест.ларни қайта баҳолашдан даромадлар	9725	Қисқа муд. мол. инвест.ларни қайта баҳолашдан кўрилган зарарлар
				9716	Валюта курси фарқидан даромадлар	9726	Валюта курси фарқидан зарарлар
				9717	Фавқулодда даромадлар	9727	Фавқулодда харажатлар
				9718	Бошқа бюджетлаштирилмаган даромадлар	9728	Бошқа бюджетлаштирилмаган харажатлар
Солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни тўлаш учун фойданинг ишлатилиши				Солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни тўлаш учун фойданинг ишлатилиши			
		9800	Солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни тўлаш учун фойданинг ишлатилишини ҳисобга олувчи счётлар			9800	Солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларни тўлаш учун фойданинг ишлатилишини ҳисобга олувчи счётлар
		9810	Фойда солиғи бўйича харажатлар			9810	Ҳисобланган фойда солиғи

		9820	Фойдадан ҳисобланган бошқа солиқлар ва мажбурий тўловлар бўйича харажатлар			9820	Фойдадан ҳисобланган бошқа солиқлар ва мажбурий тўловлар
Якуний молиявий натижа				Якуний молиявий натижа			
9900	Якуний молиявий натижани ҳисобга олувчи счётлар			9900	Якуний молиявий натижанинг шаклланишини ҳисобга олувчи счётлар		
9910	Якуний молиявий натижа			9910	Асосий фаолиятнинг ялпи (маржинал) фойдаси (зарари)		
				9911	<i>Тайёр маҳсулотларни сотишнинг ялпи (маржинал) фойдаси (зарари)</i>		
				9912	<i>Товарларни сотишнинг ялпи (маржинал) фойдаси (зарари)</i>		
				9913	<i>Бажарилган иш ва кўрсатилган хизматларни сотишнинг ялпи (маржинал) фойдаси (зарари)</i>		
				9920	Операцион фаолиятнинг фойдаси (зарари)		
				9930	Бюджетлаштирилган (бошқариладиган) фаолиятнинг фойдаси (зарари)		
				9940	Умумхўжалик фаолиятининг якуний фойдаси (зарари)		
				9950	Соф фойда ёки зарар		

МОЛИЯВИЙ НАТИЖАЛАР ТЎҒРИСИДА ҲИСОБОТ

Курсаткичлар номи	Сатр коди	Ўтган йилнинг шу даврида		Ҳисобот даврида	
		Даромад	Харажат	Даромад	Харажат
1	2	3	4	5	6
Асосий фаолият (маҳсулот, товар, иш ва хизматларни сотиш)дан олинган даромад	010		X		X
Сотилган маҳсулот, товар, иш ва хизматларнинг таннари	020	X		X	
Асосий фаолиятнинг ялпи (маржинал) фойдаси (зарари), 010-020	030				
Доимий харажатлар, жами (041+042+043+044+045), шундан:	040	X		X	
<i>Сотиш харажатлари</i>	<i>041</i>	<i>X</i>		<i>X</i>	
<i>Маъмурий харажатлар</i>	<i>042</i>	<i>X</i>		<i>X</i>	
<i>Бошқа доимий харажатлар</i>	<i>043</i>	<i>X</i>		<i>X</i>	
<i>Келгусида солиқ базасидан чиқариладиган ҳисобот давр харажатлари</i>	<i>044</i>	<i>X</i>		<i>X</i>	
<i>Сотилган хизмат кўрсатувчи хўжаликлар маҳсулот (хизмат)ларининг таннари</i>	<i>045</i>	<i>X</i>		<i>X</i>	
Бошқа операцион даромадлар	050		X		X
Операцион фойда (зарар), 030-040+050	060				
Инвестиция фаолиятидан олинган даромадлар, жами (071+072+073+074+075), шундан:	070		X		X
<i>Роялти кўринишидаги даромадлар</i>	<i>071</i>		<i>X</i>		<i>X</i>
<i>Дивидент кўринишидаги даромадлар</i>	<i>072</i>		<i>X</i>		<i>X</i>
<i>Фоиз кўринишидаги даромадлар</i>	<i>073</i>		<i>X</i>		<i>X</i>
<i>Ижарадан олинган даромадлар</i>	<i>074</i>		<i>X</i>		<i>X</i>
<i>Инвестиция фаолиятининг бошқа даромадлари</i>	<i>075</i>		<i>X</i>		<i>X</i>
Инвестиция фаолияти бўйича харажатлар, жами (081+082+083+084+085), шундан:	080	X		X	
<i>Фоиз кўринишидаги харажатлар</i>	<i>081</i>	<i>X</i>		<i>X</i>	
<i>Ижара тўловлари бўйича харажатлар</i>	<i>082</i>	<i>X</i>		<i>X</i>	
<i>Қимматли қозғоларни чиқариш ва тарқатиш бўйича харажатлар</i>	<i>083</i>	<i>X</i>		<i>X</i>	
<i>Ижарага берилган активларга қилинган харажатлар</i>	<i>084</i>	<i>X</i>		<i>X</i>	
<i>Инвестиция фаолияти бўйича бошқа харажатлар</i>	<i>085</i>	<i>X</i>		<i>X</i>	
Бюджетлаштирилган фойда (зарар), 060+070-080	090				

Жами бюджетлаштирилмаган даромадлар	100		X		X
Жами бюджетлаштирилмаган харажатлар	110	X		X	
Умумхўжалик фаолиятининг якуний фойдаси (зарари), 090+100-110	120				
Ҳисобланган фойда солиғи	130	X		X	
Фойдадан ҳисобланган бошқа солиқлар ва мажбурий тўловлар	140	X		X	
Ҳисобот даврининг соф фойдаси (зарари) 120-130-140	150				

Даромадларни аудиторлик текширувидан ўтказиш РЕЖАСИ

Текширилаётган ташкилот: Самарқанд туман «Матлуботсавдо» ИЧСК

Текшириш даври: 2008 йил 1 январдан 2009 йил 1 январгача

Киши-соатлар сони: 48 киши-соат

Аудиторлик гуруҳи раҳбари: Ш.Эшалиев

Аудиторлик гуруҳи таркиби: Ш.Эшалиев, Ж.Саттаров

Режалаштирилаётган аудиторлик хатари: 5 %

№	Режалаштирилаётган иш турлари	Вақти	Бажарувчи	Эслатма
1	Буюртмачининг даромад келтирувчи фаолиятлари билан танишиш	15.01.	Ш.Эшалиев, Ж.Саттаров	
2	Ички назорат тизимини баҳолаш	15.01.	Ш.Эшалиев, Ж.Саттаров	
3	Даромадларга оид бошланғич ҳужжатлар, ҳисоб регистрлари ва ҳисоботларни тўплаш	15.01.	Ш.Эшалиев, Ж.Саттаров	
4	Аудиторлик rischi даражасини аниқлаш	15.01	Ш.Эшалиев, Ж.Саттаров	
5	Аудиторлик давтурини тузиш	15.01	Ш.Эшалиев, Ж.Саттаров	
6	Бошланғич ҳужжатлардан молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботгача маълумотлар шаклланишини текшириш	15.01-17.01	Ш.Эшалиев, Ж.Саттаров	
7	Аудиторлик ҳисоботи ва хулосасини тузиш, натижани буюртмачига тақдим этиш	17.01-18.01.	Ш.Эшалиев, Ж.Саттаров	

Аудиторлик ташкилоти раҳбари:

Аудиторлик гуруҳи раҳбари:

**Даромадларни аудиторлик текширувидан ўтказиш
ДАСТУРИ**

Текширилаётган ташкилот: Самарканд туман «Матлуботсавдо» ИЧСК

Текшириш даври: 2008 йил 1 январдан 2009 йил 1 январгача

Киши-соатлар сони: 48 киши-соат

Аудиторлик гуруҳи раҳбари: Ш.Эшалиев

Аудиторлик гуруҳи таркиби: Ш.Эшалиев, Ж.Саттаров

Режалаштирилаётган аудиторлик хатари: 5 %

№	Аудиторлик тадбирлари	Вақти	Бажарувчи	Текшириладиган масалалар ва ҳужжатлар	Эслатма
1	Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот билан танишиш, унинг арифметик жиҳатдан тўғрилигини текшириш	15.01.	Ш.Эшалиев, Ж.Саттаров	Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот	Ёппасига текширилади
2	Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботнинг Бош китоб билан мослигини текшириш	15.01.	Ш.Эшалиев, Ж.Саттаров	Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот, Бош китоб	Ёппасига текширилади
3	Бош китобнинг синтетик ва аналитик ҳисоб регистрлари билан мослигини текшириш	15.01.	Ш.Эшалиев, Ж.Саттаров	Бош китоб, журнал ордерлар ва қайдномалар	Ёппасига текширилади
4	Синтетик ва аналитик ҳисоб регистрларининг бирламчи ҳужжатлар билан мослигини текшириш	15.01.-17.01	Ш.Эшалиев, Ж.Саттаров	Журнал ордерлар, қайдномалар, «Ёзилган счёт-фактураларни қайд этиш китоби», «Касса китоби», счёт-фактуралар, кирим касса ордерлари	Ёппасига текширилади
5	Солиқ қонунчилигига риоя қилинганлигини текшириш	17.01	Ш.Эшалиев, Ж.Саттаров	Солиқ ҳисоботлари, Журнал ордерлар, қайдномалар, «Ёзилган счёт-фактураларни қайд этиш китоби», «Касса китоби», счёт-фактуралар, кирим касса ордерлари, банк кўчирмалари	Ёппасига текширилади
6	Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботнинг бошқа ҳисобот шакллари билан мослигини текшириш	17.01	Ш.Эшалиев, Ж.Саттаров	Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот, Пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот, бухгалтерия баланси	Ёппасига текширилади

Аудиторлик ташкилоти раҳбари: _____

Аудиторлик гуруҳи раҳбари: _____