

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

ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ИҚТИСОДИЁТ УНИВЕРСИТЕТИ

Қўлёзма ҳуқуқида

УДК

ҚУРБОНОВА ГАВХАР ДАВРОНОВНА

**ТИФ билан шуғулланувчи корхоналарда консолидациялашган
ҳисобот тузиш тартиби ва ривожлантириш йўллари
(Ўзвирносаноат холдинг компанияси мисолида)**

5А 340904-“Ташқи иқтисодий фаолият ҳисоби ва таҳлили”

Магистр
академик даражасини олиш учун ёзилган
диссертация

Илмий раҳбар:
и.фн., доц. А.Маҳкамбоев

Т О Ш К Е Н Т – 2 0 11

Магистрлик диссертация иши “Бухгалтерия ҳисоби” кафедрасида
дастлабки ҳимоядан ўтган.

_____ сонли баённома «_____» _____ 2011 йил

Илмий раҳбар:	_____	_____	_____
	ф.и.ш.	имзо	сана

Магистр:	_____	_____	_____
	ф.и.ш.	имзо	сана

Мундарижа

Кириш.....	4
1- Боб. Инқирозга қарши чоралар дастурини амалга ошириш жараёнида корхоналарда консолидациялашган молиявий ҳисобот тузишнинг назарий асослари.....	10
1.1. Инқирозга қарши чоралар дастурини амалга ошириш жараёнида корхоналарнинг ташқи иқтисодий фаолият операциялари ва уни амалга оширишнинг услубий асослари.....	10
1.2. Инқирозга қарши чоралар дастурини амалга ошириш жараёнида консолидациялашган молиявий ҳисобот ва уни тузишнинг назарий асослари..	20
1.3. Инқирозга қарши чоралар дастурини амалга ошириш жараёнида ҳўжалик юритувчи субъектларда консолидациялашган молиявий ҳисобот ва уни тузишнинг асосий тамойиллари	27
2-Боб. “Ўзвиносаноат холдинг” компаниясида консолидациялашган молиявий ҳисобот тузиш методикаси.....	36
2.1. “Ўзвиносаноат холдинг” компаниясида консолидациялашган молиявий ҳисобот тузишнинг ҳозирги ҳолати.....	36
2.2. “Ўзвиносаноат холдинг” компаниясида консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузиш тартиби ва унга қўйилган талаблар	49
2.3. Ташқи иқтисодий фаолият шуғулланувчи корхоналарда молиявий ҳисоботларни умумлаштириш ва консолидациялашган ҳисобот тузиш	59
3-Боб. «Ўзвиносаноат холдинг» компанияси корхоналарида молиявий ҳисоботни тузиш ва уни мукаммаллаштириш масалалари	65
3.1. «Ўзвиносаноат холдинг» компанияси шўъба корхоналарида молиявий ҳисобот тузишнинг ўзига хос хусусиятлари тартиби.....	65
3.2. «Ўзвиносаноат холдинг» компанияси шўъба корхоналарида консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузишни мукаммаллаштириш	73
Хулоса ва таклифлар	80
Фойдаланилган адабиётлар рўйхати	87

Кириш

Мавзунинг долзарблиги. Жаҳон молиявий-иқтисодий инқирози шароитида иқтисодиётнинг реал сектори корхоналарини қўллаб-қувватлаш бўйича биринчи навбатда ишлаб чиқаришни модернизация қилиш, кооперация алоқаларини кенгайтириш, мустаҳкам ҳамкорликни йўлга қўйиш, мамлакатимизда ишлаб чиқарилган маҳсулотларга ички талабни рағбатлантириш масалалари алоҳида ўрин тутди.

Бу борада Президентимиз И.Каримов ўз маърузаларида “...мамлакатимизнинг рақобатдошлигини оширишни таъминлаш учун иқтисодиётни таркибий ўзгартириш жараёнларини чуқурлаштириш сиёсатини давом эттириш 2010 йилга мўлжалланган иқтисодий дастурни амалга оширишнинг муҳим устувор йўналишига айланиши лозим. Изчил дастурни амалга ошириш натижасида 2009 йилда мамлакатимиз ялпи ички маҳсулотида саноат ишлаб чиқариши улуши 2000 йилга нисбатан 14 фоиздан 24 фоизга, транспорт ва алоқа соҳалари улуши 7,7 фоиздан 12 фоизга ошди, айти пайтда қишлоқ хўжалигининг улуши эса 30 фоиздан 18 фоизга камайди.

Шу билан бирга, иқтисодиётимиз яқин йиллар ичида янада барқарор, ўзига бақувват, жаҳон ва минтақавий бозорларда рақобатдош бўлмоғи учун иқтисодиётимизни таркибий ўзгартириш ва диверсификация қилиш бўйича ҳали кўп иш қилиш лозимлигини ҳам биз ўзимизга яхши тасаввур этамиз. Шулар қаторида биринчи навбатда енгил, тўқимачилик ва озиқ-овқат саноатида пахта толаси, бошқа қишлоқ хўжалиги маҳсулотлари ва хомашё ресурсларини чуқур қайта ишлаш бўйича ишлаб чиқаришни, қурилиш материаллари саноатини янада ривожлантириш, сифатли ва барқарор талабга эга бўлган тайёр маҳсулотлар тайёрлайдиган корхоналар ташкил этишга алоҳида эътибор қаратиш даркор.

Шуни назарда тутиш керакки, кооперация алоқаларини ривожлантириш ҳозирги шароитда корхоналар ва иқтисодиёт тармоқлари фаолияти барқарорлигининг кучли омили, маҳсулотларнинг янги турларини ўзлаштириш ва энг асосийси – янги иш ўринларини яратиш, аҳоли бандлиги ва даромадларини кўпайтиришнинг энг муҳим йўналиши ҳисобланади.

2010 йилда маҳаллийлаштириш асосида ишлаб чиқариладиган маҳсулотлар ҳажми ўтган йилга нисбатан 40 фоизга ўсиши, шу борада экспорт қилинадиган маҳсулотларнинг улуши эса камида 12 фоизни ташкил қилиши лозим” деб таъкидлаган эди¹.

Шу боисдан, мамлакатимиз иқтисодиётида экспорт ва импорт операцияларини амалга оширадиган, чет эл капитали иштирокидаги корхоналар, ўз шўъба, қарам корхоналарига эга бўлган хўжалик юритувчи субъектларнинг кўпайиши, коорпоратив бошқарув ва унинг асосидаги операцияларнинг амалда кенг жорий этилиши, бухгалтерия ҳисоби ва таҳлил борасида илғор хорижий усулларнинг қўлланилиши, бухгалтерия ҳисоботи маълумотларини умумлаштириш ҳамда ҳисобот шаклларининг республика ва хорижий фойдаланувчиларга аниқ ва тушунарли бўлишини таъминлаш юзасидан амалга оширилаётган ишлар ҳисобот шакллари консолидациялашган (умумлаштирилган) ҳисобот шаклида тузиш, тақдим этиш масалаларини тўғри ташкил қилиш ва такомиллаштиришнинг нақадар долзарб эканлигини ифодалайди.

Ривожланган мамлакатлар тажрибасига асосланган ҳолда таъкидлаш мумкинки, ҳар бир мамлакат иқтисодий ривожда ташқи иқтисодий фаолият ўта муҳим аҳамият касб этади. Бунда чет эл капитали иштирокидаги корхоналар, корпоация ва концернларда олиб борилаётган бухгалтерия

¹ И.Каримов. “Асосий вазифамиз – ватанимиз тараққиёти ва халқимиз фаровонлигини янада юксалтиришдир” Халқ сўзи газетаси –Т.: 2010 йил 30 январь, №21(4936)

ҳисобини ҳисоботларда умумлаштирилган ҳолда акс эттириш ва мазкур ҳисобот шакллари мавжуд қонунчилик ҳамда бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари асосида мамлакатимиз иқтисодий салоҳияти ва ўзига хос хусусиятларидан келиб чиққан ҳолда ривожлантириш долзарб масалалардан ҳисобланади.

Мавзунинг ўрганилганлик даражаси. Хўжалик юритувчи субъектларнинг шўъба, қарам корхоналари, филиаллари, бўлинмаларида бухгалтерия ҳисоботларида ўз аксини топган активлар, капитал ва мажбуриятлар ҳамда даромад ва харажатларни битта умумлашган ҳисобот шаклларида акс эттириш, консолидациялашган молиявий ҳисоботларни тузишнинг назарий ва услубий масалалари, уларни такомиллаштириш борасида олиб борилган бу илмий изланишда хорижий давлатлар ва республикамиздаги иқтисодчи олимлар Р.Энтоний, Б.Нилдз, В.Палий, А.Шеремет, Н.Жўраев, М.Пардаев, А.Каримов, Э.Гадоев, Н.Ҳасанов, Р.Дўстмуродов, С.Насретдинов ва бошқаларнинг ишларидан кенг фойдаланилди.

Магистрлик диссертация ишининг мақсади ва вазифалари. Ташқи иқтисодий фаолият билан шуғулланувчи корхоналарда консолидациялашган молиявий ҳисоботларни тузиш қоидалари ва тамойиллари, уларни назарий ва услубий жиҳатлари, консолидациялашган ҳисобот шаклларига асосланган бухгалтерия ҳисобини ташкил қилишни такомиллатириш юзасидан илмий-амалий таклифларни ишлаб чиқишдан иборатдир.

Ушбу мақсадга эришиш учун қуйидаги вазифалар белгилаб олинди:

- инқирозга қарши чоралар дастурини амалга ошириш жараёнида ташқи иқтисодий фаолият субъектларида консолидациялашган молиявий ҳисобот тузишнинг қонуний ва меъёрий асосларини ўрганиш ва таҳлил қилиш;

- инқирозга қарши чоралар дастурини амалга ошириш жараёнида консолидациялашган молиявий ҳисобот ва уни тузишнинг назарий асосларини тадқиқ қилиш;
- ҳисобот шакллари, уларни тузиш муддатлари, босқичлари ва ўзига хос хусусиятларидан келиб чиқиб, консолидациялашган молиявий ҳисобот тузишнинг янгича усулларини ишлаб чиқиш;
- ташқи иқтисодий фаолият субъектларида консолидациялашган молиявий ҳисобот ҳамда уни тузишни такомиллаштириш бўйича таклифлар бериш;
- ташқи иқтисодий фаолият субъектларида консолидациялашган молиявий ҳисобот тузиш усулларини такомиллаштириш бўйича тавсиялар ишлаб чиқиш.

Магистрлик диссертация ишининг объекти қилиб, “Ўзвиносаноат холдинг компанияси” фаолияти олинди.

Тадқиқотнинг предмети бўлиб, «Ўзвиносаноат холдинг компанияси» фаолиятида консолидациялашган молиявий ҳисоботлар асосида бухгалтерия ҳисоби маълумотларини умумлаштириш, консолидациялашган ҳисоботларини тузиш, фойдаланувчиларга тақдим этишни тўғри ташкил қилишнинг амалий маълумотлари, консолидациялашган молиявий ҳисобот, уларни тузиш, консолидациялашган ҳисоботларга асосланган бухгалтерия ҳисобини тўғри ташкил қилиш ҳамда халқаро стандартлар асосида такомиллаштириш, шу билан биргаликда улар бўйича долзарб масалалар ҳисобланади.

Магистрлик диссертация ишининг янгилиги куйидагиларда намоён бўлди:

- инқирозга қарши чоралар дастурини амалга ошириш жараёнида ташқи иқтисодий фаолият субъектларида консолидациялашган молиявий ҳисобот тузишнинг қонуний ва меъёрий асосларини ўрганиш ва таҳлил қилинди;

- инқирозга қарши чоралар дастурини амалга ошириш жараёнида консолидациялашган молиявий ҳисобот ва уни тузишнинг назарий асосларини тадқиқ қилинди;
- ҳисобот шакллари, уларни тузиш муддатлари, босқичлари ва ўзига хос хусусиятларидан келиб чиқиб, консолидациялашган молиявий ҳисобот тузишнинг янгича усулларини ишлаб чиқилди;
- ташқи иқтисодий фаолият субъектларида консолидациялашган молиявий ҳисобот ҳамда уни тузишни такомиллаштириш бўйича таклифлар берилди;
- ташқи иқтисодий фаолият субъектларида консолидациялашган молиявий ҳисобот тузиш усулларини такомиллаштириш бўйича тавсиялар ишлаб чиқилди.

Магистрлик диссертация ишининг назарий ва услубий асослари.

Илмий тадқиқотнинг назарий ва услубий асослари бўлиб, Ўзбекистон Республикаси Конституцияси, Ўзбекистон Республикаси Президенти И.А.Каримов асарлари, фармонлари, қарорлари, нутқлари, Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг қарорлари, Ўзбекистон Республикаси «Бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи тўғрисида»ги қонуни, Ўзбекистон Республикаси Марказий Банкнинг меъёрий ҳужжатлари, Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари, Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари, Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодекси ҳамда Ўзбекистонлик ва хорижлик иқтисодчи олимларнинг «Консолидациялашган молиявий ҳисобот, уни таркиби, тузилиши, уни тузиш қоидалари ва тамойиллари»га бағишлаб ёзилган илмий ишлари, асарлари ҳамда шу мавзуга бағишланган даврий матбуотда чоп этилган маълумотлар манба бўлиб хизмат қилади.

Магистрлик диссертация иши мавзусининг амалий аҳамияти. Илмий тадқиқот жараёнида консолидациялашган молиявий ҳисобот, уларни

тузишнинг қоидалари, тамайиллари, объектлари, субъектлари, ва услубий жиҳатлари юзасидан ишлаб чиқилган алоҳида амалий таклифлар Республикамиз миқёсида консолидациялашган молиявий ҳисобот шакллари тузишни тўғри ташкил қилиш учун қўлланилиши мумкин.

Ишнинг таркибий тузилиши. Кириш, уч асосий боб, хулоса ва таклифлар қисми, фойдаланилган адабиётлар рўйхати ҳамда иловалардан иборат.

1- Боб. Инқирозга қарши чоралар дастурини амалга ошириш жараёнида корхоналарда консолидациялашган молиявий ҳисобот тузишнинг назарий асослари

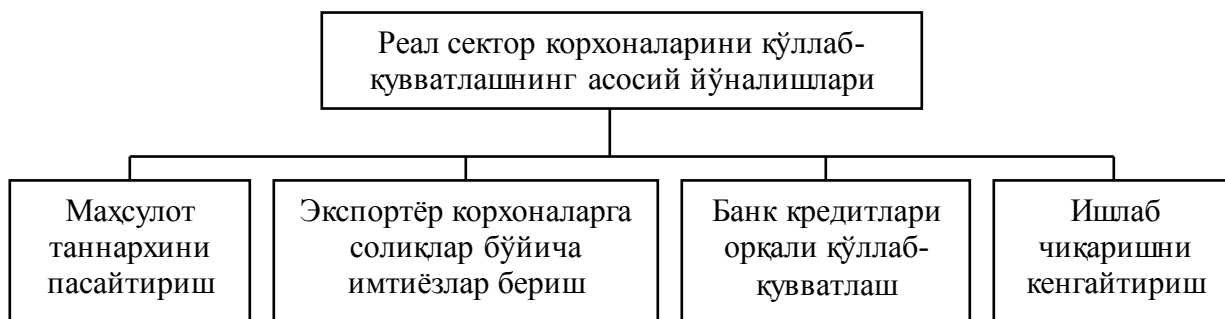
1.1. Инқирозга қарши чоралар дастурини амалга ошириш жараёнида корхоналарнинг ташқи иқтисодий фаолият операциялари ва уни амалга оширишнинг услубий асослари

Иқтисодиётнинг етакчи тармоқларига хорижий инвестицияларни кенг миқёсда жалб қилиш ва шу асосда корхоналар ташқи иқтисодий фаолиятини янада ривожлантириш ислохотларнинг бугунги кундаги устувор йўналишларидан бири ҳисобланади. Белгиланган вазифаларни бажариш учун ташқи иқтисодий фаолият ҳисобини дунё миқёсида тан олинган халқаро стандартлар талаблари асосида ташкил қилиш зарур. Бу ўз навбатида ўтказилаётган иқтисодий ислохотларнинг халқаро ҳамжамиятда тан олиниши ва хорижий инвесторлар қизиқишининг ортишига, шунингдек ишлаб чиқилган маҳсулотларнинг халқаро бозорда рақобат қилишига асос бўлиб хизмат қилади.

Иқтисодий ислохотларни ривожлантириш натижасида хўжалик юритувчи субъектлар, мулкчилик шаклидан қатъий назар хусусий корхоналар, акциядорлик жамиятлари, қўшма корхоналар ва бошқа тадбиркорлик субъектлари учун ташқи иқтисодий фаолият билан шуғулланиш учун кенг имкониятлар очилди. Ислохотларнинг навбатдаги босқичи сифатида ташқи иқтисодий фаолият билан шуғулланаётган корхоналар фаолиятини янада ривожлантириш учун унинг меъёрий-ҳуқуқий базаси яратилди. Айни пайтда ташқи иқтисодий фаолият ҳисоби олдида турган муҳим вазифалардан бири – мамлакатимизнинг экспорт ва импорт салоҳиятини янада юксалтиришдан иборатдир. Ушбу долзарб масалага Президентимиз И. Каримов ҳар доим тўхталиб ўтиб, галдаги вазифаларнинг устувор йўналишларини кўрсатиб ўтадилар.

Президентимиз ўз асарларида Инқирозга қарши чоралар дастурининг конкрет бўлимлари – белгиланган комплекс чора-тадбирлар ҳақида тўхталиб ўтиб, мазкур чора-тадбирлар орқали ҳал этилиши лозим бўлган асосий вазифаларни белгилаб бердилар².

Биринчидан – корхоналарни модернизация қилиш, техник ва технологик қайта жиҳозлашни янада жадаллаштириш, замонавий, мослашувчан технологияларни кенг жорий этиш. Бу вазифа авваламбор иқтисодиётнинг асосий тармоқлари, экспортга йўналтирилган ва маҳаллийлаштириладиган ишлаб чиқариш қувватларига тегишлидир. Шунга кўра, ушбу тармоқлардаги корхоналарни бир қатор асосий йўналишлар бўйича қўллаб-қувватлашни амалга ошириш мақсадга мувофиқдир (1-расмга қаранг).



1-расм. Иқтисодиёт реал сектори корхоналарини қўллаб-қувватлашнинг асосий йўналишлари

Маълумки, мамлакатимиз етакчи тармоқларида ишлаб чиқаришни модернизация қилиш, техник ва технологик қайта жиҳозлаш, халқаро сифат стандартларига ўтиш бўйича турли муддатларга мўлжалланган дастурлар ишлаб чиқилган ва изчил равишда амалга ошириб келинмоқда.

² И.Каримов. Жаҳон молиявий-иқтисодий инқирози, Ўзбекистон шароитида уни бартараф этишнинг йўллари ва чоралари. -Т.: “Ўзбекистон”. 2009й. 41-53 бетлар. (-56 бет)

Бу ўринда мазкур тармоқ дастурларини амалга оширишни тезлаштириш вазифаси қўйилмоқда. Ўз навбатида, бу мамлакатимизнинг ҳам ташқи, ҳам ички бозорда барқарор мавқега эга бўлишини таъминлаш имконини беради.

Иккинчидан – жорий конъюнктура кескин ёмонлашиб бораётган ҳозирги шароитда экспортга маҳсулот чиқарадиган корхоналарнинг ташқи бозорларда рақобатдош бўлишини қўллаб-қувватлаш бўйича конкрет чора-тадбирларни амалга ошириш ва экспортни рағбатлантириш учун қўшимча омилар яратиш, хусусан:

- айланма маблағларини тўлдириш учун корхоналарга Марказий банк қайта молиялаш ставкасининг 70 фоизидан ортиқ бўлмаган ставкаларда 12 ойгача бўлган муддатга имтиёзли кредитлар бериш;

- тайёр маҳсулот ишлаб чиқаришга ихтисослашган, хорижий инвестиция иштирокида ташкил этилган корхоналарни бюджетга барча турдаги солиқ ва тўловлардан – қўшимча қиймат солиғи бундан мустасно – озод қилиш муддатини 2012 йилгача узайтириш;

- банклар кредитлари бўйича тўлов муддати ўтган ва жорий қарзлар миқдорини қайта кўриб чиқиш, бюджетга тўланадиган тўловларнинг пенясидан кечиш ва бошқа муҳим имтиёз ва преференциялар бериш.

Учинчидан – қатъий тежамкорлик тизимини жорий этиш, ишлаб чиқариш харажатлари ва маҳсулот таннархини камайтиришни рағбатлантириш ҳисобидан корхоналарнинг рақобатдошлигини ошириш.

Шу мақсадда яқинда хўжалик юритувчи субъектларнинг иқтисодиётимиздаги етакчи тармоқ ва соҳаларда маҳсулот таннархини камида 20 фоиз туширишга қаратилган чора-тадбирларни амалга ошириш борасидаги тақлифлари маъқулланганини қайд этиш лозим.

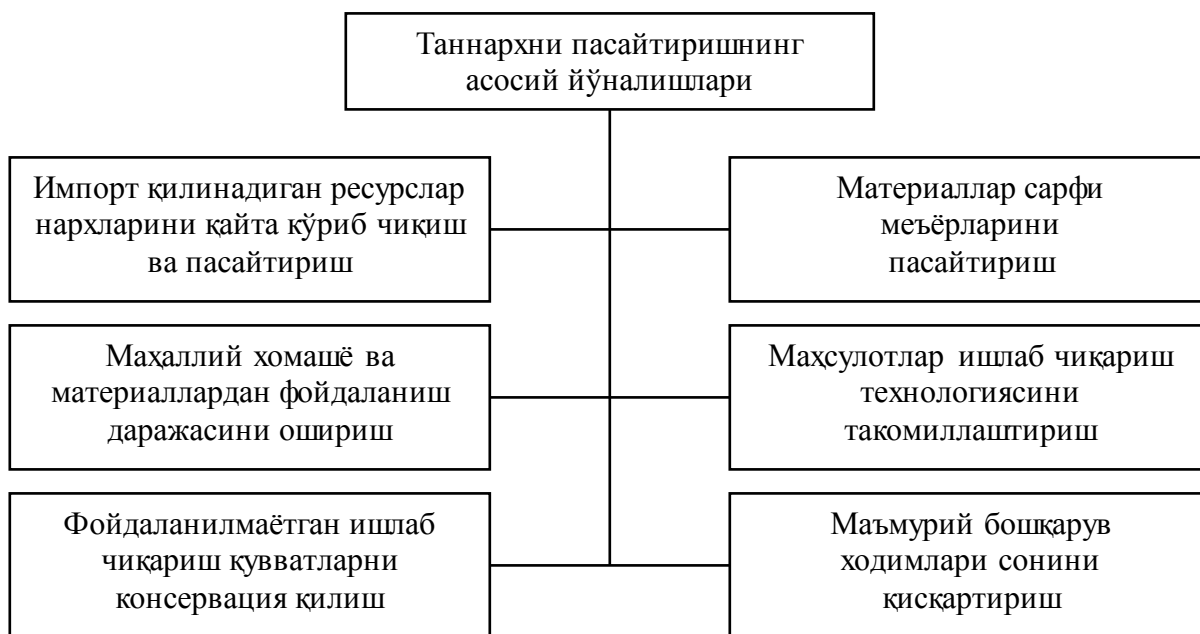
Бунинг учун ҳар бир хўжалик юритувчи субъект ўз фаолият йўналиши бўйича таннархни пасайтириш омиллари тўғрисида кенг ва чуқур тасаввурга

эга бўлиши лозим. Умумий ҳолда, мамлакатимиз корхоналарида таннархни пасайтиришнинг асосий йўналишлари сифатида қуйидагиларга алоҳида эътибор қаратиш мақсадга мувофиқдир (1-чизмага қаранг).

Маҳсулот таннархини пасайтиришга қаратилган чора-тадбирларни амалга ошириш юзасидан бир неча йирик ишлаб чиқариш корхоналарида амалий тажрибалар ўтказиб кўрилди. Жумладан, Тошкент трактор заводининг маҳсулотлари таннархини 20% га камайтириш бўйича 2008 йил декабрь ойида ўтказилган амалий тажриба орқали таннархни оптималлаштиришнинг қуйидаги усуллари қўлланилди:

1-чизма.

Таннархни пасайтиришнинг асосий йўналишлари

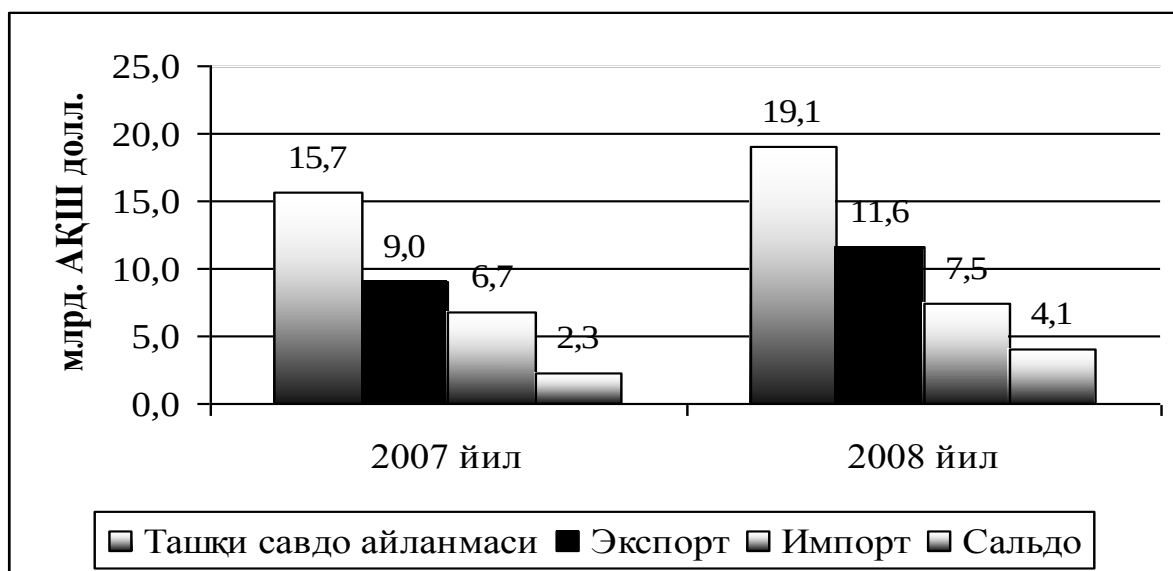


- импорт ресурслари нархларини қайта кўриб чиқиш ва пасайтириш (-24%);
- материаллар сарфи меъёрларини қайта кўриб чиқиш (-0,06%);
- локализация даражасини кучайтириш орқали таннархни камайтириш (-1%);
- маҳсулотлар ишлаб чиқариш технологиясини ўзгартириш (-0,05%);
- фойдаланилмаётган қувватларни консервация қилиш (-2%);

- ишчилар ва ходимлар сонини оптималлаштириш (-0,3).

Шунингдек, ҳозирда таннархни камайитириш бўйича белгиланган параметрларга эришиш учун раҳбар ва масъул ходимларни рағбатлантиришнинг таъсирчан механизмини ишлаб чиқиш кўзда тутилмоқда. Ташқи бозорда конъюнктуранинг ёмонлашувига қарамасдан, ташқи савдо айланмаси 2007 йилдаги 15719,6 млн. долл.дан 2008 йилда 19077,0 млн. долл. ҳажмига қадар, яъни 21,4 фоизга ошди (2-расмга қаранг).

Айни вақтда товарлар ва хизматлар экспорти 28,7 фоизга ортди. Натижада ташқи савдо балансида ижобий сальдо ҳажми сезиларли даражада ўсди. Бу эса ишончли тўлов баланси ва иқтисодиётимиз барқарорлигининг муҳим кўрсаткичи бўлиб хизмат қилмоқда.



2-расм. Ташқи савдо айланмаси ҳажмининг ўсиши, млрд. АҚШ долл.

Ташқи савдо таркибида чуқур ижобий ўзгаришлар рўй бермоқда. Жумладан, кейинги йиллар мобайнида экспорт таркибида рақобатдош тайёр маҳсулот салмоғининг барқарор ўсиш тенденцияси ва хомашё етказиб берувчи тармоқлар маҳсулотлари улушининг камайиб бораётгани яққол кўзга ташланмоқда. 2008 йилда умумий экспорт ҳажмида хомашё бўлмаган

товарларнинг улуши 71 фоиздан зиёдни ташкил этди. Аини вақтда Ўзбекистон учун анъанавий экспорт хомашёси бўлган пахта толасининг бу борадаги улуши 2003 йилдаги 20 фоиздан 2008 йилда 9,2 фоизга тушди (1-жадвалга қаранг).

1-жадвал

Ўзбекистон Республикаси ташқи савдо айланмасида экспорт ва импорт динамикаси, млн. АҚШ долл.

Кўрсаткичлар	2007 йил	2008 йил	Ўсиш суръати, %да
Экспорт	8991,5	11572,9	128,7
Импорт	6728,1	7504,1	111,5

Жадвалдан кўринадики, 2008 йилда экспорт ҳажми 28,7 фоизга, импорт ҳажми эса 11,5 фоизга ортган. Таъкидлаш керакки, ташқи савдо муносабатларимиз географияси, аввало, ривожланиб бораётган Осиё қитъаси бозорлари билан савдо айланмасининг ўсиши ҳисобидан сифат жиҳатидан ўзгармоқда.

Бу кўрсаткичларнинг барчаси, аввало, экспорт таркибида юқори қўшимча қийматга эга бўлган рақобатдош тайёр маҳсулот улушининг изчил ошиши, биринчи навбатда, иқтисодиётимизнинг ўсиб бораётган салоҳияти ва имкониятларидан далолат беради. Шу билан бирга, бундай ҳолат экспортимизнинг хомашё ресурслари нархи тез-тез ўзгариб турадиган жаҳон бозори таъсирига боғлиқлигини камайтиришда муҳим йўналиш бўлиб хизмат қилади.

Бизнинг кейинги йилларда экспорт соҳасида қўлга киритган ютуқларимиз, аввало, мамлакатимиз иқтисодиётини тубдан таркибий ўзгартириш ва диверсификация қилиш, қисқа муддатда биз учун мутлақо янги, локомотив ролини бажарадиган тармоқларни барпо этиш, ишлаб чиқаришни модернизация қилиш, техник ва технологик янгилаш дастурларини амалга ошириш,

замонавий бозор инфратузилмасини шакллантириш борасида ўз вақтида бошланган, чуқур ўйланган ва узоқ истиқболга мўлжалланган ишларимизнинг натижасидир.

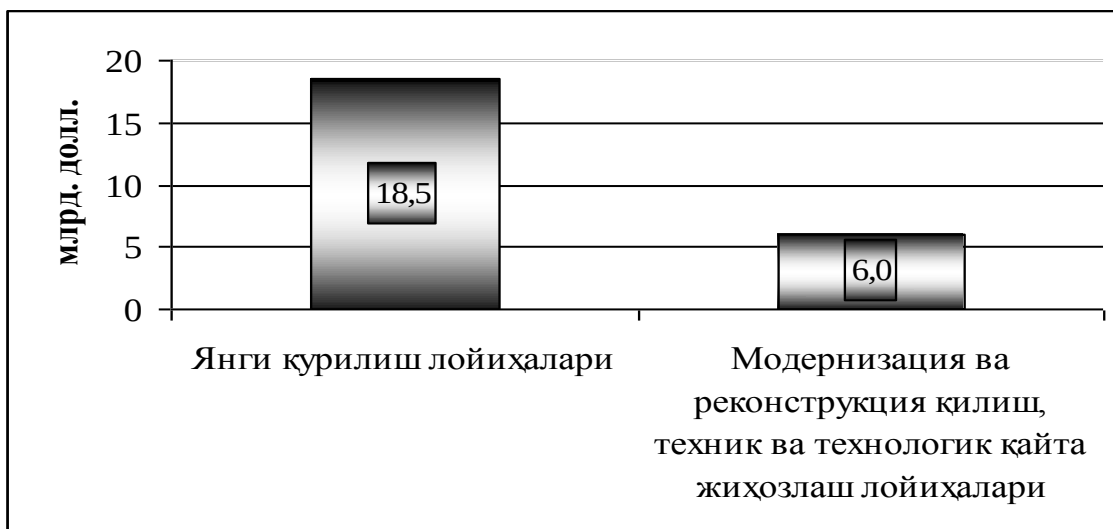
Жаҳон иқтисодий инқирози давом этаётган ҳозирги шароитда бундай ўзгариш айниқса муҳим аҳамиятга эга. Нега деганда, бугунги кунда экспорт асосан хомашё етказиб беришдан иборат бўлиб, дунё бозоридаги нарх-наво ўйинларига ҳаддан ташқари боғланиб қолаётгани айрим мамлакатларда валюта тушумларини камайтирадиган, молиявий барқарорликнинг ёмонлашувига олиб келадиган, иқтисодиётни издан чиқарадиган жиддий факторга айланмоқда.

Президентимиз ўз асарларида узоқ муддатга, яъни 2009-2014 йилларга мўлжалланган дастур ишлаб чиқиш тўғрисидаги масалага алоҳида эътибор қаратдилар. Бу дастурда иқтисодиётимизнинг асосий тармоқларини модернизация қилиш ва техник янгилаш, мамлакатимизнинг янги марраларни эгаллаши учун кучли туртки берадиган ва жаҳон бозорида рақобатдошлигини таъминлайдиган замонавий инновация технологияларини жорий қилиш бўйича мақсадли лойиҳалар ўз ифодасини топади.

Мазкур кенг кўламли дастурни амалга ошириш учун мамлакатимизда сўнгги йилларда жиддий тайёргарлик кўриб келинмоқда. Жаҳон иқтисодий инқирози бу жараёни янада жадаллаштиришга туртки бериб, уни ҳар томонлама тезлаштиришни тақозо этмоқда.

Бугунги кунда иқтисодиётимизни модернизация қилиш, техник ва технологик янгилаш, унинг рақобатдошлигини кескин ошириш, экспорт салоҳиятини юксалтиришга қаратилган муҳим устувор лойиҳаларни амалга ошириш бўйича Дастур ишлаб чиқилмоқда. Шу борада, дастлабки ҳисоб-китобларга кўра, умумий қиймати 24 миллиард АҚШ долларидан зиёд бўлган қарийб 300 та инвестиция лойиҳаси устида иш олиб борилмоқда. Жумладан, бунда янги қурилиш лойиҳалари – 18,5 миллиард долларни, модернизация ва

реконструкция қилиш, техник ва технологик қайта жиҳозлаш бўйича лойиҳалар эса тахминан 6 миллиард долларни ташкил қилади (3-расмга қаранг).



3-расм. Узоқ муддатга мўлжалланган дастур лойиҳалари таркиби (млрд. долл).

Дастурга киритилиши мўлжалланаётган бу лойиҳалар авваламбор ёқилғи-энергетика, кимё, нефт-газни қайта ишлаш, металлургия тармоқларига, енгил ва тўқимачилик саноати, қурилиш материаллари саноати, машинасозлик ва бошқа соҳаларга тегишлидир.

Президентимиз ушбу лойиҳаларнинг бир қисми бўйича 2007-2008 йилларда қурилиш ишлари бошлаб юборилганлигини, баъзиларининг қурилишини эса 2009 йилда бошлаш кўзда тутилаётганлигини таъкидлаб ўтдилар. Мазкур лойиҳаларнинг амалга оширилиши инновацион ва энергияни тежайдиган технологияларни жорий этиш ва жаҳон бозорида талаб мавжуд бўлган янги турдаги товарлар ишлаб чиқаришни ўзлаштириш ҳисобидан йилига 10,4 миллиард долларлик қўшимча маҳсулот ишлаб чиқариш, йиллик экспортни 6,5 миллиард долларга кўпайтириш, ялпи ички маҳсулот ҳажмини сезиларли даражада ошириш имконини беради.

Бугунги кундаги асосий вазифамиз – ҳар бир лойиҳани қисқа муддатларда барча манфаатдор тузилмалар, биринчи навбатда, хорижий инвесторлар билан

биргаликда батафсил кўриб чиқиш, улар бўйича келишувларни охирига етказиш ва 2009-2014 йилларга белгиланган ушбу стратегик муҳим дастурнинг қабул қилинишини тезлаштиришдан иборат.

Шунга кўра, 2009 йилдаги иқтисодий дастурнинг яна бир муҳим устувор йўналиши – **бошланган таркибий ўзгаришларни ва иқтисодиётни диверсификация қилиш жараёнларини давом эттириш** ҳисобланади.

Ташқи иқтисодий фаолият экспорт – импорт мустақиллиги, валюта харажатларини ўзи қоплаши, ўзини ўзи молиялаштириш тамойиллари асосида амалга оширилади. Корхона ва ташкилотлар ўзларининг экспорт – импорт операцияларини ўз маблағлари ва қарзга олинган валюта маблағлари ҳисобидан амалга ошириши мумкин.

Мамлакатимизда бозор муносабатлари ривожлангунга қадар ташқи иқтисодий фаолият билан фақатгина ташқи иқтисодий фаолият бирлашмалари шуғулланар эди. Эндиликда эса изчил амалга оширилаётган иқтисодий ислохотлар натижасида ушбу фаолият билан ишлаб чиқарган маҳсулоти дунё бозорида рақобатбардош ҳисобланган барча корхона ва ташкилотлар шуғулланиши мумкин. Ўзбекистон Республикасининг “Ташқи иқтисодий фаолият тўғрисида”ги қонунига мувофиқ мулкчилик шаклидан қатъий назар Ўзбекистон Республикасида рўйхатга олинган юридик шахслар, шунингдек, Ўзбекистон Республикасининг ҳудудида доимий яшаш жойига эга бўлган ва яқка тартибдаги тадбиркор сифатида рўйхатга олинган жисмоний шахслар ташқи иқтисодий фаолият билан шуғулланишга ҳақлидир. Бундан ташқари, Ўзбекистон Республикасининг давлат органлари, агар қонун ҳужжатларида бошқача қоида белгиланмаган бўлса, ташқи иқтисодий фаолиятни амалга оширишлари мумкин³.

³ Ўзбекистон Республикасининг 2000 йил 26 май, 77-II сонли “Ташқи иқтисодий фаолият тўғрисида”ги қонуни.

Ташқи иқтисодий фаолият экспорт-импорт операциялари мустақиллиги, ўз валюта сарфини ўзи оқлаши ва ўзини ўзи молиялаштириш тамойиллари асосида амалга оширилади. Ташқи иқтисодий фаолият субъектлари экспорт-импорт операцияларини ўз маблағлари билан бирга қарзга олинган маблағлари ҳисобидан амалга оширишлари ҳам мумкин. Қолаверса, ташқи иқтисодий фаолиятнинг асосий тамойиллари қонун ҳужжатларида қуйидагича белгилаш ҳам қабул қилнган:

- ташқи иқтисодий фаолият субъектларининг эркинлиги ва иқтисодий мустақиллиги;
- ташқи иқтисодий фаолият субъектларининг тенглиги;
- савдо-иқтисодий муносабатларни амалга оширишда камситишларга йўл қўйилмаслиги;
- ташқи иқтисодий фаолиятни амалга оширишдан ўзаро манфаатдорлик;
- ташқи иқтисодий фаолият субъектларининг ҳуқуқлари ва қонуний манфаатлари давлат томонидан ҳимоя қилиниши.

Қайд қилиш жоизки, ташқи иқтисодий фаолият билан шуғулланувчи субъектлар ташқи бозорга чиқиш учун халқаро тижорат банкларини тузиш, халқаро ҳисоб-китоблар шакли ва мол етказиб берувчилар билан ишлаш механизмини билиш ҳамда савдо-иқтисодий алоқаларни амалга оширадиган хорижий ҳамкорларни танлай билиш лозим. Халқаро иқтисодий фаолиятнинг мол етказиб бериш. Контракт шартлари ва нархларни белгилаш ҳамда ҳисоб-китоб шаклларини танлаш борасидаги талаблари анча мураккаб ҳисобланади. Шу сабабли корхоналар экспорт маҳсулоти рақобатбардошлилигини таъминлашлари билан бирга ушбу шартларга ҳам риоя қилишлари лозим бўлади.

Мамлақтимизда ташқи иқтисодий фаолиятни амалга ошириш ва унинг эркинликларини кафолатлаш, шунингдек ушбу фаолиятни назорат қилиш

мақсадида Ўзбекистон Республикаси хўжалик юритувчи субъектлари томонидан тузиладиган экспорт-импорт контрактлари (шартномалари, битимлари)ни Ўзбекистон Республикаси ташқи иқтисодий алоқалар, савдо ва инвестиция вазирлигида рўйхатга олиш тартиби йўлга қўйилган ⁴.

Ўзбекистон Республикаси ТИФни тартибга солувчи бошқа меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларни ижро қилиш мақсадларида ишлаб чиқилган ва Ўзбекистон Республикасининг хўжалик юритувчи субъектлари томонидан тузиладиган экспорт-импорт операциялари бўйича контрактлар (шартномалар, битимлар)ни Ўзбекистон Республикаси Ташқи иқтисодий алоқалар, инвестиция ва савдо вазирлигида (ТИАИСВ) рўйхатдан ўтказиш механизмини белгилайди.

ТИАИСВ томонидан берилган, контрактни рўйхатга олиш сертификатини бекор қилиш хўжалик юритувчи субъектнинг талаби билан ёки қонунчиликда кўзда тутилган бошқа ҳолларда Марказий банк ва Ўзбекистон Республикаси Давлат божхона қўмитасини мажбурий тарзда хабардор қилиш билан амалга оширилади.

1.2. Инқирозга қарши чоралар дастурини амалга ошириш жараёнида консолидациялашган молиявий ҳисобот ва уни тузишнинг назарий асослари

Инқирозга қарши чоралар дастурини амалга ошириш жараёнида Ўзбекистон Республикасида амалга оширилаётган иқтисодий ислохотларнинг ўзига хос томонларидан бири шундаки, ишлаб чиқаришни ривожлантириш, истеъмолчиларга кенг халқ истеъмоли молларини етказиб бериш асосий ўринни эгаллайди. Ушбу жараён, республикаимиз иқтисодий сиёсатининг бош талабларидан бири сифатида қарор топмоқда. Бу ҳақда Президентимиз фикр

⁴ Ўзбекистон Республикаси Президентининг 1997 йил 10 октябрдаги “Махсулотлар (ишлар, хизматлар) экспортини рағбатлантиришга доир қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида”ги ПФ-1871-сон Фармони

юритар экан, шундай деб таъкилайдилар: «2010 йилда ижтимоий-иқтисодий ривожланишнинг энг муҳим мақсади ва асосий **устувор вазифаси** – бу ислохотларни давом эттириш ва чуқурлаштириш, мамлакатимизни янгилаш ва модернизация қилиш, 2009-2012 йилларга мўлжалланган Инқирозга қарши чоралар дастурини сўзсиз бажариш ва шу асосда иқтисодий ривожланишнинг юқори ва барқарор суръатларини, самарадорлигини ҳамда макроиқтисодий мувозанатни таъминлашдан иборатдир.

Юртимиз салоҳиятининг тобора юксалиб бораётгани, сўнгги йилларда ишга туширилган янги замонавий қувватлар, ишлаб чиқариш ва ижтимоий инфратузилманинг ривожи, тизимли равишда амалга оширилаётган ислохотлар ва иқтисодиётнинг эркинлаштирилиши, мамлакатимизда яратилган ниҳоятда қулай инвестиция муҳити бизга 2010 йилда қуйидаги режаларни белгилашга асос беради.

Ялпи ички маҳсулот ва саноат маҳсулотларини 108,3 фоизга, қишлоқ хўжалиги маҳсулотларини 105 фоизга ошириш, иқтисодиётга инвестиция киритиш ҳажмини ялпи ички маҳсулотга нисбатан 30 фоизга етказиш кўзда тутилмоқда.

Маҳсулот экспортини 8,5 фоизга оширишни таъминлаш, юқори қўшимча қийматга эга бўлган тайёр маҳсулот улушини ошириш ҳисобидан унинг таркибини сифат жиҳатидан ўзгартириш вазифаси қўйилмоқда»¹.

Зеро, қайта ишловчи тармоқларнинг, умуман, барча хўжалик юритувчи субъектларнинг замонавий техника ва технологиялар билан тубдан қайта қуроллантирилиши кўп меҳнат талаб қиладиган тармоқлар саноатини ривожлантириш, тайёр маҳсулотлар хилини кенгайтириш, экспорт операцияларини, кичик корхоналар, бир турдаги маҳсулот ишлаб чиқарувчи

¹ И.Каримов. “Асосий вазифамиз – ватанимиз тараққиёти ва халқимиз фаровонлигини янада юксалтиришдир” Халқ сўзи газетаси –Т.: 2010 йил 30 январь, №21(4936)

корхоналарнинг бирлашуви, уларнинг консолидациялашган ҳисоботларда бухгалтерия ҳисобини учун учун кенг имкониятлар яратади. Тегишли тартибда консолидациялашган ҳисоботларни тузувчи корхоналар қуйи корхоналарнинг барчаси бўйича ҳисобот маълумотлари умумлаштирилиб, уларнинг маълумотлари биргина консолидациялашган молиявий ҳисоботда ўз аксини топади.

Республикамизда иқтисодий ислохотларни ўтказиш даврида ташқи иқтисодий ҳамкорликни янада ошириш, республика иқтисодиётига чэт эл инвестициясини жалб қилиш муҳим аҳамият касб этади. Президент Ислон Каримов бу борада шундай дейди: «Ўзбекистон иқтисодиётининг жаҳон иқтисодий тизими билан интеграциялашувига эришмасдан туриб, ташқи иқтисодий алоқаларни кенгайтирмасдан ва мустаҳкамламасдан туриб, энг муҳими, хорижий инвестицияларни мамлакат иқтисодиётига жалб этмасдан туриб, яъни айтмоқчиманки, банк ва молия соҳаларида, реал иқтисодиётда, биринчи галда етакчи тармоқларда чет эл капиталининг иштирокини кенгайтирмасдан туриб, иқтисодиётимизнинг барқарор тараққиётини таъминлаш қийин».⁵

Шу ўринда таъкидлаб ўтиш жоизки, иқтисодиётимизнинг барқарорлигини таъминлашда инвестицияларнинг ҳам ўрни катта бўлиб, консолидациялашган молиявий ҳисоботга асосланган бухгалтерия ҳисобини юритувчи корхоналарнинг кўпайиши, иқтисодий ўсишни таъминлашда рақобатбардош корхоналарнинг экспорт ва импорт салоҳиятни кенгайишида муҳим аҳамият касб этади.

Миллий ишлаб чиқаришнинг иқтисодий самарадорлиги, корхона салоҳиятининг юқори натижавийлиги кўп жиҳатдан консолидациялашган

⁵ Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Тўғридан-тўғри хусусий хорижий инвестицияларни жалб этишни рағбатлантириш борасидаги қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида»ги Фармони, 11.04.2005 й.

молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг миқдорий ўсишига эмас, балки улардан олинadиган самарани оширишга, яъни консолидациялашган молиявий ҳисоботда акс эттирилган маблағларнинг ҳар бир сўмига тўғри келадиган маҳсулот ҳажмини кўпайтиришга, айниқса экспорт ҳажмини кенгайтиришга боғлиқдир.

Ўзбекистон Республикаси иқтисодиётида бозор муносабатларининг ривожланиши жараёнида шартномавий асослари меҳнат воситалари ва кредитларини харид қилиш, маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни сотиш бобида битимлар тузаётган корхоналар ўртасида муносабатлар кенгайиб бормоқда. Бундан ташқари, бюджет, банклар, суғурта органлари, турли жамоат ташкилотлари, хайрия фондлари, бевосита ходимлар ва ҳоказолар билан тўлов муомалалари амалга оширилмоқда. Корхоналар, муассасалар, ташкилотлар ва фуқароларнинг ҳолатида кенг ва хилма-хил доираси билан амалий алоқалар корхона хўжалик фаолиятининг мунтазам ва объектив жиҳатдан муқаррар белгисига айланмоқда. Корхоналар ўртасидаги ҳар хил тўловлар ва ўзаро ҳисоб-китоблар, ҳамкорлик консолидациялашган ҳисобот тузувчи хўжалик юритувчи субъектлар молиявий ҳисоботларини тўғри ва фойдаланувчиларга тушунарли тарзда тузишлари ва маълумотларни асосли тартибда шакллантиришлари лозим.

Корхонанинг молия бухгалтерияси, одатда, барча тўлов ва ҳисоб-китоб муомалаларини бажаради, молиявий, тўлов, ҳисоб-китоб ва кредит муомалалари ҳисобини, ушбу муомалаларни қонунларга мувофиқ ўз вақтида ва тўғри расмийлаштириш устидан назоратни амалга оширади.

Бухгалтерия ҳисоби хўжалик юритувчи субъектда содир бўладиган муомалаларни ҳисобга олиш ва назорат қилишда муҳим восита бўлиб хизмат қилади. Ўзбекистон Республикасида бозор муносабатларининг қарор топтирилиши, кўп укладли иқтисодиётнинг вужудга келтирилиши барча

жабҳада бўлгани каби, бухгалтерия ҳисоби борасида ҳам улкан ўзгаришларнинг содир бўлишига олиб келди.

Маъмурий-буйруқбозлик тизимига асосланган иқтисодиёт шароитида шаклланган корхона, ташкилот ва муассасалардаги бухгалтерия ҳисобини юритиш тизими жаҳон иқтисодий тизимига дадил кириб бораётган мамлакатимиз учун замонавий талабларга жавоб бера олмай қолди. Кейинги йиллар мобайнида халқаро стандартларга тўла-тўқис жавоб берувчи бухгалтерия ҳисоби тизимини яратиш борасида кўпгина ислохотлар олиб борилмоқда.

Режали иқтисодиётдан бозор иқтисодиётига ўтаётган республикамизда амалга оширилаётган иқтисодий ислохотларнинг муҳим унсурларидан бири бўлиб бухгалтерия ҳисобини ислоҳ қилиш ҳисобланади. ҳар қандай иқтисодий тизим, у маъмурий-буйруқбозлик ёки бозор иқтисодиёти тизими бўлишидан қатъий назар, иқтисодий қарорлар қабул қилишда тегишли ахборот таъминоти тизимига муҳтож бўлади. Бундай иқтисодий ахборотни тўплаш ва умумлаштиришнинг энг муҳим воситаси бухгалтерия ҳисоби бўлиб ҳисобланади. Бухгалтерия ҳисоби турли иқтисодий тизимларда турлича вазифаларни бажаради ва турли мақсадларни кўзда тутди, шу боисдан ҳам бир иқтисодий тизимдан бошқасига ўтишда бухгалтерия ҳисоби тизими ҳам шунга мувофиқ тарзда ислоҳ қилиниши лозим.

Бозор иқтисодиётига асосланган, кўп укладли иқтисодиёт шароитида мулкчилик тузилмаси ўзгарди ва энди давлат хўжалик юритувчи субъект фаолиятидан манфаатдор бўлган фойдаланувчилар ва мулк эгаларидан бирига айланди, зеро бу фойдаланувчи ва мулкдор хўжалик юритувчи субъектга ўз маблағини қўйган. Хўжалик юритувчи субъектнинг бу ўз навбатида, ўзини рақобатбардош корхонага айланишида ёрдам берадиган ва зарур молиявий натижаларга эришишида қўл келадиган бошқарув қарорларини излаш ва қабул

қилишини тоқазо этади. Бу борадада хўжалик юритувчи субъект бозор конъюнктурасини ўрганади, ўз фаолиятини мустақил режалаштиради ва бошқа шу каби мақсадларни ўз олдига қўяди. Бу мақсадларга эришиш учун кўпдан-кўп манфаатдор томонлар билан иқтисодий алоқага киришади. Бу жараёнда бухгалтерия ҳисоби манфаатдор томонлар учун ахборот манбаи бўлиб хизмат қилади.

Башарти, Инқирозга қарши чоралар дастурини амалга ошириш жараёнида бухгалтерия ҳисоби фақатгина оддий ҳисобчилик тизими бўлиб қолмасдан, балки у манфаатдор фойдаланувчиларга ҳар томонлама асосланган қарорлар қабул қилишларида ёрдам берадиган корхона фаолиятининг натижалари тўғрисидаги ахборотни тўплаш, уларни қайта ишлаш ва тақдим этиш воситаси вазифасини ўтайди. Ушбу вазифани ўташда йирик ишлаб чиқариш ва қайта ишлаш, хизмат кўрсатиш, иш бажариш билан шуғулланувчи корхоналарнинг умумлашган молиявий ҳисоботи маълумотлари муҳим аҳамият касб этади. Ҳар томонлама бухгалтерия ҳисобининг бундай омилкор ва ишончли воситага айланишини таъминлаш мақсадида республикада кўпгина ислохотлар қилиниб, энг аввало, «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонуннинг қабул қилиниши бу борада қўйилган энг муҳим қадамлардан бири бўлди.

Ўзбекистон Республикасининг «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонунининг қабул қилиниши бухгалтерия ҳисобини юритиш стандартларига нисбатан янги, бозор муносабатларига тўғри келадиган талабларни қарор топтиришни таъминлайди ҳамда Ўзбекистон Республикасидаги бухгалтерия ҳисоби тизимини ташкил этишда замин бўладиган асосий тамойилларни кўзда тутди. Бундан ташқари, қонун хўжалик субъектларининг бухгалтерия ҳисоби борасидаги ҳуқуқлари, мажбуриятлари ва жавобгарликларини, шунингдек, бухгалтерия молиявий ҳисоботларни тақдим этиш ва эълон қилишга қўйиладиган талабларни баён қилади. Ушбу қонунга мувофиқ бухгалтерия

ҳисоби ва ҳисоботини тартибга солиш, бухгалтерия ҳисоби стандартларини ишлаб чиқишва тасдиқлаш Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги зиммасига юкланиши, банкларнинг бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини тартибга солиш Марказий банк томонидан қонун ҳужжатларига мувофиқ амалга оширилиши таъкидланган. Шунингдек, мазкур қонуннинг 17-моддасида шундай дейилади:

“Шўъба корхоналари, филиаллари ва ваколатхоналари бўлган корхоналар консолидациялашган молиявий ҳисобот тузади. Шўъба корхоналарга қўшилган ҳиссалар бош корхонанинг молиявий ҳисоботида унинг молиявий қўйилмалари сифатида акс эттирилади. Юридик шахслар ўз филиаллари, ваколатхоналари ва бошқа таркибий бўлинмаларини мустақил балансга ажратишлари мумкин бўлиб, уларнинг баланслари ва бошқа ҳисобот шакллари уларнинг консолидациялашган ҳисоботига киритишлари шарт. Консолидациялашган ҳисоботга бош корхона, унинг шўъба корхоналари, филиаллари ва ваколатхоналарининг молиявий ҳисоботлари илова қилинади. Консолидациялашган ҳисобот бухгалтерия ҳисоби стандартларига мувофиқ тузилади. Ушбу модданинг талаблари вазирликлар, идоралар ва бюджет ташкилотларининг жамлама молиявий ҳисоботига нисбатан татбиқ этилмайди.”⁶

Инқирозга қарши чоралар дастурини амалга ошириш жараёнида шўъба корхоналари, филиаллари ва ваколатхоналари бўлган хўжалик юритувчи субъектлар молия-хўжалик фаолиятини бухгалтерия ҳисобини жамланган маълумотларини акс эттиришда консолидациялашган молиявий ҳисоботларнинг ўрни ниҳоятда каттадир.

Шўъба корхоналари, филиаллари ва ваколатхоналари бўлган корхоналар консолидациялашган молиявий ҳисоботи, шўъба корхонларга қўшилган бош

⁶ Ўзбекистон Республикасининг «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонуни. 17-модда, 1996 йил 30 август.

корхона улушини ҳисоботларда акс эттирилиш тартиби, юридикшахслар ўз филиаллари, ваколатхоналари ва таркибий бўлинмаларини мустақил балансга ажратиш ва уларни битта умумлашган ҳисоботда акс эттирилиши, консолидациялашган молиявий ҳисоботларга асос бўлувчи бухгалтерия ҳужжатлари, консолидациялашган ҳисоботларни тузиш ва унинг усуллари, маълумотларни жамлаш, консолидациялашган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш, шўъба хўжалик жамиятларига инвестицияларни бош жамиятнинг алоҳида молиявий ҳисоботида ҳисобга олиш тартибини белгилаб берувчи Ўзбекистон Республикасининг «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонуни, «Ҳисоб юритиш сиёсати ва молиявий ҳисобот» номли 1-сон БҲМС, «Консолидациялашган молиявий ҳисоботлар ва шўъба хўжалик жамиятларига сармояларни ҳисобга олиш» номли 8-сон БҲМС, «Хўжалик юритувчи субъектлар молиявий-хўжалик фаолиятининг бухгалтерия ҳисоби счётлари режаси ва уни қўллаш бўйича Йўриқнома» номли 21-сон БҲМС каби меъёрий ҳуқуқий ҳужжатлар ташкил этади ва бу меъёрий ҳуқуқий ҳужжатлар асосида консолидациялашган молиявий ҳисоботларни тузиш, тақдим этиш тартиби ва қоидалари амалга оширилади.

1.3. Инқирозга қарши чоралар дастурини амалга ошириш жараёнида хўжалик юритувчи субъектларда консолидациялашган молиявий ҳисобот ва уни тузишнинг асосий тамойиллари

Бош мақсадимиз жамиятни демократлаштириш ва янгилаш, мамлакатни модернизация ва ислоҳ этиш экан, ушбу шароитида янги иқтисодий муносабатларни ишлаб чиқиш ва уни амалда кенг жорий этиш муҳим аҳамият касб этади. Республикамизда ижтимоий йўналтирилган бозор иқтисодиётига ўтиш муносабати билан иқтисодий ислоҳотларнинг жадал тарзда амалга оширилиши, мамлакатимиздаги хўжалик юритувчи субъектларга чет эл корхоналари билан иқтисодий муносабатларни, аниқроғи хўжалик

муносабатларини амалга ошириш, чет эл корхоналарини республикамиз худудида очиш, умумлашган, бирлашган, ассоциациялашган корхоналар, уюшмалар, коопорациялар, йирик корхоналар кўпайиши ва уларни фаолиятини амалга оширишни ҳуқуқий асослари тўлиқ таъминланди.

Макроиктисодий мувозанатни барқарорлаштириш йўлини изчиллик билан амалга ошириш иқтисодий ислоҳотларни чуқурлаштириш ва иқтисодиётни эркинлаштириш, иқтисодиётда таркибий ўзгаришлар қилиш, реал секторга инвестицияларни киритиш, экспортга ишлайдиган рақобатбардош корхоналар ва коопоратив бошқарувни амалга оширадиган корхоналарни барпо этиш учун қулай макроиктисодий шарт-шароитлар яратиш имконини берди. Бу ўз навбатида консолидациялашган ҳисобот шакллари ва уларни тузишни тўғри ташкил этиш, тартиб ва босқичларини такомиллаштиришни тоқозо этади.

Иқтисодиётда чуқур таркибий ўзгаришларни амалга ошириш, ишлаб чиқаришни доимий равишда модернизациялаш ва технологик жиҳатдан янгилаб бориш иқтисодиётни ислоҳ этишнинг стратегик вазифаларидир. Бу стратегик вазифаларни амалга оширишда хўжалик юритувчи субъектлар томонидан бухгалтерия ҳисоби маълумотларини консолидациялашган молиявий ҳисоботлар асосида умумлаштиришни йўлга қўйиш ва уларни тўғри ташкил этиш ва қоида ва тамойилларга мувофиқ тузишга тўғри келади.

Бу эса кўп жиҳатдан хўжалик юритувчи субъектларда қуйи ташкилот ва корхоналарнинг бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини тўғри ташкил қилиш ва юритишга, уларнинг маълумотларини белгиланган тартиб ва босқичлар асосида тўғри ҳисобга олиш ҳамда уларни тўғри умумлаштиришни оптимал вариантда ташкил этишга боғлиқдир. Буни шундай изоҳлаш мумкинки, ушбу тизимда миллий стандартларнинг амалиётга киритилиши тегишли корхоналарда бу турдаги ҳисобот шакллари тузишнинг янгича тартибини белгилаб бермоқда. Айнан мана шу ўзгаришлар коопоратив ва трансмиллий корхоналарда

молиявий ҳисобот тузиш борасида ҳам янгича ҳисоб юритиш тартиби юзага келганлиги билан изоҳланади. Бу борада айрим такомиллаштирилмаган масалалар ҳам мавжуд бўлиб, консолидациялашган молиявий ҳисобот ва унда маълумотларни умумлаштиришни ислоҳ қилиш авваламбор, Республикамиздаги ижтимоий-иқтисодий шарт-шароитларга, қонунчиликка асосланиши ҳамда халқаро стандартлар талаби даражасида ташкил этилиши зарурати келиб чиқади.

«Консолидациялашган молиявий ҳисоботлар ва шўъба хўжалик жамиятларига сармояларни ҳисобга олиш» номли 8-сон БХМС ҳамда бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг миллий стандартларини ишлаб чиқиши бухгалтерия ҳисоби маълумотларини умумлаштириб кўрсатишда консолидациялашган молиявий ҳисобот, уларни тузиш ва фойдаланувчиларга тақдим этишнинг янгича тартибини белгилаб берди.

Республикамиз иқтисодиётининг жаҳон иқтисодиётига интеграциялашуви жараёнида бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини ислоҳ қилиш республикамизда мавжуд шарт-шароитлардан келиб чиққан ҳолда, халқаро стандартлар доирасида ташкил этиш ва юритишни талаб этади. Бухгалтерия ҳисоботларини тузишда, аввало, ҳисоб юритиш сиёсатига амал қилиш лозим. Ҳисоб юритиш сиёсати деганда, хўжалик юритувчи субъект раҳбарининг бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботни тамойил ва меъёрий қоидаларига мос равишда юритиш ва тузиш учун қўлланиладиган усуллар мажмуи тушунилади.⁷

Шўъба корхоналари, филиаллари ва ваколатхоналари бўлган корхоналар бухгалтерия ҳисобини юритиш ва ҳисоботини тузишни ташкил қилишнинг аниқ йўналиши бўйича субъектнинг ҳисоб сиёсати шакллантирилишида Ўзбекистон Республикасининг «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонуни ва шу мавзуга тегишли қонун ҳужжатларини қўллаш зарур.

⁷ «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот» номли 1-сон БХМС. //Солиқ тўловчининг журнали, №11, 1998. 3-банд.

Шўъба корхоналари, филиаллари ва ваколатхоналари бўлган корхоналар бухгалтерия ҳисобини юритиш сиёсатини танлаш ва асослашга таъсир қилувчи омиллар қуйидагилар ҳисобланади: хўжалик юритувчи субъектнинг ташкилий ҳуқуқий шакли; мулкчилик шакли; фаолият тури ва тармоқ бўйсинуви; ишлаб чиқариш кўлами ҳамда ишлатиладиган воситалар миқдори; солиққа тортиш муносабати; Инқирозга қарши чоралар дастурини амалга ошириш жараёнида хўжалик юритувчи субъектнинг ҳаракат қилиш эркинлиги даражаси; молия хўжалик фаолияти шунингдек, консолидациялашган ҳисобот маълумотларига кўра фаолиятга маблағларнинг йўналтирилишининг ривожланиш стратегияси; бошқарув фаолиятининг техник жиҳатдан қуролланганлиги; хўжалик юритувчи субъектни консолидациялашган ҳисоботтузишда маълумотлар билан таъминланишнинг самарали тизимини мавжудлиги; бухгалтерия ҳисобини юритувчи ва консолидациялашган молиявий ҳисоботга маълумотларни умумлаштирувчи бухгалтер ходимларнинг малакаси, ташаббускорлиги ва тадбиркорлиги; консолидациялашган молиявий ҳисобот самарадорлигидан моддий манфаатдорлик ва мажбуриятлар бўйича моддий жавобгарлик тизими.

Шўъба корхоналари, филиаллари ва ваколатхоналари бўлган корхоналар бухгалтерия ҳисобини юритиш ташкил этилган ҳисоб юритиш сиёсати асосида амалга оширилиб, у календар йилида ўзгартирилмайди.

Ҳисоб маълумотларидан фойдаланувчилар доираси анча кенгайиб бораётганлиги, интеграция жараёнлари чуқурлашаётганлиги, қўшма корхоналар барпо этилаётганлиги, жаҳон молия бозорига (қимматли қоғозлар биржалари, халқаро банклар, фондлар ва бошқаларга) чиқилаётганлиги сармоялар, ишчи кучи ва валютанинг кўпчилик мамлакатлар ўртасида эркин ҳаракатланиши зарурлиги бухгалтерия ҳисоби тизимини жаҳон стандартларига мос равишда юритишни янада кучли талаб этмоқда. Қолаверса, бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини халқаро талабларга мувофиқ ўзгартириш кейинги

вақтларда Ўзбекистон учун ҳам тобора долзарб вазифага айланган. Ушбу вазифаларни амалга ошириш мақсадида республикада халқаро стандартларга тўла-тўқис мос келувчи бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартларини бир нечтаси ишлаб чиқилди ва амалиётга кенг жорий этилмоқда.

Республикада бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонун асосида ишлаб чиқилган бўлиб, ушбу стандартлар бухгалтерия ҳисоби шакллари ва усулларини танлашда ҳўжалик юритувчи субъектларнинг мустақиллигини кенгайтирибгина қолмасдан, ҳисоб ахборотининг ишончилиги учун уларнинг маъсулиятини ҳам талаб этади.

Мамлакатимизда бухгалтерия ҳисобини ислоҳ қилишда халқаро тамойилларга асосланган ҳисобварақлар режасининг қабул қилиниши навбатдаги муҳим қадамлардан бири бўлди. Янги ҳисобварақлар режаси Ўзбекистон Республикасида фаолият юритиб келаётган корхоналарнинг ташқи иқтисодий алоқаларга киришишида, жаҳон иқтисодий интеграциясига қўшилишида асосий восита бўлиб хизмат қилади.

Иқтисодиётнинг эркинлашуви, Ўзбекистон Республикасининг жаҳон иқтисодий тизимига интеграциялашуви, ўз навбатида, мавжуд қонунчилик базасини доимий равишда такомиллаштириб боришни, уни халқаро меъёрлар ва стандартларга мослаштириб боришни талаб этади.

Халқаро стандартлар талабларидан келиб чиққан ҳолда, бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини соддалаштирилган тизими, ҳўжалик юритувчи субъектнинг олиб бораётган фаолияти ва иқтисодий аҳволи тўғрисида тўлиқ тасаввурни шакллантиришда ёрдам беради, бу эса, ўз навбатида, бухгалтерия ҳужжатларини барча фойдаланувчиларга, жумладан, шўъба корхоналари, филиаллари ва ваколатхоналари бўлган корхоналарнинг консолидациялашган молиявий ҳисоботидан фойдаланувчиларига қулайлигини оширади.

Республикамизда олиб борилаётган ислохотларнинг самараси ўлароқ, бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари ишлаб чиқилмоқда. Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартларини ишлаб чиқишда, аввало, халқаро стандартларга асосланилади. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари Халқаро бухгалтерия стандартлари қўмитаси (ХБСК) томонидан ишлаб чиқилади. Ушбу қўмита 1973 йилда тўққиз мамлакат (Канада, Австрия, Германия, Франция, Япония, Мексика, Нидерландия, Буюк Британия ва АҚШ)нинг профессионал бухгалтерия тузилмалари томонидан таъсис этилган⁸. Айни вақтга келиб мазкур ташкилот 30 дан ортиқ стандартни ишлаб чиқди ва эълон қилди.

Бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини халқаро талабларга мувофиқ ислоҳ қилиш кейинги вақтларда республикамизда тобора ўзига хос масала бўлиб бормоқда. Бунга, биринчидан, халқаро бозорларда иш олиб борадиган компаниялар ўртасида муносиб муомала тили бўлишини талаб қилувчи жаҳон иқтисодиётининг ривожланиши, иккинчидан, халқаро стандартларни чуқур ўрганиш ва уларни мамлакатимиз амалиётида кенг қўлланиш зарурлиги сабаб бўлмоқда. Шу боисдан ҳам бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартларини ишлаб чиқишда бевосита халқаро стандартларга таянилмоқда.

Шўъба корхоналари, филиаллари ва ваколатхоналари бўлган корхоналар бухгалтерия ҳисобининг асосий умумлаштирувчи ҳужжати бўлган консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузишда меъёрий ҳужжат ҳисобланмиш миллий стандартларни амалга киритиш зарурати энг аввало, консолидациялашган молиявий ҳисоботнинг базавий қоидалари ва тамойилларини тушунтириш ва умумлаштириш, асосий тушунчаларни баён қилиш, ҳисобга олиш усулларини назарда тутган ҳолда Ўзбекистон

⁸ Константинова Е.П. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособ. – М.: «Дашков и К», 2008. – 288 с.

Республикасида шўъба корхоналари, филиаллари ва ваколатхоналари бўлган корхоналар молиявий ҳисоботининг ўзига хос хусусиятларини қўллашдан иборат бўлиб ҳисобланади.

«Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикасининг қонунининг кўрсатмалари ва моддалари бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартларида (БҲМС) ўз ривожини топди.

Хўжалик юритувчи субъектнинг иш фаолияти давомийлигини таъминлашда муҳим ўрин тутувчи бухгалтерия маълумотларини умумлаштирилган кўрсаткичларидан ташкил топган консолидациялашган молиявий ҳисобот тузиш ва ундан келиб чиқиб ҳисоб юритиш бўйича ҳам стандартлар қабул қилинган. Бу «Консолидациялашган молиявий ҳисоботлар ва шўъба хўжалик жамиятларига сармояларни ҳисобга олиш» номли 8-сон БҲМС бўлиб, у шўъба корхоналари, филиаллари ва ваколатхоналари бўлган корхоналар бухгалтерия ҳисобининг асосий умумлаштирувчи ҳужжати бўлган консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузиш, тақдим этиш тартибини белгилаб беради. Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари Ўзбекистон Республикасининг «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонуни асосида ишлаб чиқилган ва Ўзбекистон Республикасида бухгалтерия ҳисобини меъёрий жиҳатидан тартибга солиш тизимининг элементи бўлиб ҳисобланади.

Консолидациялашган молиявий ҳисобот тузишдаги асосий қоидалар уларда акс эттириладиган хўжалик маблағларини активлар деб эътироф этиш пайтини аниқлаш, бу активларга нисбатан қўлланилиши лозим бўлган уларни қийматини аниқлаш, шунингдек, активлар юзасидан амалга ошириладиган операцияларнинг қийматидаги бошқа ўзгаришларни аниқлаш ва ҳисобга олишдан иборат бўлади.

Ўз навбатида шуни таъкидлаб ўтиш жоизки, бухгалтерия ҳисобининг халқаро ва миллий стандартлари асосида ва Ўзбекистон Республикасининг

«Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонунига мувофиқ консолидациялашган молиявий ҳисобот тузиш тамойиллари қуйидаги қоидаларга асосланади: икки ёқламали ёзув асосида юритилган ҳисоб маълумотларини консолидациялашган молиявий ҳисоботда акс эттириш; консолидациялашган молиявий ҳисоботни узлуксизлигини таъминлаш; консолидациялашган молиявий ҳисоботда ҳисоб объектларини пул(сўм)да баҳоланиши; консолидациялашган молиявий ҳисобот маълумотларини аниқлиги; консолидациялашган молиявий ҳисоботда ҳисоблаш тамойили; консолидациялашган молиявий ҳисоботда олдиндан кўра билиш; консолидациялашган молиявий ҳисоботда мазмуннинг шаклдан устунлиги; консолидациялашган молиявий ҳисоботда кўрсаткичларнинг жипсланувчанлиги; консолидациялашган молиявий ҳисоботнинг бетарафлиги; консолидациялашган молиявий ҳисоботда даромадларнинг тўғри акс эттирилганлиги; консолидациялашган молиявий ҳисоботда харажатларнинг тўғри ифодаланганлиги; консолидациялашган молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг ҳақиқий баҳоланиши⁹. Ушбу қоидалар доирасида консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузиш ташкил этилади ва амалга оширилади. Ҳисоб тамойиллари ва стандартлари консолидациялашган молиявий ҳисобот тузишда асос бўлиш билан биргаликда, республикада консолидациялашган молиявий ҳисоботнинг ягоналигини таъминланишига хизмат қилади. Иқтисодий тизимда активларни, амал қилишини тартибга солиш ва такомиллаштириш, энг аввало, уларнинг ҳисобда тўғри ва ўз вақтида акс эттирилишига боғлиқдир.

Консолидациялашган молиявий ҳисоботнинг асосий мақсади, фойдаланувчиларни ўз вақтида тўлиқ ҳамда аниқ чет эл валютасида амалга ошириладиган операциялар юзасидан молиявий ва бошқа бухгалтерия ахборотлари билан таъминлаш ҳисобланади. Ушбу жумладан келиб чиққан

⁹ Ўзбекистон Республикасининг «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонуни, 6-модда, 1996 йил 30 август

ҳолда, бухгалтерия ҳисобининг фойдаланувчилар ва қизиқувчиларни консолидациялашган молиявий ҳисоботда тўлиқ ва ишончли маълумотлар билан ўз вақтида таъминлаш учун ҳўжалик юритувчи субъектларда консолидациялашган молиявий ҳисобот асосида бухгалтерия ҳисобини юритишда бир қатор вазифалар бажарилиши лозим.

Консолидациялашган молиявий ҳисобот тузишда ва тақдим қилишда қуйидаги вазифалар бажарилади: корхонанинг маблағларини самарали бошқариш мақсадлари учун зарур ахборот билан таъминлаш; мазкур шароитларни тартибга солувчи меъёрий ҳужжатлар талабларига риоя этган ҳолда нақд пулсиз ўтказишлар ва нақд пуллар воситасида зарур тўловлар ва ҳисоб-китобларни ўз вақтида амалга ошириш ва қайси ҳисобот даврига тегишли бўлса ўша ҳисобот даври молиявий ҳисоботларида акс эттириш; ҳисоб регистрларида тўлов ва ҳисоб-китоб муомалалари пул маблағларининг мавжудлиги ҳамда ҳаракатини тўлиқ ва тезкор акс эттириш; консолидациялашган молиявий ҳисобот тузишнинг амалдаги қоидаларига риоя қилиш; мавжуд активлар ва ўзаро ҳисоб-китоблар ҳолатининг инвентаризациясини ташкил этиш ҳамда белгиланган муддатларда ўтказиш; активларнинг мавжудлиги ва бутлигини назорат қилиш.

2-Боб. “Ўзвиносаноат холдинг” компаниясида консолидациялашган молиявий ҳисобот тузиш методикаси

2.1. “Ўзвиносаноат холдинг” компаниясида консолидациялашган молиявий ҳисобот тузишнинг ҳозирги ҳолати

Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи ҳисоботининг тавсифи мантиқан Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи мазмуни ва «консолидациялашган молиявий ҳисобот мақсадидан келиб чиқади. Чунки, концернни мавжудлигини аниқловчи хусусият Бош корхонанинг Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи жамиятларини шўъба даражада назорат қилиш имконияти ҳисобланади, консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузишнинг мақсади эса Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг мулкӣ ва молиявий ҳолатини тўлиқ акс эттириш ҳисобланади, бунда бош корхона консолидациялашган молиявий ҳисоботнинг субъекти ҳисобланади.

Консолидациялашган молиявий ҳисоботларни тузишда бирлаштириш объектлари ёки бирлаштириш доираси яъни Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи ҳисоботига киритилиши лозим бўлган жамиятларни аниқлаш анча мураккаб ҳисобланади. Умумлаштириш мақсадида Бош ва шўъба корхоналари гуруҳини Бош корхонага қарам жамиятлардан иборат ягона иқтисодий тузилма сифатида баҳолаб, Бош корхонага қарам барча жамиятларнинг актив ва пассивлари, даромад ва харажатлари умумлаштирилиши лозим, деган тўғри назарий хулоса чиқариш мумкин. Мазкур жамиятлар қаторига турли мамлакатларда жойлашган, фаолиятнинг барча ҳуқуқӣ шаклларидаги консолидациялашган молиявий ҳисоботни ҳар хил усуллар ҳамда турли ҳисобот муддатидан фойдаланган ҳолда тузадиган жамиятлар ва корхоналар киради. Бундай ҳисоботларни умумлаштиришда консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузишнинг асосий, хусусан, Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи фаолиятини аниқ ва ишончли тасвирини ифода этадиган мақсадини амалга ошмаслик

эҳтимоли мавжуд бўлади. Аксарият ҳолларда ҳисоботларни таққослаб бўлмаслиги боис, уларни умумлаштиришнинг имкони йўқ. Ушбу ҳолат умумий назарий муаммоларни юзага келтиради.

Бу муаммолар биринчидан, Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг барча жамиятларини умумлаштириш, Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг молиявий ҳолатини ишончли акс эттиришда зиддиятлар туғилишидан иборат.

Иккинчидан, мазкур муаммолар тўлиқ умумлаштиришни амалий жиҳатдан амалга ошириш имкониятини чеклаб қўяди. Умумлаштириш доирасини аниқлашга тегишли учинчи муаммо бу Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи жамиятларига ҳар хил таъсирлар ҳисобланади.

Юқоридагилардан шундай хулоса қилиш мумкинки, жамият маълумотларини консолидациялашган молиявий ҳисоботга бир хил тарзда киритиш мақсадга мувофиқ эмас. Шу сабабли, Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузишни назарияси ва услубиётининг вазифалари мазкур муаммоларни ҳал этиш ҳисобланади.

Қуйида консолидациялашган молиявий ҳисоботнинг субъектларига батафсил тўхталиб ўтамиз. Бош корхонанинг Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг қолган жамиятларига муайян даражада таъсир қилиши концерн мавжудлигининг асосий белгиси ҳисобланар экан, халқаро амалиётда ушбу таъсир қуйидаги учта турли даражага бўлинади: ҳал қилувчи таъсир, ҳамкорликдаги таъсир, аҳамиятли таъсир.

Таъсир (назорат) - бу жамиятнинг молиявий ва тезкор фаолиятини молиявий ёки номолиявий хусусиятга эга иқтисодий фойда олиш мақсадида бошқариш имкониятидир.

Ҳал қилувчи таъсир - бу иқтисодий сиёсатни аниқлаш имконини берадиган ва шўъба корхонаси, Бош корхона томонидан бошқарув қарорларни сўзсиз қабул қилинишини таъминлайдиган назоратдир. Аҳамиятли таъсир

молиявий ва расмий қарорларни ҳал этишда иштирок этиш имконини беради, бироқ, ҳал қилувчи таъсирдан фарқли равишда уларни аниқламайди. БҲХСга кўра, Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг жамиятлари учта алоҳида жамиятга бўлинади: шўъба, биргаликда назорат қилинадиган ва қарам жамиятлар. Шундай қилиб, шўъба ва қарам жамиятлар Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи (концерн, корпоротив оила) аъзолари ҳисобланади. Қарам жамиятлар бирлашиш мақсадларига қараб, бевосита қарам ва қўшма (ҳамкорликда назорат қилинадиган) жамиятларга бўлинади.

Юқорида Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи жамиятларининг уларга Бош корхона таъсири даражасидан қатъий назар бўлинишини таъкидлаган эдик. Бироқ, бунда муайян жамиятга таъсир даражасини аниқлайдиган мезонлар ёки белгилар аниқланмаган эди. Қуйида БҲХС таркибидаги объектив белгилар таҳлил қилинади¹⁰. Мазкур белгиларга мувофиқ ҳал қилувчи, ҳамкорликдаги ва аҳамиятли таъсир ўртасидаги бўлинишни келтириш мумкин.

Агар бош корхона шўъба акционерлик корхонаси овозларининг ярмидан кўпига ёки масъулияти чекланган жамият шаклида ташкил этилган шўъба жамияти устав капиталининг ярмидан кўпига эга бўлса умумий ҳолатда ҳал қилувчи таъсирнинг мавжудлиги тахмин қилинади. Чунки, шундай вазиятлар бўладики, овозлар ёки капиталдаги улушнинг кўплигига қарамасдан Бош корхона Шўъба жамиятига (масалан, унинг Низомида чекланиш қайд этилган бўлса) ҳал қилувчи таъсир кўрсата олмайди. IAS (БҲХС) қоидаларига мувофиқ, бундай жамиятлар бирлаштирилаётганда шўъба жамияти ҳисобланмайди. Айни пайтда, тескари ҳолат ҳам пайдо бўлиши мумкин. Бунда Бош корхона шўъба жамиятда овозларнинг ярмидан камига эга бўлади яъни:

¹⁰ Каморджанова Н.А., Карташова И.В. Бухгалтерский финансовый учет. 4-е изд., доп. – СПб.: Питер, 2009. – 288 с.

- аслида бошқа акциядорлар билан шартнома асосида овозларнинг ярмидан кўпига эга бўлса;

- ушбу жамиятга шартнома (Ғарбда "Хукмронлик тўғрисида шартномалар" деб номланган) асосида ёки Низом қондасига мувофиқ ҳал қилувчи таъсир кўрсатиш имконига эга бўлса;

- бошқарув аъзоларининг аксарият қисмини тайинлаш ёки чақириш имконига эга бўлса;

- кўпчилик қарорига таъсир қилиш яъни Бошқарув ва шунга ўхшаш орган йиғилишида ўз сиёсатини ўтказиш имкониятига эга бўлса.

Бундай ҳолатларда Бош корхона аслида ҳал қилувчи таъсир қилишни амалга оширгани сабабли бу жамиятлар шўъба жамиятлари сифатида кўриб чиқилади.

Амалиётда, иштирок этиш тизими тармоқларга бўлиниши яъни бунда битта Шўъба жамияти ўз навбатида бошқа жамиятларга эга бўлиш ҳолатлари учраб туради. Шунингдек, ўзига хос набира компаниялар ҳам пайдо бўлади. Ушбу компаниялар шўъба, қарам ёки ҳамкорликда назорат қилинадиган бўлиши. Муайян набира компания қайси турга киришини аниқлаш учун қуйидаги қоидага амал қилиш керак: Бош корхона овозларнинг фоизини ёки набира компания капиталидаги улушини аниқлашда компания овозлари (улуши) унинг Шўъба компанияларига тегишли овозлар улуши билан қўшилишини ҳисобга олиш лозим. Ушбу ҳолатларни тушуниш учун қуйидаги мисолларни кўриб чиқиш мақсадга мувофиқ.

Иқтисодиётда бу шакл кўп учрамайди ва энг камида икки нафар иштирокчи томонидан ҳамкорликда назорат қилинадиган корхона ёки лойиҳани (юридик шахсни ташкил этмасдан) ифодалайди. Бу иштирокчилардан фақат биттаси концерн таркибига киради. Кўпчилик ҳолларда қўшма жамият ёки қўшма фаолият иштирокчилари тенг ҳуқуқли ва уларнинг улушлари ҳам

тенгдир. Амалиётда ҳамкорликдаги учинчи жамиятни назорат қилаётган икки жамият билан бир қаторда овозлар ёки капиталнинг маълум қисми бир нечта бошқа иштирокчилар ўртасида бўлиниш ҳоллари ҳам учрайди. Бунда Бош корхона ҳамкорликда назорат қилинаётган жамиятга ўз улуши доирасида ҳал қилувчи таъсир кўрсатади яъни унинг назорати жамият улушига мутаносибдир. Улушлар тенг бўлишига қарамасдан, битта жамиятнинг таъсири бошқасиникига қараганда кучлироқ бўлган вазият ҳам юзага келиши мумкин. Бу ҳолатда ҳал қилувчи таъсир кўрсатадиган жамият Бош ва шўъба корхоналари гуруҳига киришидан қатъий-назар собиқ ҳамкорликда назорат қилувчи" жамият ёки Шўъба ёки қарам жамият ҳисобланади.

Халқаро андозаларга (IAS) мувофиқ, бош корхона аҳамиятли таъсир кўрсатадиган ва "Шўъба ҳамда ҳамкорликда назорат қилинмайдиган жамият" қарам (бирлашган) жамият ҳисобланади¹¹. Умумий ҳолатда ҳам жамиятлар қарам ҳисобланади ва инвестор бевосита ёки билвосита ушбу жамиятлар овозларининг 20 фоиздан 50 фоизгача эга бўлади. Аҳамиятли таъсир мавжудлигини қуйидаги белгилар тасдиқлайди: бошқарув ёки шунга ўхшаш органлардаги ваколатхона; қарор қабул қилиш жараёнида иштирок этиш; яқин ўзаро иқтисодий муносабатлар; технологик жиҳатдан қарамлик.

Шу билан биргаликда, жамият кўпчилик овозга эга бўлса ва Бош корхона жамиятга аҳамиятли таъсир кўрсатса у Шўъба эмас, балки қарам жамият ҳисобланади. Айни пайтда, жамият капиталининг 20 фоизидан 50 фоизгача эга бўлса ҳамда Бош корхона қандайдир чекланиш туфайли унга таъсир қилиш имконига эга бўлмаса, у қарам ҳисобланмайди.

¹¹ Каспина Р.Г., Плотникова Л.А. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности: учеб. пособ. Россия.-М.: Эксмо, 2010. – 432 с.

Юқорида кўриб чиқилган барча турдаги: Шўъба, ҳамкорликда назорат қилинадиган ва қарам жамиятлар алоҳида кўзда тутилган усуллар ёрдамида консолидациялашган молиявий ҳисоботга киритилади.

Бизнинг фикримизча, Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг бирор жамияти иқтисодий моҳиятидан қатъий назар уларни бирлаштириш усуллариининг боғлиқлиги тушунчасини соддалаштириш учун Бош ва шўъба корхоналари гуруҳини марказида ўзаро қарам жамиятлар ядроси ҳисобланган Бош корхона турадиган концентрик доиралар тизимидан фойдаланиш мақсадга мувофиқдир. Мазкур концепция асосий жамиятнинг Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи ядросидан "ташқи дунёга" босқичма-босқич ўтишини кўзда тутди. Бунда Бош корхонанинг таъсир даражаси марказдан узоқлашиб, камайиб боради.

Одатда, жамиятлар иккита катта Бош ва шўъба корхоналари гуруҳига бўлинади¹²: бирлаштиришнинг ташқи доираси жамияти ва ички доираси жамияти.

Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи ички доирасига яқин бўлган дастлабки тузилма Шўъба жамиятлари ҳисобланади. Чунки асосий жамият уларга ҳал қилувчи таъсир кўрсатиш орқали тўлиқ назорат қилади. Иқтисодий нуқтаи-назардан қараганда мазкур жамиятлар концерннинг ташкилий қисмини ҳосил қилади. Айнан шу сабабли, шўъба жамиятларининг молиявий ҳисоботи консолидациялашган молиявий ҳисоботга тўлиқ умумлаштириш усули ёрдамида киритилади, яъни улардан тўлиқ ҳажмда фойдаланилади. Бунда умумлаштириш жараёнларига қуйидагилар киради: капитални умумлаштириш, «мажбуриятларни» (дебиторлик, кредиторлик қарзларини ва резервларни) умумлаштириш, «оралиқ натижаларни» чиқариб ташлаш, даромад ва

¹² Жўраев Н., Абдувахидов Ф., Сотволдиева Д. Молиявий ва бошқарув ҳисоби. Дарслик. -Т.: 2010 й, 310 бет

харажатларни умумлаштириш. Ушбу ҳолатда шўъба жамиятлари биринчи ички доира-тўлиқ умумлаштириш доирасини ифода этади.

Шуни алоҳида таъкидлаш керакки, Шўъба жамиятларини тўлиқ бирлаштиришда шўъба жамиятининг 100 фоиздан камроқ капиталига эга бўлган озчилик улуши моддасини алоҳида акс эттириш муҳимдир. Озчилик улуши (бошқа иштирокчилар улуши) деганда Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи шўъба жамиятларининг капитали ёки активлари ҳажмида, шунингдек, унинг таркибига кирмайдиган жамиятларга тегишли ва уларнинг фоизли иштирокидан қатъий-назар кўзда тутилган даромадлари ёки харажатлари тушунилади. Ушбу бандни ўз маблағи сифатида (Бирлик назариясини қўллаган ҳолда) ёки қарз капитали сифатида (Манфаатлар назариясини қўллаган ҳолда) кўриб чиқиш мумкин.

Иккинчи тузилма ёки ички бирлаштиришнинг иккинчи доирасида Бош корхонанинг таъсир даражаси кўшма жамиятда Шўъба жамиятига нисбатан камроқ бўлиб, у жамиятнинг иштирок улуши билан аниқланади. Демак, Бош ва шўъба корхоналари гуруҳига ҳамкорликда назорат қилинаётган (кўшма) жамиятдаги асосий жамият иштирок этиш улушининг маълум бир қисмигина тегишлидир. Шунинг учун, консолидациялашган молиявий ҳисоботга ҳамкорликда назорат қилинаётган жамиятлар молиявий ҳисоботи мутаносиб бирлаштириш усули орқали киритилади. Бу усул шўъба жамиятларини тўлиқ умумлаштириш усулига ўхшаш, фақат унинг қуйидаги ўзига хос хусусияти мавжуд: кўшма жамият ёки ҳамкорлик фаолиятининг актив ва мажбуриятлари, барча харажатлари ҳамда даромадлари киритилади; капитални умумлаштириш учун сотиб олиш усули қўлланилади, айти пайтда бирлаштириш усулидан фойдаланишга йўл қўйилмайди; озчилик улуши ҳисобга олинмайди ва акс эттирилмайди. Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи кўшма жамияти ва жамиятлари ўртасидаги муомалалар бош корхонанинг иштирок этиш улушига

мутаносиб равишда консолидациялашган молиявий ҳисоботдан чиқарилади (2-жадвалга қаранг).

2-жадвал

Иштирок улуши 30% бўлганда ҳамкорликда назорат қилинадиган жамиятларни мутаносиб равишда бирлаштириш, млрд. сўмда

Биринчи йил (30% иштирок)	Бош кор-хона	Шўъба корхона			Йиғма баланс	Умумлаштириш		Консолидациялашган баланс
		Бухгалтерия	30%	Бозор баҳоси		Дебет	Кредит	
1	2	3		4	5	6	7	8
Актив								
фирма баҳоси						368(2)		368
Айланмадан ташқари	400	300	90	102	490	12(2)		502
Иштирок қиймати	500				500		500(1)	
Айланма маблағлар	300	500	150	156	450	6(2)		456
Оғишиш						380(1)	380(2)	
Жами актив	1200	800			1440			1326
Пассив								
Устав капитали	400	400	120		520	120(1)		400
Бошқа мажбуриятлар	800	400	120	126	920		6(2)	926
Жами пассив	1200	800			1440	886	886	1326

Мутаносиб равишда бирлаштиришнинг биринчи босқичида иштирок қиймати (500 млрд. сўм) ва шўъба жамиятининг капиталидаги тегишли улуш (120 млрд.) ўртасидаги фарқ аниқланади. Бу фарқ (380 млрд. сўм) бирламчи оғишиш сифатида қуйидагича акс эттирилади: Дебет 1610 Материаллар қийматидаги оғишиш -380 млрд. сўм , 8300 Устав капитали ҳисоби счетлари-120 млрд. сўм, Кредит Устав капиталига бадаллар бўйича таъсисчиларнинг қарзи ҳисоби смети 500 млрд. сўм.

Иккинчи босқичда ушбу оғишиш оборотдан ташқари активлар бўлимидаги фойдаланилмаган резервларни - 120 млрд. сўм ва айланма активлар бўлимидаги 6 минг сўмни ҳисобга олиш эвазига камаяди. Бошқа мажбуриятлар бўлимида резервлар 6 млрд. сўмни ташкил этади. Қолган сумма

консолидациялашган баланснинг актив қисмида акс эттирилган фирма баҳосидан иборат бўлади. Бу ҳолатда қуйидаги бухгалтерия ёзуви амалга оширилади: Дебет 0480 Фирма баҳоси-368 млрд. сўм, Оборотдан ташқари активлар-120 млрд. сўм, Айланма активлар 6 млрд. сўм, Кредит 1610 Материаллар қийматидаги оғишиш 500 млрд. сўм, Бошқа мажбуриятлар 6 минг сўм

Юқоридан кўриниб турибдики, мутаносиб равишда бирлаштириш усулида Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи капиталининг ҳажми озчилик улуши ҳисобга олинмаган ҳолатда тўлиқ умумлаштиришдаги капиталнинг ҳажмига тўғри келади.

Ички доиранинг учинчи - Equity усули билан умумлаштириш доирасини Бош корхона иқтисодий сиёсатига аҳамиятли таъсир кўрсатадиган қарам жамиятлар ифода этади¹³. Иқтисодий жиҳатдан мазкур жамиятлар бевосита Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи таркибига киради ҳамда уларда молиявий маблағларнинг иштирок этиши кўпроқ аҳамиятга эга. Шунинг сабабли бундай жамиятларни бирлаштириш учун халқаро тажрибада кенг қўлланилаётган Equity капиталдаги улушлар) усулидан фойдаланилади. Бунга мувофиқ, концерн молиявий ҳисоботида яқка тартибдаги кўрсаткичлардан актив ва мажбуриятлар, даромад ва харажатлар киритилмайди. Унда фақатгина қарам жамиятларда иштирок этиш қиймати ва ушбу қийматнинг мазкур жамиятларни Бош корхона улушига тўғри келадиган даромадлари ёки харажатлари суммасини ўзгариши ҳамда фирма баҳосини ҳисобдан чиқариш суммасини ўзгариши акс эттирилади.

Ташқи доирани концентрик концепцияга биноан бошқа жамиятлар ташкил қилади. Уларга асосий жамият ҳал қилувчи, ҳамкорликдаги ва аҳамиятли

¹³ Каморджанова Н.А., Карташова И.В. Бухгалтерский финансовый учет. 4-е изд., доп. – СПб.: Питер, 2009. – 288 с.

таъсир кўрсатмайди. Бундай жамиятларда инвестициялар иқтисодий жиҳатдан капитал сарфлашни англатади. Шу сабабли, ушбу жамиятлар консолидациялашган молиявий ҳисоботда сотиб олиш қиймати бўйича узоқ муддатли молиявий қўйилмалар сифатида акс эттирилади (3-жадвалга қаранг).

3-жадвал.

Бош корхонанинг таъсир қилиш даражаси Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи жамиятларини бирлатиришда қўлланиладиган усуллар ўртасидаги боғлиқлик

Таъсир даражаси ёки муносабатлар шакли	Қарам корхонанинг бир босқичдан иккинчисига ўтишга ўтишдаги изчиллиги	Умумлаштирилган ҳисоботда акс эттириш услуби
Ҳал қилувчи таъсир, ягона раҳбарлик	Шўъба жамият	Тўлиқ бирлаштириш
Ҳамкорликдаги таъсир, умумий раҳбарлик	Қўшма жамият	Муганосиб бирлаштириш услуби ёки камдан-кам ҳолларда Equity услуби
Аҳамиятли таъсир	Қарам жамият	Equity услуби
Узоқ муддатли муносабат, аҳамиятли	Узоқ муддатли молиявий маблағлар	Молиявий маблағлар учун мўлжалланган умумий тартиб

Шуни алоҳида таъкидлаш керакки, айрим ҳолларда Ҳамкорликда назорат қилинаётган жамиятлар муайян сабабларга консолидациялашган молиявий ҳисоботга киритилмаса, унда услубидан фойдаланилади. Equity услуби агарда қарам жамиятдаги улуш фақат сотиш мақсадида харид қилинган бўлса қарам жамият асосий жамият (инвестор) томонидан унга таъсир кўрсатишни қийинлаштирадиган чекланишлар шароитида фаолият қўлланилмайди.

Консолидациялашган молиявий ҳисоботда жойлашиши ва фаолият туридан қатъий назар барча жамиятлар олиниши лозим. Бироқ, айрим ҳолларда тежамкорлик ва аҳамиятлилиқ (тўғрилиқ) тартибига мувофиқ баъзи жамиятлар консолидациялашган молиявий ҳисоботга киритилмаслиги мумкин. Агарда жамиятларнинг бирлашиши корхона харажатларига нисбатан таққослаб

бўлмайдиган даражада катта харажатлар талаб қилса ёки вақтинчалик зарурат билан боғлиқ бўлса, уларни бундай ҳолларда бирлаштиришнинг имкони йўқ. Қуйидаги ҳолда жамиятларни бирлаштириш рад этилиши мумкин:

- бирор жамиятни консолидациялашган молиявий ҳисоботга киритмаслик унинг ишончлилигини ўзгартирмаса;

- Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи консолидациялашган молиявий ҳисоботи ишончлилиги учун иккинчи даражали аҳамиятга эга бўлган жамиятлар.

Бу қоида халқаро андозаларда ҳам эътироф этилган. Бироқ, шуни таъкидлаш лозимки, агар Бош ва шўъба корхоналари гуруҳига бир нечта иккинчи даражали аҳамиятга эга бўлган жамиятлар киритилса ва уларнинг барчаси бирлаштиришда ҳисобга олинмаса, ҳисоботнинг ишончлилиги пасаяди. Шунинг учун муайян жамиятлар консолидациялашган молиявий ҳисоботга киритилмаганда уларнинг аҳамиятлилиги ёки аҳамиятсизлигини эмас, балки Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи консолидациялашган молиявий ҳисоботига таъсирини- ҳисобга олиш зарур. Афсуски, халқаро андозаларда жамиятларнинг аҳамиятлилиги ёки аҳамиятсизлигини аниқлаш учун аниқ мезонлар мавжуд эмас.

Амалиётда вақт ўтиши билан тўлиқ бирлаштириладиган жамиятлар доираси Шўъба корхонасидаги улушни сотиб олиш ёки сотиш муносабати билан алмашиши мумкин. Бош корхона Шўъба жамиятига айланган пайтдан бошлаб у консолидациялашган молиявий ҳисоботга бирлаштиришнинг тегишли усули ёрдамида киритилиши мумкин. Бунда шуни алоҳида таъкидлаш керакки, бирлаштириш доирасини ўзгартиришда келгуси даврлар ҳисоботларини таққослаш тартиби бузилади. Шу сабабли консолидациялашган молиявий ҳисобот бирлаштириш доирасини ўзгартириш тўғрисидаги маълумотларни, шунингдек, унинг ўзгариши консолидациялашган молиявий

ҳисоботга қандай таъсир қилганлигини баҳолашни ўз ичига олиши керак. Шунга кўра, баъзи мамлакатларда (масалан, Германияда) ўтган даврларнинг тегишли маълумотларини жорий йилда бирлаштириш доирасини ўзгартиришга мувофиқ маълумотлар таққосланишини таъминлаш ва бирлаштириш доирасидаги ўзгариш баланснинг айрим моддалари ёки даромад ва харажатлар ҳисобига қандай таъсир қилгани яққол кўриниб туриши учун тузатиш талаби мавжуд. Бунинг учун ҳисоботдан фойдаланувчилар ўтган давр учун тузатилган ва тузатилмаган маълумотларга эга бўлиши лозимлиги кўзда тутилган¹⁴.

Мавжуд қонунчиликка биноан, ҳар бир асосий ҳисобланган компания консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузишга мажбур. Мазкур ҳолатда муаммо шундан иборатки, концернлар кўп поғонали тузилмага эга. Бу тузилма бошида турган жамият билан бир қаторда бошқа кўплаб жамиятлар ҳам асосий жамиятнинг ушбу жамиятлардаги қўйилмаларига жавоб беради. Шунга кўра, назарий жиҳатдан уларнинг барчаси консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузиши зарур.

Фикримизча, "қисман" консолидациялашган молиявий ҳисобот ҳисобот шакли юқори аҳамиятга эга эмас, чунки у маълумотларни тўлиқ акс эттирмайди ва таҳлил мақсадида ундан фойдаланмаслик лозим. «Қисман консолидациялашган молиявий пул ифодасида олинган фойда ҳисоботни тузиш билан боғлиқ барча харажатлардан ошган ҳолатдагина ўзини тўлиқ оқлайди. Аксарият ҳолларда ушбу ҳисобот "озчилик" жамияти ёки бошқа фойдаланувчилар учун муҳим ахборот манбаи ҳисобланиши мумкин.

Юқорида келтирилган мулоҳазаларга кўра, халқаро андозалар (IAS)да Бош корхонани консолидациялашган молиявий ҳисобот тузишдан озод этиш мумкинлиги кўзда тутилган. БҲХСга мувофиқ, агарда бош корхона бошқа компаниянинг 100 фоиз шўъба жамияти ҳисобланса, у бундай ҳолда юқори

¹⁴ Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб. – М.: Проспект, 2009. – 448 с.

турадиган бош корхона томонидан тақдим этиладиган қисман консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузишдан озод этилади.

Агарда юқори турадиган Бош корхона озод этилаётган шўъба бош корхона овозлари ёки устав капиталининг 100 фоизга эмас, балки 90 фоиздан камига эга бўлса, унда ушбу жамият БҲХСга мувофиқ, қолган (10 ёки ундан кам фоиз) иштирокчилари розилигини олса, консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузмайди. Юқори турадиган Бош корхона томонидан қисман консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузишдан озод этилаётган асосий жамият қуйидаги маълумотларни тақдим этиши керак: қисман консолидациялашган молиявий ҳисобот тузишдан озод этиш учун асос; компания ҳисоботида шўъба компанияларида иштирок этиш акс этирилган усул; концерн ҳисоботини тузувчи юқори турадиган бош корхонанинг номи ва жойлашиши. Шуниси эътиборга молики, БҲХСдан фарқли равишда, мамлакатларда (Германия), шунингдек, Европа Еттинчи директивасида бош корхона томонидан иқтисодий кўрсаткичларга қараб у консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузишдан озод этилиши мумкинлиги кўзда тутилган¹⁵.

Хулоса қилганимизда консолидациялашган молиявий ҳисобот солиқ солиш учун асос ҳисобланмаса, балки асосан ахборот бериш вазифасини ўтаса, Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи консолидациялашган молиявий ҳисобот тузиш зарурлиги тўғрисидаги масалани ўзлари ҳал этиш имконига эга бўлишлари керак. Ҳисоботнинг ушбу турини мажбурий тузиш фаолияти мажбурий адиторлик текширувидан ўтказилиши лозим бўлган жамиятлар кўзда тутилиши зарур.

¹⁵ Ибрагимов А. Ва бошқалар. Молиявий ва бошқарув ҳисоби. Ўқув қўлланма. –Т.: “Иқтисод-молия”, 2008, 444б

2.2. “Ўзвиносаноат холдинг” компаниясида консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузиш тартиби ва унга қўйилган талаблар

Консолидациялашган молиявий ҳисоботнинг мақсади Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг мулкӣ ва молиявий ҳолати, шунингдек, унинг фаолияти натижаларини алоҳида мустақил иқтисодий бирлик, концерн мисолида кўрсатиш ҳисобланади. Ушбу мақсадга мувофиқ консолидациялашган молиявий ҳисобот таркиби оддий жамият ҳисоботига мувофиқ келиши лозим. Шунинг учун у ўз ичига қуйидагиларни олади: консолидациялашган баланс; молиявий натижалар тўғрисидаги консолидациялашган ҳисобот; пул оқимлари тўғрисидаги консолидациялашган ҳисобот; тушунтириш хати ва изоҳлар; Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи бошқаруви рабариятининг (агар бўлса) маърузаси.

Консолидациялашган молиявий ҳисоботнинг бундай таркиби БХХСда ҳам белгилаб қўйилган. Шуни таъкидлаш жоизки, умлаштирилган молиявий ҳисобот таркиби муайян мамлакатлар хусусиятларидан келиб чиққан ҳолда ажратилиши мумкин¹⁶. Масалан, Германияда АҚШдан фарқли ўлароқ пул оқимлари тўғрисидаги консолидациялашган ҳисобот асосий таркибий қисм ҳисобланмайди.

Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи ҳисоботининг таркиби Европа мамлакатларида консолидациялашган молиявий ҳисобот тузишнинг умумий қоидаларини аниқлайдиган ЕИХнинг 7-йўриқномасига мувофиқ, ўз ичига бухгалтерия баланси, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботни олади ҳамда концерн молиявий ҳолати тўғрисидаги ҳисобот билан тўлдирилади. Бунда бош корхона ташаббус тарзида пул оқимлари тўғрисидаги ҳисоботни қўшимча тузиши, шунингдек, концерн молиявий ҳисоботини ўзаро боғлиқ корхоналар

¹⁶ Константинова Е.П. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособ. – М.: «Дашков и К », 2008. – 288 с.

бошқаруви раҳбариятининг маърузаси билан тўлдирилиши мумкин. Шу билан бирга, консолидациялашган молиявий ҳисобот тузилмаси айрим жамиятлар молиявий ҳисоботларидаги мавжуд бандларни ўз ичига олиши, шунингдек, бирлаштириш натижасида юзага келадиган бандлар билан тўлдирилиши керак.

Маълумки, БҲХСда консолидациялашган молиявий ҳисобот тузилмасининг аниқ қатъий чизмаси кўзда тутилмаган. Бироқ, унда мазкур ҳисоботнинг айрим таркибий қисмлари, турлари ва қиймат баҳосини тартибга солувчи қоидалар ёритилган. Ушбу қоидаларга батафсил тўхталмасдан шуни қайд этиш мумкинки, БҲХСга мувофиқ, корхона баланси - активлар ва мажбуриятларни, молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот -даромад ва харажатларни, пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот эса даромадлар ва харажатлар тўғрисидаги ўзгаришларни алоҳида акс эттириши керак. Бунда ҳар бир мамлакат БҲХСнинг муайян қоидаларига риоя қилиш шарти билан ўзининг хусусиятларидан келиб чиқиб, ҳисобот тузилмасини ишлаб чиқиш имконига эгадир. Шу сабабли, айти пайтда деярли ҳар бир мамлакат ўзининг профессионал ташкилотлари ёки вазирликлари томонидан ишлаб чиқиладиган ҳисобот тузилмасига эга¹⁷.

Юқорида қайд этилганидек, консолидациялашган молиявий ҳисобот асосий, шўъба, ҳамкорликда назорат қилинадиган ва қарам жамиятлар ҳисоботларининг маълумотларини ўз ичига олади. Шу билан бирга, молиявий ҳисобот корхона мулкӣ ва молиявий ҳолати, шунингдек, фаолият натижаларини бир бутун ифода этилган ҳолда тузилиши керак. Бу мураккаб вазифа Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи жамиятлари ҳисоботлари маълумотларини биринчидан, босқичма-босқич бирлаштириш ёрдамида,

¹⁷ Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности: Учеб. пособие / Под ред. проф. В.И. Бариленко. - М.: ИНФРА-М, 2009.- 458 с.

иккинчидан, жамият шаклидан қатъий назар ўз усули ёрдамида ҳал этилади. Учинчидан, ҳар бир усул махсус бирлаштириш тартибидан ташкил топади.

Бизнингча, консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузишни қуйидаги учта асосий босқичга ажратиш мақсадга мувофиқ:

I босқич: Ўтиш ҳисоботини тузиш;

II босқич: Консолидациялашган баланс ва молиявий натижалар тўғрисидаги консолидациялашган ҳисоботни горизонтал жамлаш натижасида жамланган маълумотларга эга бўлиш;

III босқич: Бевосита умумлаштириш.

Биринчи ва иккинчи босқич бевосита умумлаштиришга тайёргарлик кўришни амалга оширади.

Биринчи босқични зарурлиги шунга боғлиқки, аксарият ҳолларда яъни ҳисоб сиёсатида Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг барча жамиятлари учун ягона бўлган талабларга қарамасдан, уларнинг ҳисоботи турли муддатларда ва турли валютада тузилиши, ўз тузилмаси ва бандларини баҳолаш бўйича (Масалан, Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг хорижий жамиятлари мавжуд бўлса) бир-биридан фарқ қилиши мумкин. Бундай ҳисоботларни ушбу фарқларни ҳисобга олмасдан умумлаштириш қонунчиликка номувофиқдир. Мазкур вазиятда Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг муайян жамияти ҳисоботини ўтиш ҳисоботини тузиш ёрдамида бирлаштиришга тайёрлаш мақсадга мувофиқдир.

Ўтиш ҳисоботининг мақсади - Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи жамиятларининг ҳисоб юритиш сиёсатидан четга чиққан ҳисоботини ўзгартириш ва уни асосий жамиятнинг ҳисоб сиёсати ягона талабларига мувофиқлаштиришдир.

Иккинчи босқичда бирлаштирилаётган жамиятлар ҳисоботи горизонтал равишда жамланади. Натижада ҳар бир банди бирлаштирилаётган жамиятлар

ҳисоботининг тегишли позициялари суммасини ифода этадиган умумий баланс пайдо бўлади. Ушбу босқичда консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузиш тартиби ва унга Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг бирлаштирилиши лозим бўлган барча жамиятлари риоя қилиши устидан алоҳида назорат қилиш зарур. Шунини таъкидлаш жоизки, ушбу босқич фақат шўъба ва ҳамкорликда назорат қилинаётган жамиятларга тегишли. Бундан ташқари, Шўъба жамиятининг маълумотлари тўлиқ жамланса, ҳамкорликда назорат қилинаётган жамиятлар маълумотлари фақат Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг иштирок этиш ҳажмига мутаносиб равишда жамланади.

Учинчи босқич баланс ва молиявий натижалар тўғрисидаги умлаштирилган ҳисобот тузишни ўз ичига оладиган бевосита бирлаштиришни ифодалайди. Унинг мақсади Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи жамиятлари тўғрисидаги ахборотни ягона иқтисодий тузилма сифатида тақдим этишдир. Бунинг учун Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи ичидаги муомалалар ва уларнинг натижаларини истисно қилишга йўналтирилган бирлаштиришнинг аниқ тартиби ишлаб чиқилган. Бирлаштириш тартиби Шўъба ва ҳамкорликда назорат қилинадиган жамиятлар учун бир хил бўлиб, қарам жамиятлар ҳисоботи маълумотларини киритишдан анча фарқ қилади. Биринчисига қуйидагилар киради:

1. капитални умумлаштириш;
2. мажбуриятларни (дебиторлик, кредиторлик қарзлари) умлаштириш;
3. оралик мажбуриятларни истисно қилиш;
4. даромад ва харажатларни умумлаштириш;
5. бирлик назариясига риоя қилиш билан боғлиқ баъзи бир ҳусиятларни умумлаштириш.

Дастлабки учта тартиб консолидациялашган балансни тузишга, тўртинчиси эса молиявий натижалар ҳисоботида тааллуқли. Бешинчи тартиб барчасига тегишлидир.

Капитални умумлаштириш - бу баланснинг «Ўз маблағларининг манбаси» бўлимида такрорий қўшиш натижасида консолидациялашган балансда юзага келадиган такрорлашларни чиқариб ташлашдир¹⁸. Бундай такрорий ҳисоблашлар ҳар доим юзага келади, чунки биринчидан бош корхонанинг Шўъба жамияти капиталидаги иштирок этиш улуши балансга тушади, иккинчидан, айнан шу капитал. Шўъба жамиятининг нотўғри ҳисобланган хусусий капитали консолидациялашган ҳисобот давомида тўғирланади.

Маълумки, жамият балансида ўзига нисбатан дебиторлик ёки кредиторлик қарзини кўрсата олмайди. Шунинг учун Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи балансида фақат "учинчига" яъни унинг таркибига кирмайдиган ташкилотларга нисбатан маълумотлар киритилиши мумкин. Бу вазифани мажбуриятларни умумлаштириш орқали амалга ошириш мумкин. Умумлаштириш жараёнида Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи жамиятларининг бир-бирига нисбатан қарздорлик хусусиятига эга барча муносабатлари, шунингдек, уларнинг натижалари истисно қилиниши керак. Акс ҳолда концерннинг мулкӣ ҳолати нотўғри тақдим этилиши мумкин. Мажбуриятларни умумлаштирилиши, биринчи навбатда концерн жамиятларининг бир-бирига нисбатан дебиторлик, кредиторлик ва бошқа қарздорлиги, аванс тўловлари, қимматли қоғозларга харажатлар, келгуси даврлар харажатлари, шунингдек, Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи ичидаги муносабатлар натижасида ташкил этилган

¹⁸ Медведев М.Ю. Учетная политика организации на 2010 год: практическое пособие. Россия. М.: КНОРУС, 2010. – 248 с.

заҳираларга тааллуқлидир. Ушбу позицияларнинг барчаси бир-бири билан қайта ҳисоблашиб, консолидациялашган молиявий ҳисоботга киритилади.

"Оралик натижаларни" истисно қилиш заруратини қуйидаги тарзда тушунтириш мумкин: Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи жамиятларидан бири бошқасига масалан, мулк объектини сотса, бу жамият сотилган объектдан даромад олади, иккинчиси эса сотиб олиш бўйича харажат қилади ва бу харажат сотиб олинган мулк объекти учун дастлабки баҳо ҳисобланади. Бироқ, консолидациялашган молиявий ҳисобот тузишнинг Бирлик назариясига мувофиқ, айрим жамиятлар Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи корхоналарининг мустақил бўлмаган бўлинмаси ҳисобланса, объектни сотиш амалга оширилмайди. Бу муомала маҳсулот иш ёки хизматлар "учинчи томонга" - Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи таркибига кирмайдиган ташкилотларга сотилсагина амалга оширилади. Натижада, Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг бир жамиятининг бошқасидан сотиб олинган активларнинг қиймати амалга оширилмаган ёки оралик натижа миқдори сифатида ошган пасайган ҳисобланади ҳамда бухгалтерия ёзувларида Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи даромадлари ва харажатлари ҳисоби тегишли равишда камайиши (харажат қилинган ҳолда) ёки кўпайиши (оралик даромад олинган ҳолда) зарур.

Даромад ва харажатларни умумлаштириш - бу Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи ичидаги муомалалар натижасида улар ўртасидаги қайта ҳисоблаш орқали юзага келган даромадлар ва харажатларни истисно қилишдир¹⁹. Бу ҳолатда, концерн жамияти ўз ичидаги муомалалардан даромад олиши ёки харажат қилиши мумкин эмас. Жамиятнинг молиявий натижалар тўғрисидаги умлаштирилган ҳисоботига фақат концерн таркибига кирмайдиган учинчи

¹⁹ Хвостик Т.В. Практикум по бухгалтерскому (финансовому) учету: учеб. пособ. Россия . -М.: ФОРУМ, 2010. – 176 с.

ташкilotлар билан бўлган муомалалардан олинган натижалар тўғрисидаги маълумотлар киритилиши керак.

Консолидациялашган ҳисоботни тузишнинг биринчи босқичи бўлган ўтиш ҳисоботи. Юқорида Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи жамиятлари ҳисоботини умумлаштириш учун тайёрлаш жараёнида айрим ҳолларда бош корхона талабларига жавоб берадиган ўтиш ҳисоботини тузиш зарурати асосланган эди.

Ўтиш ҳисоботини тузишни бир қанча таркибий қисмларга ажратиш мумкин. Ушбу ажратиш пайтида қуйидаги ўзгаришлар бўлиши мумкин: баланс ва ҳисобот тузилмасида молиявий натижалар тўғрисида; ҳисобот моддалари таркибида; ҳисобот моддаларини баҳолашда; ҳисобот моддаларини бир валютадан бошқасига қайта ҳисоблашда.

Ўтиш ҳисоботини тузишда **дастлабки босқич** Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг асосий ва бирлаштирилаётган жамиятлари ҳисоботи таркиби ва тузилмасини ўрганиш ҳамда таққослаш ҳисобланади. Кўпинча, бу ҳолатда Бош ва шўъба корхоналари молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботини гуруҳлаш амалга оширилади. Аммо, бирлаштирилаётган жамиятлар асосий жамият билан бир ҳудудда жойлашган бўлса ва ҳисоботни тузишнинг ягона усулларида фойдаланса, одатда бунга зарурат туғилмайди. Бироқ, чет эл жамиятларининг ўз қоидалари бўйича тузилган молиявий ҳисоботи асосий жамият талабларига Бизнингча, иккинчи босқичда молиявий ҳисобот бандлари ва мазмунини асосий жамият томонидан қабул қилинган ҳисоб усулларига мос келишини қайта кўриб чиқиш лозим. Бунда асосий эътиборни баъзи ҳисобот моддалари қийматини аниқ акс эттириш масаласига қаратиш зарур. Агар Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг хорижий ва маҳаллий жамиятлари қўллаётган ҳисоб юритиш сиёсати Бош корхона ҳисоб сиёсатидан фарқ қилса тегишли ўзгартиришлар қилиш лозим.

Бирлаштирилаётган хорижий жамиятлар балансларини асосий жамият валютасида қайта ҳисоблаш ўтиш ҳисоботини тузишнинг якуний босқичи ҳисобланади. Шу сабабли мазкур масала ўтиш ҳисоботини тузишда энг мураккаб саналади.

Консолидациялашган молиявий ҳисобот айрим корхона молиявий ҳисоботи каби битта валютада яъни Бош корхона жойлашган мамлакат валютасида тузилиши керак²⁰. Шунинг учун хорижий шўба жамияти молиявий ҳисоботи ҳам ушбу валютада консолидациялашган молиявий ҳисобот тузилгунига қадар қайта ҳисобланиши лозим. Умуман олганда бу жараёнда иккита ҳолатни таҳлил қилиш мақсадга мувофиқ:

- ҳисобот даврида валютада ифода этилган кундалик муомалаларни қайта ҳисоблаш;

- ҳисобот даври учун валютада тузилган ҳисоботни қайта ҳисоблаш.

Ўтиш ҳисоботини тузишда иккинчи ҳолат эътиборга олинади. Ҳамкор ва шўба корхоналари гуруҳи ҳисоботини тузишда валютани ҳисоблашнинг асосий мақсади қайта ҳисоблаш мазмуни ва бўйича тўғри йўлини танлашдан иборат.

Валюталар ўртасидаги ягона ва доимий алмаштириш курслари бўлса, бирлаштирилаётган жамиятлар молиявий ҳисоботни қайта ҳисоблаш осон бўлар эди. Бироқ амалиётда курслар турли хил бўлиб, мазмуни бўйича: расмий, эркин бозир курслари ва ҳоказолар, даври бўйича эса: тарихий, ҳисобот даври курслари ва ҳисобот даври учун ўртача курслар. Айнан ушбу курслардан бирор-бирини танлаш ва уларни молиявий ҳисоботнинг барча моддаларига нисбатан қўллашда муаммо пайдо бўлади. Кейинги пайтларда "функционал валюта" номи концепцияга кўпроқ эътибор қаратилмоқда. Ҳисобот моддаларини ушбу валюта ёрдамида қайта ҳисоблаш тартиби БҲҲСнинг 21-

²⁰ Шпаков Л. В., Барулина Е. В. Бухгалтерский учет как пользоваться МФСО. «Альфа-Пресс». –М.: 2006. -37 с

сонли «Валюта курси ўзгаришининг таъсири» номли стандартида белгилаб қўйилган²¹. Мазкур стандартга мувофиқ, Бош корхонанинг боғлиқ шўъба жамиятларининг молиявий ҳисоботи ҳисобот даврида ўзгартирилган курслар бўйича, боғлиқ жамиятлар ҳисоботи эса муомалани амалга ошириш муддати курси бўйича қайта ҳисобланади.

«Функционал валюта» концепцияси қўлланилаётган жамиятларни мустақил ва мустақил бўлмаган жамиятларга бўлиш тушунчаларини таҳлил қилиш мақсадга мувофиқдир. Уларни ажратишнинг асосий мезони Бош корхона пул оқимлари тўғрисидаги ҳисоботга курслар ўзгаришининг таъсири ҳисобланади. Агарда бу таъсир сезиларли бўлса, жамиятлар "мустақил бўлмаган", сезиларли бўлмаса "мустақил" дейилади.

21-сонли БҲХСга мувофиқ, мустақил жамиятларга қуйидагилар киритилади: ўз фаолиятини Бош корхонадан мустақил равишда амалга оширадиган; Бош корхона билан муомалаларни аҳамиятсиз даражада ўтказадиган; ўзини-ўзи молиялаштириш ёки кредит маблағларидан фойдаланиш (бош корхонанинг эмас) асосида фаолият юритадиган; Харажатларни асосий жамиятнинг валютасида эмас, маҳаллий валютада тўлайдиган.

Жамиятлар ўз муомалаларини амалга оширадиган валюта уларнинг функционал валютаси ҳисобланади. Бундай жамиятларнинг ҳисоботи ҳисобот даври учун ўзгартирилган курсни қўллаган ҳолда қайта ҳисобланади. Хусусий капиталнинг айрим ташкилий моддалари тарихий курс бўйича қайта ҳисобланади, бунда ҳисобот даври курси бўйича қайта ҳисобланган хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот моддаларида юзага келган курс фарқлари ҳисоботнинг алоҳида бандида акс эттирилиши лозим. Молиявий натижалар

²¹ Медведев М.Ю. Учетная политика организации на 2010 год: практическое пособие. Россия. М.: КНОРУС, 2010. – 248 с.

тўғрисидаги ҳисобот моддалари муомала амалга оширилган пайтда одатдаги курс бўйича қайта ҳисобланиши зарур.

«Функционал валюта» концепциясига биноан, ҳисобот даври курсларини қўллашда юзага келадиган курс фарқлари баланс активи ва пассиви ўртасидаги тафовут сифатида аниқланади ҳамда хусусий капитал тўғрисидаги ҳисоботнинг "Устав капиталини шаклланишида пайдо бўладиган курс фарқлари" бандида акс эттирилади. Мазкур концепцияда "мустақил бўлмаган" жамиятлар Бош корхонанинг таркибий қисмлари сифатида кўриб чиқилади. Шунинг учун, уларнинг муомалалари компаниянинг хорижий валютадаги-муомаласи сифатида тан олинади. Бош корхона валюта курси бундай жамиятларнинг функционал валютаси ҳисобланади. Уларнинг ҳисоботи қуйидаги тартибда қайта ҳисобланади: пул маблағлари - ҳисобот даврига курс бўйича; пул маблағларидан ташқари моддалар (ҳисоботда сотиб олиш ёки тайёрлаш қиймати бўйича акс эттириладиган); ҳисобот даврига курс бўйича қайта ҳисобланади.

Хулоса қилиб таъкидлаш мумкинки, "мустақил бўлмаган" жамиятларнинг молиявий натижалари тўғрисидаги ҳисоботини ҳисоблаш учун турли курслардан фойдаланилади. Жумладан, ҳисоботнинг баланс муайян моддалари билан боғлиқ моддалари мазкур баланс моддалари ҳисобга олинadиган курс бўйича қайта ҳисобланади. Қолган барча моддалар эса муомала амалга оширилган айтдаги курс бўйича ёки соддалаштириш мақсадида ҳафта, ой, чорак ёки йил учун ўртача курс бўйича қайта ҳисобланади. Қайта ҳисоблаш пайтида пайдо бўладиган курс фарқлари "мустақил" жамиятлардан фарқли равишда молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилиши лозим.

2.3. Ташқи иқтисодий фаолият шуғулланувчи корхоналарда молиявий ҳисоботларни умумлаштириш ва консолидациялашган ҳисобот тузиш

Шўъба ва ҳамкорликда назорат қилинадиган жамиятлар молиявий ҳисоботларини консолидациялашган молиявий ҳисоботга қўшишда, умумлаштиришда маълум усуллардан фойдаланилади. Бош компаниянинг Бош ва шўъба корхоналари гуруҳини муайян жамиятига таъсир даражасига асосланган босқичли концепцияга мувофиқ кейинги босқич қарам жамиятлари молиявий ҳисоботларини Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи консолидациялашган молиявий ҳисоботига Equity усули ёрдамида бирлаштиришдир.

Мазкур усулнинг асосий хусусияти шундан ибортаки, тўлиқ ва мос равишда умумлаштириш усулидан фарқли равишда, алоҳида жамиятнинг молиявий ҳисоботидаги актив ва мажбуриятлар, даромад ва харажатлар Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи консолидациялашган молиявий ҳисоботга киритилмайди. Унда фақат иштирок қиймати қарам жамиятининг ўз капиталида, Бош компаниянинг иштирок улушига мос равишда акс эттирилади. Equity қийматини аниқлаш учун икки усул қўлланилиши мумкин: баланс қиймат усули; мос қиймат усули.

Баланс қиймати усули қўлланилганда Equity қиймати бирламчи умумлаштиришдаги қарам жамиятга катта таъсир кўрсатаётган жамият балансида ифодаланган қийматга кўра, яъни сотиб олиш қийматига мувофиқ белгиланади.

Мос қиймат усули ишлатилганда биринчи йилда қарам жамиятда иштирок қиймати бўйича эмас, таъсир кўрсатувчи жамиятни қарам жамиятни ўз маблағи улушига моссуммада акс этади. Бунда ўз маблағи деганда, ўз баланс маблағи эмас, балки янги қиймат усулига кўра капитални умумлаштиришда актив ва

мажбуриятлар қайта баҳолангандан сўнг аниқланадиган миқдори тушунилади. Кейинги даврда умумлаштирилган молиявий ҳисоботдаги Equity қиймати тегишли қарам жамиятининг ўз маблағи миқдори ўзгаришига қараб кўпаяди. Ўз маблағининг бундай кўпайиши ёки камайиши Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботида алоҳида акс эттирилади. Бизнингча бу мақсадда қарам жамиятларда иштирок этишдан молиявий натижа деб аталган моддани қўллаш мақсадга мувофиқдир.

Мисол. “Ўзвиносаноат холдинг” компанияси 2008 йилнинг 1 январида овоз бериш ҳуқуқини берувчи акцияларнинг 40%ини 100.000 млрд.сўмга сотиб олди (4-жадвалга қаранг).

4-жадвал.

Кўрсаткичлар	Баланс қиймати	Бозор қиймати	Фойдаланилмаётган резервлар
Айланмадан ташқари активлар			
Ёр участкалари	50.000	70.000	50.000
Усуналар	70.000	90.000	70.000
Айланма активлар	160.000		
Устав капитали	100.000		
Резервлар	80.000		
Мажбуриятлар	100.000		

Биринчи йилда баланс қиймати усули. Бунда сотиб олиш ва қарам жамиятнинг ўз маблағи мос улуши ўртасидаги РҚни аниқлаш биринчи босқич саналади (5-жадвалга қаранг).

5-жадвал.

Харид қиймати	100.000	
(-) Қарам жамиятнинг ўз маблағи мос улуши (=) $0,4 * (100.000 + 80.000)$		72.000
Оғишиш	28000	

5-жадвалдан кўриниб турибдики, оғишиш 28.000 млрд сўмни ташкил этган. Шу билан бирга, унинг муайян қисмини четлашиш суммасини камайтирадиган ва алоҳида ҳисобланадиган фойдаланилмаган резервлар

ташқил қилади (6-жадвалга қаранг). Бу ерда қолган қиймат фирма баҳосини ифодалайди.

6-жадвал.

Оғишиш	28.000
(-) Ер участкалари» моддасида фойдаланилмаган резервларининг мос улуши ($=0,4 \cdot 20.000$)	8.000
(-) Қарам жамият ўз капиталининг мос улуши ($= 0,4 \cdot 20.000$)	8.000
Фирма баҳоси	12. 000

Қарам жамиятдаги иштирокнинг баланс қиймати қуйидагича аниқланади (7-жадвалга қаранг).

7-жадвал

сотиб олиш қиймати	100.000	
(+) Ҳисобот йили даромадининг мос улуши	36.000	
(-) Фирма баҳосининг ҳисобдан чиқарилиши ($= 12.000 \cdot 0,25$)	3.000	
(-) «Ускуналар» моддаси бўйича фойдаланилмаган резервларнинг ҳисобдан чиқарилиши ($= 8.000 \cdot 0,20$)		1.600
Баланс қиймати (Equity)	131400	

Шундай қилиб, консолидациялашган молиявий ҳисоботда акс эттириладиган баланс қиймати 131.400 млрд сўмни ташқил этади. Одатда, у оғишиш суммасини кўрсатиш орқали қуйидагича акс этади (8-жадвалга қаранг).

8-жадвал:

Қарам жамиятда иштирок этиш, шу жумладан	131.40
Иштирок қийматини баланс қийматидан оғиштириш ($28.000 - 3.000$)	25.000

Шу билан бирга 25.000 млрд сўм дастлабки оғишиш (28.000) ҳамда фойдаланилмаган захиралар ва фирма баҳосини ҳисобдан чиқариш ўртасидаги фарқ ҳисобланади. Фойдаланилмаётган резервлар ва фирма баҳосини амортизация қилиш молиявий натижалар тўғрисидаги консолидациялашган ҳисоботда қуйидаги бухгалтерия ёзувлари ёрдамида акс эттирилади: Дебет

Қарам жамиятларда иштирокнинг молиявий натижаси -4.600 млрд сўм, Кредит 0630 «Қарам хўжалик жамиятларига инвестициялар»- 40.000 млрд сўм.

Қарам жамиятларнинг ҳисобот йили фойдасидаги мос улуши қуйидаги бухгалтерия ёзувлари орқали расмийлаштирилади: Дебет 0630 «Қарам хўжалик жамиятларига инвестициялар» -36.000 млрд сўм, Кредит Қарам жамиятларда иштирокнинг молиявий натижаси- 36.000 млрд сўм

Натижада, Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг молиявий натижалар тўғрисидаги консолидациялашган ҳисоботининг «Қарам жамиятларда иштирок этишнинг молиявий натижалари» моддасида 1.400 сўм миқдоридаги сумма акс эттирилади. Қуйидаги жадвалда биринчи йилда баланс қиймати усулидан фойдаланилганда амалга ошириладиган умумлаштириш тартиби келтирилган (9-жадвалга қаранг).

9-жадвал

Қарам жамиятларини биринчи йилда баланс қиймати усули қўлланилганда умумлаштириш, млрд сўмда.

Биринчи йил	Умумий	Умумлаштириш		Консолидациялашган молиявий ҳисобот
		Дебет	Кредит	
Узоқ муддатли молиявий қўйилмалар	100.000	*	100.000(1)	
Қарам жамиятларга инвестициялар (Equity		100.000(1) 36.000(2)	4.600(3)	131.400
Қарам жамиятларда иштирокнинг молиявий		4.600(3)	3.600(2)	31.400

Биринчи йилда мос қиймат усули. Активлар ва мажбуриятлар қайта баҳоланган сўнг қарам жамиятининг ўз мос қиймат усули қўлланилганда 40.000 сўмга кўпаяди, унинг иштирокига мос улуш 88.000 сўмни ташкил этади. $0.4 \times (100.000 + 80.000 + 40.000)$). Бу ҳолатда фирма баҳоси қуйидагича бўлади (10-жадвалга қаранг). Шунинг ҳисобга олиш лозимки, фирма баҳоси баланс қиймати усули қўлланилганда унинг таркибий қисмини ташкил этса, мос-қиймат усули

қўлланилганда консолидациялашган баланснинг алоҳида моддаси сифатида акс эттирилиши зарур.

10-жадвал

Сотиб олиш қиймати	100.000
-боғлиқ жамиятнинг қайта баҳолангандан кейинги ўз маблағининг мос улуши	88.000
Фирма баҳоси	12.000

Натижада консолидациялашган баланснинг «Қарам жамиятларга инвестициялар» моддасида акс эттириладиган миқдор қуйидаги тартибда ҳисобланади (11-жадвалга қаранг).

11-жадвал

Қарам жамияти ўз маблағининг мос улуши	88.000	
+ Ҳисобот йили фойдасидаги мос улуши	36.000	
-«Усуналар» моддаси бўйича фойдаланилмаган резервларни ҳисобдан чиқариш $(8.000 \cdot 0,20)$		1.600
Мос қиймат (Equity)	122.400	

Фирма баҳоси консолидациялашган балансда мустақил модда сифатида 9.000 сўм миқдорида акс эттирилади, чунки унинг амортизацияси 3.000 сўмни ташкил этди. Қуйидаги жадвалда биринчи йилда мос қиймат усули қўлланилганда амалга ошириладиган умумлаштириш ўтказиш тартиби кўрсатилган (12-жадвалга қаранг).

12-жадвал

Мос қиймат усули қўлланганда биринчи йилда қарам жамиятларни умумлаштириш, млрд. сўмда

Биринчи йил	Умумий Баланс	Умумлаштириш		Консолидация лашган
		Дебет	Кредит	
Узоқ муддатли молиявий қўйилмалар	100.000		100.000(1)	
Фирма баҳоси		12.000(1)	3.000(4)	9.000
Қарам жамиятларга инвестициялар (Equity қиймати)		88.000(1) 36.000(2)	1.600(3)	122.400
Қарам жамиятларда ишпирокнинг молиявий натижалари		1.600(3) 3.000(4)	3.600(2)	31.400

Юқорида таъкидланганидек, кейинги даврларда консолидациялашган молиявий ҳисоботда аввалги даврда акс эттирилган қарам жамиятларга инвестициялар ҳажми қарам жамиятни ўз маблағи ҳажмининг ўзгаришига мос равишда кўпаяди ёки камаяди.

Бош компания ўтган йили қарам жамиятнинг даромадларида улуш сифатида акс эттирилган пул маблағларига иккинчи эга бўлган вазиятни кўриб чиқамиз. Бош компаниянинг ўз молиявий ҳисоботида ушбу маблағлар тегишли моддаларда кўрсатилади ва консолидациялашган балансда ҳисобга олинади. Мазкур маблағларнинг молиявий натижалар тўғрисидаги консолидациялашган ҳисоботда қайтадан акс эттирилишига йўл қўйилмайди.

3-Боб. «Ўзвиносаноат холдинг» компанияси корхоналарида молиявий ҳисоботни тузиш ва уни мукаммаллаштириш масалалари

3.1. «Ўзвиносаноат холдинг» компанияси шўба корхоналарида молиявий ҳисобот тузишнинг ўзига хос хусусиятлари тартиби

Шўба жамиятларининг консолидациялашган молиявий ҳисоботи консолидациялашган баланс, молиявий натижалар тўғрисидаги консолидациялашган ҳисобот ва пул оқимлари тўғрисидаги консолидациялашган ҳисоботлардан иборат.

Умумлаштирилаётган жамиятлар молиявий ҳисоботининг тегишли моддаларини жамлаш натижасида ҳосил қилинган баланс консолидациялашган балансни тузишнинг асоси ҳисобланади. Бироқ, ушбу жамланган баланс Бош ва шўба корхоналари гуруҳининг мулкӣ ҳолатини тўлиқ акс эттирмайди. Чунки, унинг кўпгина моддалари қайта ҳисоблашни талаб қилади. Бу ҳолат эса қуйидаги муаммоларни юзага келтиради:

- капитални умумлаштириш; "мажбуриятлар"ни (дебиторлик, кредиторлик қарзлари ва резервлар) умумлаштириш;

- “оралик натижаларни” истисно қилиш каби таркибий қисмларни оладиган консолидациялашган балансни тузишда ҳал этилади.

Қуйида улар янада батафсилроқ кўриб чиқилади.

Капитални умумлаштириш. Жамланган балансда Бош корхонанинг Шўба жамияти капиталидаги иштироки каби, Шўба жамиятининг устав капитали ҳам акс эттирилади, яъни у ўз ичига истисно қилиниши лозим бўлган қайта ҳисоблашни олади. Бунинг учун капитални умумлаштириш жараёнида Бош корхона балансида бирор жамиятда иштирок этиш қиймати ва Шўба жамияти устав капиталидаги унга тегишли улуш (ушбу нархда сотиб олинган) таққосланади.

Капитални умумлаштириш янги Шўъба жамиятдаги улуш муайян усулда сотиб олинган бўлса ёки бирор жамият бошқа сабабларга кўра охиргисининг тавсифига жавоб берса амалга оширилади²². Умумлаштириш назарияси бунга олиб келадиган ва Бош корхонанинг Шўъба жамиятидан улушни турли йўллар билан сотиб олишга асосланган иккита асосий йўлни кўзда тутди. Улушни сотиб олиш усулларида қатъий назар капитални умумлаштириш усулдан бири орқали амалга оширилади: 1. Бирлаштириш усули (манфаатларни бирлаштириш) 2. Сотиб олиш усули (акциялар пакетини сотиб олиш) (purchase-method).

Бирлаштириш усули Англия ва Ирландия таъсири остида Европа Иттифоқининг 7-буйруғи билан амалиётга киритилган. Бирлаштириш усули жуда кам ва фақат қатъий белгиланган шартлар ва чекланишларни бажаришда қўлланилади. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари (БҲХС)га мувофиқ, уларга қуйидагилар киради: бирлашаётган корхоналарнинг кўпчиликти ташкил қиладиган қисми ёки барча овоз бериш ҳуқуқига эга акциялари (улушлар) қўшилади; ҳар иккала жамиятнинг бозор қиймати бир-биридан фарқ қиладди; ҳар икки жамият қатнашчилари бирлашганидан сўнг бир-бирига нисбатан умумлаштирилаётган иқтисодий бирликдаги овозлар сони ёки капитал улушига нисбатан тенгликни сақлаб қолади. Ушбу шартлардан бирортаси бажарилмаса, бирлаштириш усулини қўллашнинг имкони бўлмайди ва сотиб олиш усулидан фойдаланилади.

Бирлаштириш усули қўшиб олишнинг бошқа шакли жамиятларни бирлаштиришдан келиб чиқади. У икки жамият ўз ресурс ва манфаатларини бирлаштиришга қарор қилишига асосланган. Шу сабабли АҚШда бу усул

²² Арабян К. К. Организация и проведение аудиторской проверки: учеб. пособие. - М.: ЮНИТИ - ДАНА, 2009.- 447 с.

“pooling of interest” деб аталади²³. Бирлаштиришда иштирок улуши сотиб олинмайди, балки иштирок этувчи жамиятлар улушлари (акциялари) алмаштирилади, яъни муайян жамиятнинг аввалги эгалари бевосита эгаликни воситали эгаликка алмаштиради. Консолидациялашган молиявий ҳисоботда иккала жамият - сотиб олувчи ҳам, сотиб олинувчи ҳам –Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи таркибида ҳисобга олинади. Шу сабабли маблағлар умумлаштирилганда иккала жамиятнинг актив ва мажбуриятлари баланс баҳосига кўра (ҳисоб сиёсати олдиндан тўғрилаб олиниб), фойдаланилмаган резервлар ва харажатлар ҳисобга олинмасдан консолидациялашган молиявий ҳисоботда акс этирилади. Бу ҳолатда консолидациялашган молиявий ҳисобот Бош корхона даромадини аниқлаш ва тақсимлашга хизмат қилади (13-жадвалга қarang).

13-жадвал

“Ўзвиносаноат холдинг” компаниясида бирлаштириш усулини қўллаб капитални умумлаштириш, млрд. сўмда²⁴

Биринчи йил (100% иштирок)	Бош корхона	Шўъба корхона ҳисобот маълумотлари	Йиғма ба-ланс	Умумлаштириш		Консолидаци ялашган баланс
				Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6	7
Актив						
Бошқа активлар	500	250	750			740
Иштирок қиймати	100		100		100(1)	
Оғишиш				50(1)	50(2)	
Жами актив	600	250	850			1620
Пассив						
Устав капитали	150	50	200	50(1)		400
Резервлар	200	100	300	50(2)		
Бошқа мажбуриятлар	250	100	350			1220
Жами пассив	600	250	850	150	150	1620

²³ Мощенко Н.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учеб. пособие. - М.: Финансы и статистика, 2007. - 272 с.

²⁴ “Ўзвиносаноат холдинг” компанияси бухгалтерия ҳисоби маълумотлари шартли равишда олинди.

Сотиб олиш усулидан фарқли равишда, мазкур ҳолатда фойдаланилмаган резервлар ҳисобга олинмайди ва тақсимланмайди. Тегишли равишда кейинги даврларда улар амортизация қилинмайди ва молиявий натижалар тўғрисидаги консолидациялашган ҳисоботга таъсир кўрсатмайди. Изоҳ тариқасида қуйидаги мисолни кўриб чиқамиз:

Бош корхона шўъба жамияти маблағининг 100%ини улишларни айирбошлаш йўли билан сотиб олди. Бу жараён билан боғлиқ харажатлар 100 сўмни ташкил этди. Шўъба жамиятининг устав капитали 50 млрд. сўмни ташкил этади.

Таъкидланганидек, иштирок қиймати ва шўъба жамиятининг сотиб қилинаётган маблағи ўртасидаги фарқ Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи резервлари ҳисобидан қопланади. Иккала жамиятнинг актив ва мажбуриятлари қайта баҳоланмайди. Ушбу ҳолатда (1) бухгалтерия ёзуви қуйидаги кўринишда амалга оширилади: Дебет 1610 Материаллар қийматидаги оғишишлар 40 млрд. сўм, 8300 Устав капитали ҳисоби счетлари 20 млрд. сўм, Кредит 4610 Устав капиталига бадаллар бўйича таъсисчиларнинг қарзи 20 млрд. сўм.

(2) бухгалтерия ёзуви фирманинг ижобий баҳоси Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи резервлари ҳисобига қопланишини акс эттиради: Дебет 8910 Келгуси харажатлар ва тўловлар резерви 40 млрд. сўм, Кредит 1610 Материаллар қийматидаги оғишишлар 20 млрд. сўм.

Шуни таъкидлаш лозимки, БҲХСда қандай резервлардан фойдаланиш кўрсатилмаган. Бироқ, бизнинг фикримизча, бу ҳолатда дастлаб резерв ёки қўшимча маблағни, сўнг эса бошқа резервларни ишлатиш мантиқан тўғри бўларди.

Бирлаштириш усули бўйича кейинги умумлаштириш биринчисига ўхшаш ва юқорида қайд этилганидек, сотиб олиш усулидан фарқли равишда Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг молиявий натижаларига таъсир кўрсатмайди.

Сотиб олиш усули. Амалиётда сотиб олиш усулидан кенг фойдаланилади. Чунки, одатда, Бош корхона Шўъба жамиятини сотиб олиш жараёни орқали назорат қилиш имконига эга бўлади.

Маълумки, сотиб олиш усули шўъба жамиятлари Бош корхона томонидан харид қилиниши тамойилидан келиб чиқади. Бунда шўъба жамиятининг актив ва мажбуриятлари консолидациялашган молиявий ҳисоботга қўшилади ва алоҳида-алоҳида сотиб олингандек қайта баҳоланади. Сотиб олиш жараёнида шўъба жамияти ўзининг иқтисодий мустақиллигини йўқотади. Мазкур усулдан фойдаланилганда капитални умумлаштириш жараёнида ҳал этилиши лозим бўлган кўпгина муаммолар пайдо бўлади:

- сотиб олиш қийматини аниқлаш;
- фирма баҳосини аниқлаш ва акс эттириш;
- шўъба жамиятининг устав капиталидаги сотиб олинган улушни аниқлаш;
- келгуси даврларда капитални умумлаштириш;
- озчилик улушини акс эттириш ва ҳоказо²⁵.

Сотиб олиш қиймати сотиб олиш билан б.оғлиқ барча зарарлар суммасидан жамланади яъни бунга келишилган нарх, рўйхат қилинадиган тушумлар, маслаҳат ва нотариал хизматлар, акционерларни хабардор қилиш харажатлари, янги жамиятни Бош ва Шўъба корхоналари гуруҳи тузилмасига бирлаштириш ва ҳоказолар киради. Бироқ, жамият қарзга сотиб олинса яъни Бош корхона сотиб олинаётган жамиятнинг барча қарзларини ўз зиммасига олса, қўшимча муаммолар юзага келади. Бу ҳолатда, одатда, кредиторларга тўланиши лозим бўлган пул маблағлари суммаси сотиб олиш қийматига айланади. Улуш бошқа объект ёки қимматбаҳо буюмларга алмаштириш йўли билан сотиб олинса, Шўъба жамиятини сотиб олиш вақтидаги бозор қиймати

²⁵ Сотиволдиев А. С. Замоновий бухгалтерия ҳисоби. Дарслик. –Т. БАМА, 2005 й

сотиб олиш қийматига айланади. Бунда мазкур бозор қиймати тегишли ҳужжатлар асосида тасдиқланиши лозим.

Фирма баҳоси сотиб олинаётган мулкнинг қайта баҳоланган баҳо ва унинг сотиб олиш пайтидаги дастлабки қиймати (сотиб олиш билан боғлиқ барча харажатлар ҳисобга олинган ҳолда) ўртасида фарқ сифатида юзага келади.

Компаниянинг консолидациялашган баланснинг актив ва пассив моддалари фойдаланилмаган резервларни - балансда акс эттирилмайдиган қийматни ўз ичига олади. Улар қуйидаги ҳолатларга кўра пайдо бўлиши мумкин:

- зарарларни етарлича баҳоламаслик;
- капиталлаштирмаслик;
- резервларнинг суммалари ошиши ва ҳоказолар.

Умумлаштиришда БҲХСга мувофиқ²⁶, сотиб олинаётган жамият актив ва пассивларини бозор қиймати бўйича қайта ҳисоблаш жараёнида резервлардан фойдаланиш мумкин. Фақат қайта баҳолашдан сўнг фирманинг ҳақиқий баҳосини аниқлаш мумкин. Ушбу нарх ижобий ва салбий бўлиши мумкин.

Фирманинг ижобий баҳоси Бош корхона ёки концерн "ушбу жамият учун ўз баҳосидан кўпроқ пул тўлашга тайёр" эканлигига олиб келадиган унинг бозордаги жуда яхши ўрни, ички ташкилий тизими, ходимларининг ишлаш қобилияти ва ҳоказо каби иқтисодий афзалликларга эга бўлсагина пайдо бўлади.

Фирма баҳоси консолидациялашган баланснинг узоқ муддатли активлари бўлимида "Номоддий активлар, фирманинг ижобий баҳоси" моддаси бўйича алоҳида акс эттирилади ва БҲХС (IAS)га мувофиқ²⁷, ундан самарали фойдаланишнинг ҳисоб юритиш сиёсати томонидан асослангани ҳамда

²⁶ Шпаков Л. В., Барулина Е. В. Бухгалтерский учет как пользоваться МФСО. «Альфа-Пресс». – М.: 2006. – 37 с

²⁷ Константинова Е.П. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособ. – М.: «Дашков и К», 2008. – 288 с.

қўлланишидан қатъий назар беш йилдан йигирма йилгача бўлган муддат давомида ҳисобдан чиқарилиши керак.

Амалиётда фирманинг салбий баҳоси кам учрайди. Ушбу баҳо кўпгина сабаблар, жумладан, ёмон молиявий аҳвол, келгусида кутилаётган зарарлар ва ҳоказо ҳолатларда пайдо бўлиши мумкин. Фирманинг мазкур баҳоси БҲҲСга мувофиқ, молиявий ҳисоботда қуйидаги йўллар орқали акс эттирилиши мумкин:

- ҳисоботнинг пул маблағларидан ташқари моддаларига мутаносиб равишда киритиш;

- "фирманинг салбий баҳоси/келгуси давр харажатлари" моддаси бўйича алоҳида акс эттирилиши лозим.

У беш йилдан йигирма йилгача бўлган муддат ичида молиявий натижалар ҳисобида акс эттирилган ҳолда ҳисобдан чиқарилиши керак.

Умумлаштиришнинг иккинчи ва келгуси йилларида фирма баҳосини акс эттиришнинг ўзига хос хусусиятлари шундан иборатки, БҲҲСга мувофиқ, ушбу баҳо у келтираётган даромад ҳисобидан ўзини қоплаш имкониятлари таҳлил қилиниши лозим.

Капитални бевосита умумлаштириш усулининг иккита асосий тури мавжуд:

- балансли баҳолаш усули;
- янги баҳолаш усули. IAS халқаро андозаларига мувофиқ, янги баҳолаш усули асосий усул ҳисобланади²⁸.

А) Баланс баҳоси усули. Баланс баҳоси усулига мувофиқ, актив ва мажбуриятлар қуйидагича баҳоланади: Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг

²⁸ Мощенко Н.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учеб. пособие. - М.: Финансы и статистика, 2007. - 272 с.

бирор жамиятда иштирок этиш даражасига мутаносиб бўлган улуш бозор қиймати бўйича; Озчилик улуши эски баланс баҳоси бўйича.

Капитални сотиб олиш усулларининг ҳар икки туридан, фойдаланган ҳолда умумлаштиришда нимани, қайси пайтда қайта ҳисоблашни аниқлаш зарур. Ушбу усулларга мувофиқ, Бош корхонага тегишли улуш қиймати шўъба жамиятининг хусусий капитали улушига тўғри келадиган миқдор билан ўзаро таққосланиб, қайта ҳисобланади. Шунинг учун капитални умумлаштиришда хусусий капитал нимани англатишини аниқлаш зарур. Бунга қуйидагилар киради:

- устав капитали;
- резерв капитали;
- ташкил этилган резервлар;
- даромаддан ташқари бошқа чегирмалар;
- ўтган йиллар даромадлари ва зарарлари;
- ҳисобот йили даромадлари ва зарарлари.

Юқоридагилардан хулоса қилганимизда, умумлаштиришнинг қуйидаги босқичлари фарқланади:

- иштирок қийматини унга тўғри келадиган шўъба жамиятининг ўз капитали улуши билан таққослаш;
- фойдаланилмаган резервларни ҳисобга олиш.

Баланс ва янги қиймат усуллари қўлланилганда ушбу тескари тартибда амалга оширилади. Биринчи ҳолатда фойдаланилмаган резервлар Бош корхонанинг Шўъба жамиятидаги иштироки миқдори мос улушида ҳисобга олиниши мумкин. Иккинчи ҳолатда аксинча, фойдаланилмаган резервлар тўлиқ ҳисобга олинади ва ва натижада каттароқ баланс суммаси юзага келади. Вақт ўтиши билан фойдаланилмаган резервлар сотилишига қараб бу фарқлар камаёди ёки бутунлай йўқолади.

3.2. «Ўзвиносаноат холдинг» компанияси шўъба корхоналарида консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузишни мукамаллаштириш

Молиявий натижалар тўғрисидаги консолидациялашган ҳисобот ҳам консолидациялашган балансга каби Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи таркибига кирувчи жамиятларни молиявий ҳисоботларининг тегишли моддаларини бирлаштириш орқали тузилади.

Бирлик назариясига кўра²⁹, Бош корхона яхлит корхона бўлгани сабабли оддий умумлаштириш нотўғри бўлади ва "Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи фаолияти натижаларининг ҳақиқий манзарасини ифодалай олмайди".

Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг молиявий натижалари тўғрисидаги консолидациялашган ҳисоботи фақат унинг таркибига кирмайдиган "учинчи жамиятлар" билан содир бўлган муомалалар натижасида юзага келган даромад ва харажатларни ўз ичига олиши керак. Шу сабабли, умумлаштириш жараёнида Бош ва шўъба корхоналари гуруҳ корхоналари ўртасидаги муомалалар натижасида юзага келган даромад ва харажатларни чиқариб ташлаш зарур. Бунда, нафақат сотишдан тушган тушум, балки ҳизматлар кўрсатишдан тушган даромадлар ҳам чиқариб ташланиши лозим. Бу эса даромад ва харажатларни умумлаштириш ёрдамида амалга оширилади.

Молиявий натижалар тўғрисидаги консолидациялашган ҳисоботда даромадлар ва харажатларнинг акс эттирилиши ёки акс эттирилмаслигини аниқлаш учун асосий қоида активларни учинчи шахсларга сотиш ҳисобланади. Унга кўра, ишлаб чиқарилган маҳсулот ёки хизматлар Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи жамиятлари томонидан ҳисобот даврида учинчи ташкилотларга сотилган бўлса, сотиш амалга оширилган ҳисобланади. Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи ичидаги муомалаларнинг турига, маҳсулотларни

²⁹ Каморджанова Н.А., Карташова И.В. Бухгалтерский финансовый учет. 4-е изд., доп. – СПб.: Питер, 2009. – 288 с.

қайта ишланганлигига қараб умумлаштирилган бухгалтерия ёзувлари амалга оширилади.

Қуйидаги мисолда муомала молиявий натижалар тўғрисидаги консолидациялашган ҳисоботдан тўлиқ чиқариб ташланган ҳолатни кўриб чиқамиз: Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг «А» корхонаси ҳисобот йилида Бош корхона таркибига кирмайдиган жамиятдан 50 минг сўмга материал сотиб олди ва уни асосий жамиятга 100 минг сўмга сотди. Ҳисобот санаси вақтида бу асосий жамиятнинг омборида унинг захиралари таркибида. Натижада, даромадлар ва харажатларни умумлаштириш тартиби қуйидагича бўлади (14-жадвалга қаранг).

14-жадвал

Ўзвиносаноат холдинг компаниясида даромад ва харажатларни консолидациялашган молиявий ҳисоботдан тўлиқ чиқариб ташланган ҳолат, млрд. сўмда³⁰

Кўрсаткичлар	Шўъба кор-хона	Бош кор-хона	Йиғма баланс	Умумлаштириш		Консолидац иялашган баланс
				Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6	7
Даромадлар: шу жумладан, Сотишдан тушган тушум	100		100	100(1)		
Харажатлар: шу жумладан, моддий харажатлар	50		50		50(1)	
Фойда (зарар)	+50		+50		50(1)	

14-жадвалдан кўриниб турибдики, сотиш жараёнида шўъба жамияти 50 минг сўм миқдорида оралиқ фойда олади, уларга Бош корхона активидаги мулкнинг қиймат баҳоси оширилган. Бунда зарур тузатишлар (1) бухгалтерия ёзуви ёрдамида амалга оширилади: Дебет Сотишдан тушган маблағ-100 млрд. сўм, Кредит Моддий харажатлар - 50 млрд. сўм, Молиявий натижа- 50 млрд.сўм.

³⁰ «Ўзвиносаноат холдинг» компаниясининг бухгалтерия ҳисоби маълумотлари шартли равишда олинди

Агар Бош корхона ҳисобот даврида шўъба жамиятидан сотиб олинган активни Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи ташқарисига сотса, сотиш амалга оширилган ҳисобланади. Бу ҳолатда молиявий натижалар тўғрисидаги консолидациялашган ҳисоботда сотишдан тушган маблағ суммаси ва Бош корхона харажатлари акс эттирилади. Бундан ташқари Бош корхона томонидан ўзаро муомалалардан олинган оралиқ фойда ҳам умумлаштирилади. Мисол тариқасида қуйидаги ҳолатни кўриб чиқамиз:

Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг «А» шўъба жамияти 100 млрд. сўм миқдорида маҳсулотни четдан сотиб олиб, «В» Бош корхонага етказиб берди. Асосий жамият маҳсулотни қайта ишлаб, ўша даврнинг ўзида четга 300 млрд. сўмга сотди. Қайта ишлашдаги меҳнат ҳақи харажатлари 100 млрд. сўмни ташкил этди. Бунда умумлаштириш жадвали қуйидаги кўринишда бўлади (15-жадвалга қаранг).

15-жадвал

“Ўзвиносаноат холдинг” компанияси Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи ташқарисига маҳсулот сотилган ҳолатда даромадларни умумлаштириш млрд.

сўмда³¹

	ШК	БК	ЎБ	Умумлаштириш		КБ
				Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6	7
Даромадлар: жумладан сотишдан тушган тушум	100	300	400	100(2)		300
Харажатлар: жумладан - моддий харажатлар	50	100	150		100(2)	50
- меҳнат ҳақи харажатлари		100	100			100
Фойда ёки зарар	+50	+ 100	+ 150			+ 150

Ушбу 15-жадвалда консолидациялашган молиявий ҳисоботда фақат четга сотишдан тушган тушум ва унга тегишли харажатлар акс эттирилган. Бунда

³¹ “Ўзвиносаноат холдинг” компаниясининг бухгалтерия ҳисоби маълумотлари шартли равишда олинди

умумлаштириш бухгалтерия ёзувлари қуйидаги кўринишда бўлади: Дебет Сотишдан тушган тушум-100 млрд. сўм, Кредит Моддий харажатлар-20 млрд. сўм. Агар Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи жамиятлари томонидан ишлаб чиқарилган маҳсулот ҳисобот даврида улардан бирининг балансида акс эттирилса, Бош корхона алоҳида жамияти нуқтаи-назаридан маҳсулот ўз эҳтиёжи учун ишлаб чиқарилган бўлади.

Маълумки, консолидациялашган молиявий ҳисоботини мақсади Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг мулкӣ ва молиявий ҳолати -ҳақидаги ишончли маълумотлар беришдир.

Консолидациялашган баланс ва молиявий натижалар тўғрисидаги консолидациялашган ҳисобот ички ва ташқи фойдаланувчилар таҳлил учун фойдаланадиган муайян миқдордаги маълумотларни ўз ичига олади. Бироқ, тажрибадан маълум бўлишича, молиявий ҳисоботнинг мавҳум-математик табиатга эга рақамларининг ўзи кўпгина муҳим саволларга жавоб бера олмайди. Фикримизча, шу сабабли, консолидациялашган молиявий ҳисоботнинг изоҳи таркибида бўлиши лозим.

Бошқа маълумот - текширилган молия ҳисоботлари ва уларга доир хулосадан ташқари, хўжалик юритувчи субъект томонидан эълон қилинган, текширилган молия ҳисоботларини ўз ичига оладиган ҳужжатда кўрсатилган ҳар қандай маълумот. Консолидациялашган молиявий ҳисоботнинг изоҳи, таркиби бўлган баъзи муҳим жиҳатларни таҳлил қилиш мақсадга мувофиқдир. Уларга қуйидагилар киради:

1. Умумлаштириш айланаси ва унинг ўзгариши БҲХСга мувофиқ, умумлаштиришда Шўъба жамиятларини умумлаштириш айланасига кирувчи қуйидаги маълумотлар кўрсатилиши лозим: юқори рентабелли шўъба, ҳамкорликда назорат қилинадиган ва қарам жамиятларнинг номи ҳамда манзили; агар Бош корхона бевосита ярмидан кўп бўлмаган овозга эга бўлса,

Бош ва Шўъба жамиятлари муносабат-ларининг хусусиятлари; Бош корхона ярмидан кўп овозга эга бўлган, аммо назорат қилолмайдиган, шу сабабли шўъба жамияти саналмайдиган корхоналар рўйхати; овозлар фоизи, агар у жамият капиталидаги улушларга нисбатан фарқланса.. Бундан ташқари, умумлаштиришда шўъба ва бошқа жамиятларни сотиб олиш ёки сотишда Бош корхонанинг мулкӣ ва молиявий ҳолати, ўтган даврларда молиявий натижаларга таъсир этган омиллар тўғрисида маълумотлар акс эттирилиши лозим. Шу билан бирга, агар шўъба жамияти консолидациялашган молиявий ҳисоботга қўшилмаган бўлса ёки муайян жамият одатдаги вазиятларда кўзда тутилмаган усуллар ёрдамида умумлаштирилган бўлса, унинг сабаблари асосланиши талаб қилинади.

2. Умумлаштириш усуллари ва уларнинг ўзгариши умумлаштириш жараёнида умумлаштириш усуллари ўзгармас бўлиши ва бир неча ҳисобот даври давомида тартиб билан қўлланилиши лозим. Уларнинг ўзгаришини баён этиш ва асослаш.

3. Бошқа маълумотлар компаниянинг умумлаштиришда биринчи йилда қуйидагиларни кўрсатиб ўтиш лозим: жамиятларнинг номланиши ва тавсифи; фойдаланилган умумлаштириш усули (сотиб олиш ёки бирлаштириш); жамиятни сотиб олиш ёки умумлаштириш санаси; янги жамиятни сотиб олгандан (умумлаштиргандан) сўнг воз кечиш лозим бўлган иқтисодий фаолият соҳаси.

Бундан ташқари биринчи йилда қуйидагиларни кўрсатиш зарур: сотиб олинган овозлар фоизи; бирламчи қиймат ва тўлов усуллари тавсифи; сотиб олиш билан боглиқ харажатларни қоплаш мақсадида ҳисобот санасигача яратилиши лозим бўлган резервлар тури ва суммаси.

(3) Барча консолидациялашган молиявий ҳисоботлар учун қуйидагилар умумий маълумот ҳисобланади:

а) ижобий ёки салбий фирма баҳоси, шу жумладан уларнинг амортизация муддатини акс эттириш усули;

б) 5 йилдан ортиқ амортизация муддатидан фойдаланилганда, унинг сабабларини кўрсатиш зарур;

в) агар ҳисобдан чиқаришнинг чизикли бўлмаган усулидан фойдаланилса, уни тавсифлаш лозим;

г) йил боши ва охирида ижобий ёки салбий фирма баҳоси ҳажмини текшириш ҳамда қуйидагиларни кўрсатиш: йил бошига келиб тўпланган амортизация суммасининг умумий ҳажми; ижобий ёки салбий фирма баҳосига қўшимчалар; амортизациянинг йиллик суммаси; кейинчалик актив ва мажбуриятлар қийматининг ўзгариши билан боғлиқ тузатишлар.

Бошқа маълумотга қуйидагилар кириши мумкин:

- ижроия органи раиси ёки иш бошқарувчисининг хати;
- молия ҳисоботлари ва ички назорат учун унинг масъуллиги хусусида маъмуриятнинг баёноти;
- асосий молиявий кўрсаткичлар;
- тушунтириш ёзувлари;
- молиявий маълумотларни очиб берадиган, тушунтиришларга йўлдош бўладиган чизмалар, жадвал ва графиклар.

Бошқа маълумот молия ҳисоботларининг, масалан, сотилган маҳсулот таннархи, савдо чиқимлари ва умумий бошқарув харажатлари тўғрисидаги маълумотларини тасдиқлайдиган тушунтириш ёзувларини ўз ичига олиши мумкин. Ана шу тушунтириш ёзувларининг айрим қисмлари баланс маълумотлари билан таққосланади. Қўшимча ахборотни тақдим этиш - тушунтиришлар, изоҳлар ва ҳисоб-китоблар - хўжалик юритувчи субъект томонидан махсус шаклда ёки эркин шаклда тақдим этилади. Бош жамият жамланган молиявий ҳисоботларни тақдим этиши лозим, бош жамиятлар

бундан мустаснодир. Ўз навбатида бошқа бир жамиятга қарашли бўлган ва бошқа жамият мулки ҳисобланган бош жамият агар ўзининг бош жамияти талаб қилмаса ва бунинг учун камчилик улуши эгаларининг розилиги бўлса, жамланган ҳисобот тақдим этмаслиги мумкин.

Бундай бош жамият ўзининг алоҳида молиявий ҳисоботларида қуйидагиларни очиб бериши лозим:

- а) консолидациялашган молиявий ҳисобот тақдим этилмагани сабабини;
- б) шуъба жамиятга инвестицияларни бухгалтерияда ҳисобга олишда фойдаланилаётган усулни;
- в) консолидациялашган молиявий ҳисобот тақдим этадиган ўзининг бош жамияти номи ва унинг рўйхатга олинган жойини. Бош жамият ҳам ўзида қарам жамиятлар мавжуд бўлган тақдирда жамланган ҳисоботни тузмайди.

Хулоса ва таклифлар

Компаниянинг молиявий ҳисоботида якка тартибдаги кўрсаткичлардан ва мажбуриятлар, даромад ва харажатлар киритилмайди. Фақатгина қарам жамиятларда иштирок этиш қиймати ва бу қийматнинг мазкур жамиятларни Бош корхона улушига тўғри келадиган даромадлари ёки харажатлари суммасини ўзгариши ҳамда фирма баҳосини ҳисобдан чиқариш суммасини ўзгариши акс эттирилади.

Ташқи доирани концентрик концепцияга биноан бошқа жамиятлар ташкил қилади. Уларга асосий жамият ҳал қилувчи, ҳамкорликдаги ва аҳамиятли таъсир кўрсатмайди. Бундай жамиятларда инвестициялар иқтисодий жиҳатдан капитал сарфлашни англатади. Шу сабабли, ушбу жамиятлар консолидациялашган молиявий ҳисоботда сотиб олиш қиймати (дастлабки қиймат) бўйича узоқ муддатли молиявий қўйилмалар сифатида акс эттирилади. Шунини алоҳида таъкидлаш керакки, айрим ҳолларда ҳамкорликда назорат қилинаётган жамиятлар муайян сабабларга кўра, консолидациялашган молиявий ҳисоботга киритилмаса, унда Equity услубидан фойдаланилади. Equity услуби агарда қарам жамиятдаги улуш фақат сотиш мақсадида харид қилинган бўлса ёки қарам жамият асосий жамият (инвестор) томонидан унга таъсир кўрсатишни қийинлаштирадиган чекланишлар шароитида фаолият кўрсатса қўлланилмайди.

«Ўзвиносаноат холдинг» компаниясида консолидациялашган молиявий ҳисоботда жойлашиши ва фаолият туридан қатъий назар барча жамиятлар ҳисобга олиниши лозим. Бироқ, айрим ҳолларда тежамкорлик ва аҳамиятлилиқ (тўғрилиқ) тартибига мувофиқ баъзи жамиятлар консолидациялашган молиявий ҳисоботга киритилмаслиги мумкин. Агарда жамиятларнинг бирлашиши корхона харажатларига нисбатан таққослаб бўлмайдиган даражада катта

харажатлар талаб қилса ёки вақтинчалик зарурат билан боғлиқ бўлса, уларни бундай ҳолларда бирлаштиришнинг имкони йўқ.

«Ўзвиносаноат холдинг» компаниясида бирлаштиришда фаолияти Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг бошқа жамиятлари фаолиятидан анча фарқ қиладиган жамиятларни консолидациялашган молиявий ҳисоботга киритиш ёки киритмаслик мунозарали масала ҳисобланади. Бу ҳолатда муаммо шундан иборатки, консолидациялашган молиявий ҳисобот Бош ва шўъба корхоналари гуруҳини ягона иқтисодий тузилма сифатида ифода этиши яъни назарий жиҳатдан Бош корхона томонидан назорат қилинадиган барча жамиятларни ҳисобга олиши лозим.

Фикримизча, "қисман" консолидациялашган молиявий ҳисобот номли ҳисобот шакли юқори аҳамиятга эга эмас, чунки у маълумотларни тўлиқ акс эттирмайди ва таҳлил мақсадида ундан фойдаланмаслик лозим. «Қисман консолидациялашган молиявий ҳисобот» пул ифодасида олинган фойда ҳисоботни тузиш билан боғлиқ барча харажатлардан ошган ҳолатдагина ўзини тўлиқ оқлайди. Аксарият ҳолларда ушбу ҳисобот "озчилик" жамияти ёки бошқа фойдаланувчилар учун муҳим ахборот манбаи ҳисобланиши мумкин.

«Ўзвиносаноат холдинг» компаниясида томонидан қисман консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузишдан озод этилаётган асосий жамият қуйидаги маълумотларни тақдим этиши керак: қисман консолидациялашган молиявий ҳисобот тузишдан озод этиш учун асос; компания ҳисоботида Шўъба компанияларида иштирок этиш акс эттирилган усул; концерн ҳисоботини тузувчи юқори турадиган бош корхонанинг номи ва жойлашиши.

Илмий ишда консолидациялашган молиявий ҳисоботни қуйидаги учта асосий босқичга асосланиб тузиш таклиф қилинган:

1-босқич: Ўтиш ҳисоботини тузиш;

2-босқич: Консолидациялашган баланс ва молиявий натижалар тўғрисидаги консолидациялашган ҳисоботни горизонтал жамлаш натижасида жамланган маълумотларга эга бўлиш;

3-босқич: Бевосита умумлаштириш.

Биринчи ва иккинчи босқич бевосита умумлаштиришга тайёргарлик кўришни амалга оширади.

Биринчи босқични зарурлиги шунга боғлиқки, аксарият ҳолларда яъни ҳисоб сиёсатида Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг барча жамиятлари учун ягона бўлган талабларга қарамасдан, уларнинг ҳисоботи турли муддатларда ва турли валютада тузилиши, ўз тузилмаси ва бандларини баҳолаш бўйича (масалан, Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг хорижий жамиятлари мавжуд бўлса) бир-биридан фарқ қилиши мумкин. Бундай ҳисоботларни ушбу фарқларни ҳисобга олмасдан умумлаштириш қонунчиликка номувофиқдир. Мазкур вазиятда Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг муайян жамияти ҳисоботини ўтиш ҳисоботини тузиш ёрдамида бирлаштиришга тайёрлаш мақсадга мувофиқдир.

Иккинчи босқичда бирлаштирилаётган жамиятлар ҳисоботи горизонтал равишда жамланади. Натижада ҳар бир банди бирлаштирилаётган жамиятлар ҳисоботининг тегишли позициялари суммасини ифода этадиган умумий баланс пайдо бўлади. Ушбу босқичда консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузиш тартиби ва унга Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг бирлаштирилиши лозим бўлган барча жамиятлари риоя қилиши устидан алоҳида назорат қилиш зарур.

Учинчи босқич баланс ва молиявий натижалар тўғрисидаги консолидациялашган ҳисобот тузишни ўз ичига оладиган бевосита бирлаштиришни ифодалайди. Унинг мақсади Бош ва шўъба корхоналари

гуруҳи жамиятлари тўғрисидаги ахборотни ягона иқтисодий тузилма сифатида тақдим этишдир.

Диссертацияда «Ўзвиносаноат холдинг» компанияси таркибидаги қарам жамиятлари молиявий ҳисоботларини Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи консолидациялашган молиявий ҳисоботига Eguity усули ёрдамида бирлаштириш таклиф қилинган ва илмий асосланган. Мазкур усулнинг асосий хусусияти шундан иборатки, тўлиқ ва мос равишда умумлаштириш усулидан фарқли равишда, алоҳида жамиятнинг молиявий ҳисоботидаги актив ва мажбуриятлар, даромад ва харажатлар Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи консолидациялашган молиявий ҳисоботига киритилмайди. Унда фақат иштирок қиймати қарам жамиятининг ўз капиталида, Бош компаниянинг иштирок улушига мос равишда акс эттирилади.

Тадқиқот ишида консолидациялашган баланс, молиявий натижалар тўғрисидаги консолидациялашган ҳисобот каби ҳисобот шакллари чуқур таҳлил қилинган ва бир қанча янги моддалар киритиш таклиф этилган.

Умумлаштирилаётган жамиятлар молиявий ҳисоботининг тегишли моддаларини жамлаш натижасида ҳосил қилинган баланс консолидациялашган балансни тузишнинг асоси ҳисобланади. Бироқ, ушбу жамланган баланс Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг мулкӣ ҳолатини тўлиқ акс эттирмайди. Чунки, унинг кўпгина моддалари қайта ҳисоблашни талаб қилади.

«Ўзвиносаноат холдинг» компаниясида капитални умумлаштириш янги Шўъба жамиятдаги улуш муайян усулда сотиб олинган бўлса ёки бирор жамият бошқа сабабларга кўра охиргисининг тавсифига жавоб берса амалга оширилади. Умумлаштириш назарияси бунга олиб келадиган ва Бош корхонанинг Шўъба жамиятидан улушни турли йўллар билан сотиб олишга асосланган иккита асосий йўлни кўзда тутди. Улушни сотиб олиш

усулларидан қатъий назар капитални умумлаштириш икки усулдан бири орқали амалга оширилади:

1. Бирлаштириш усули (манфаатларни бирлаштириш)
2. Сотиб олиш усули (акциялар пакетини сотиб олиш).

Амалиётда сотиб олиш усулидан кенг фойдаланилади. Чунки, одатда, Бош корхона Шўъба жамиятини сотиб олиш жараёни орқали назорат қилиш имконига эга бўлади. Сотиб олиш усули шўъба жамиятлари Бош корхона томонидан харид қилиниши тамойилидан келиб чиқади. Бунда шўъба жамиятининг актив ва мажбуриятлари консолидациялашган молиявий ҳисоботга қўшилади ва алоҳида-алоҳида сотиб олингандек қайта баҳоланади. Сотиб олиш жараёнида шўъба жамияти ўзининг иқтисодий мустақиллигини йўқотади.

«Ўзвиносаноат холдинг» компаниясида капитални бевосита умумлаштириш усулининг иккита асосий тури мавжуд: балансли баҳолаш усули ва янги баҳолаш усули. IAS халқаро андозаларига мувофиқ, янги баҳолаш усули асосий усул ҳисобланади. Баланс баҳоси усулига мувофиқ, актив ва мажбуриятлар бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг бирор жамиятда иштирок этиш даражасига мутаносиб бўлган улуш бозор қиймати бўйича ҳамда озчилик улуши эски баланс баҳоси бўйича умумлаштирилади.

Илмий ишда Бош корхонанинг шўъба жамиятидаги иштироки 100%дан кам бўлганда янги қиймат услуби бўйича бирламчи умумлаштиришда "Бошқа иштирокчилар улуши" моддасини киритиш таклиф қилинди. Баланс баҳоси усулидан фарқли равишда, ушбу модда шўъба жамиятининг қайта баҳоланган устав капиталидан келиб чиққан ҳолда ҳисобланади. Демак, "Бошқа иштирокчилар улуши" тартибга солувчи моддасига фойдаланилмаган резервларнинг тегишли қисми ҳам киради.

«Ўзвиносаноат холдинг» компаниясида мажбуриятларни умумлаштириш шундай жараёнки, унда Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи жамиятларининг бир-бирига нисбатан барча қарздорлик муносабатлари ва уларнинг натижалари бартараф этилади.

Мажбуриятларни умумлаштириш, биринчи навбатда, Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи жамиятларининг ўзаро дебиторлик ва кредиторлик қарзлари, бир-бирига берилган кредитлар, аванс тўловлари, қимматбаҳо қоғозларга қўйилмалар, келгуси даврларнинг юзага келган харажат ва даромад моддалари ҳамда яратилган резервларни тавсифлайди. Мазкур кўрсаткичлар мажбуриятларни умумлаштириш жараёнида бир-бири билан қайта ҳисобланади ва консолидациялашган молиявий ҳисоботга киритилади.

«Ўзвиносаноат холдинг» компаниясида молиявий натижалар тўғрисидаги консолидациялашган ҳисобот ҳам консолидациялашган балансга каби Бош ва шўъба корхоналари гуруҳи таркибига кирувчи жамиятларни молиявий ҳисоботларининг тегишли моддаларини бирлаштириш орқали тузилади.

«Ўзвиносаноат холдинг» компаниясининг Бош ва шўъба корхоналари гуруҳининг молиявий натижалари тўғрисидаги консолидациялашган ҳисоботи фақат унинг таркибига кирмайдиган "учинчи жамиятлар" билан содир бўлган муомалалар натижасида юзага келган даромад ва харажатларни ўз ичига олиши керак. Шу сабабли, умумлаштириш жараёнида Бош ва шўъба корхоналари гуруҳ корхоналари ўртасидаги муомалалар натижасида юзага келган даромад ва харажатларни чиқариб ташлаш зарур. Бунда, нафақат сотишдан тушган тушум, балки хизматлар кўрсатишдан тушган даромадлар ҳам чиқариб ташланиши лозим. Бу эса даромад ва харажатларни умумлаштириш ёрдамида амалга оширилади.

«Ўзвиносаноат холдинг» компаниясида консолидациялашган баланс ва молиявий натижалар тўғрисидаги консолидациялашган ҳисобот ички ва ташқи

фойдаланувчилар таҳлил учун фойдаланадиган муайян миқдордаги маълумотларни ўз ичига олади. Бироқ, тажрибадан маълум бўлишича, молиявий ҳисоботнинг мавҳум-математик табиатга эга рақамларининг ўзи кўпгина муҳим саволларга жавоб бера олмайди. Фикримизча, шу сабабли, умумлаштирилган молиявий ҳисоботнинг изоҳи таркибида бўлиши лозим бўлган баъзи муҳим жиҳатларни таҳлил қилиш мақсадга мувофиқдир.

Хулоса қилганимизда, тадқиқот натижаларини умумлаштириш жараёнида “Ўзвиносаноат холдинг” компаниясида консолидациялашган молиявий ҳисобот таркибида акс эттириладиган бошқа зарурий ахборотларга алоҳида эътибор қаратиш ҳисоботнинг ишончлилиқ даражасини оширади.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати

I. Ўзбекистон Республикаси қонунлари, Президенти фармонлари ва қарорлари, Вазирлар Маҳкамаси қарорлари

1. Ўзбекистон Республикаси Конституцияси. -Тошкент, Ўзбекистон. 2001.
2. Ўзбекистон Республикасининг “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонуни. –Т.: 1996.
3. Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси. 2008.313-модда.
4. Ўзбекистон Республикаси Президентининг Қарори. «Баркамол авлод йили» Давлат дастури тўғрисида. 2010 йил 27 январь, ПҚ-1271-сон.
5. Ўзбекистон Республикаси Президентининг Қарори. Ишлаб чиқариш ва ижтимоий инфратузилмани янада ривожлантириш юзасидан қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида. 2009 йил 20 январь, ПҚ-1041-сон.
6. ЎзРПрезидентининг Ўзбекистон Республикасининг 2010 йилги асосий макроиқтисодий кўрсаткичлари ва давлат бюджети параметрлари тўғрисидаги ПҚ-1245 қарори. 22.12.2009 й.
7. Ўзбекистон Республикаси Президентининг Қарори. «Қишлоқ тараққиёти ва фаровонлиги йили» Давлат дастурини кучга киритиш тўғрисида. 2009 йил 26 январь, ПҚ-1046-сон.
8. Ўзбекистон Республикаси Президентининг Фармони. Иқтисодиёт реал сектори корхоналарининг молиявий барқарорлигини янада ошириш чора-тадбирлари тўғрисида. 2008 йил 18 ноябрь, ПФ-4053-сон.
9. Ўзбекистон Республикаси Президентининг Фармони. Иқтисодиётнинг реал сектори корхоналарини қўллаб-қувватлаш, уларни барқарор ишлашини таъминлаш ва экспорт салоҳиятини ошириш чора-тадбирлари дастури тўғрисида. 2008 йил 28 ноябрь, ПФ-4058-сон.

10. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг “Экспорт қилувчи корхоналарни молиявий ва кредит йўли билан қўллаб-қувватлашга доир қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида”ги 290-сонли қарори. –Т.: 31.12.2008й
11. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг “Иқтисодиётнинг реал сектори соҳасида корхоналарни ва инвестицион фаолликни кредит йўли билан қўллаб-қувватлашни таъминлаш масалаларини кўриб чиқиш тартиби тўғрисида” 288-сонли қарори. –Т.: 31.12.2008й.
12. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2000 йил 23 декабрдаги 498-сон қарори билан тасдиқланган "Бюджетдан ташқари Пенсия жамғармаси маблағларини шакллантириш ва сарфлаш тартиби тўғрисида"ги Низом
13. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг «Маҳсулот (иш ва хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш таркиби тўғрисида»ги Низом. 54-қарори. –Т.: 1999й.
14. Ўзбекистон Республикасининг 1998 йил 1 майда қабул қилинган "Аҳолини иш билан таъминлаш тўғрисида"ги қонуни
15. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг "Республика йўл жамғармасини ташкил этиш тўғрисида"ги 1993 йил 5 июлдаги 334-сонли қарори

II. Президент асарлари

16. Асосий вазифамиз – Ватанимиз тараққиёти ва халқимиз фаровонлигини янада юксалтиришдир. – Президент Ислон Каримовнинг 2009 йилнинг асосий якунлари ва 2010 йилда Ўзбекистонни ижтимоий-иқтисодий ривожлантиришнинг энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамасининг мажлисидаги маърузаси // Халқ сўзи, 2010 йил 30 январь.

17. Мамлакатимизни модернизация қилиш ва кучли фуқаролик жамияти барпо этиш – устувор мақсадимиздир. – Президент Ислом Каримовнинг Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлиси Қонунчилик палатаси ва Сенатининг қўшма мажлисидаги маърузаси // Халқ сўзи, 2010 йил 28 январь.
18. Каримов И.А. Энг асосий мезон – ҳаёт ҳақиқатини акс эттириш. Т.: Ўзбекистон, 2009. – 24 б.
19. Каримов И.А. “Давлат бюджети – халқ фаровонлигини оширишнинг асосий воситаси”. “Солиқ ва божхона хабарлари” газетаси. № 39 (583). 26 сентябрь 2005 й. 2-3-б.

III. Соҳага оид меъёрий ҳужжатлар

20. Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг «1 январь ҳолати бўйича асосий фондларни ҳар йили қайта баҳолашни ўтказиш тартиби тўғрисида» низом. ЎЗ АВ томонидан 1192-сон билан рўйхатга олинган –Т.: 2002 й.
21. Ўзбекистон Республикасининг Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари, Тўплам. Т.: ЎЗР БАМА нашриёт маркази. 2002.
22. “Ягона ижтимоий тўловни ҳамда давлат ижтимоий суғуртасига мажбурий бадаллар ва ажратмаларни ҳисоблаш, тўлаш ва тақсимлаш тўғрисида”ги НИЗОМ. ЎЗР АВ 29.06.2004 й. 1333-1-сон билан рўйхатга олинган

IV. Асосий адабиётлар

23. Каримов И. Жахон молиявий-иқтисодий инқирози, Ўзбекистон шароитида уни бартараф этишнинг йўллари ва чоралари. -Т.: “Ўзбекистон”. 2009й. -56 бет
24. Жўраев Н., Абдувахидов Ф., Сотволдиева Д. Молиявий ва бошқарув ҳисоби. Дарслик. -Т.: “Иқтисодиёт” нашриёти. 2010 й
25. Каспина Р.Г., Плотникова Л.А. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности: учеб. пособ. Россия.-М.: Эксмо, 2010. – 432 с.

26. Касьянова Г.Ю. Основные средства: бухгалтерский и налоговый учет. Россия .-М.: БАК, 2010. – 256 с.
27. Хвостик Т.В. Практикум по бухгалтерскому (финансовому) учету: учеб. пособ. Россия . -М.: ФОРУМ, 2010. – 176 с.
28. Климович В.П. Основы банковского аудита: учеб. Россия . - М.: ФОРУМ, 2010. – 192 с.
29. Подольский В.И., Савин А.А. Аудит: учебник. Россия . -М.: Юрайт, 2010.– 605с.
30. Пугачёв В.В. Внутренний аудит и контроль. Организация внутреннего аудита в условиях экономического кризиса: учеб. Россия . -М.: Дело и Сервис, 2010. – 224 с.
31. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб. – М.: Проспект, 2009. – 448 с.
32. Шиленко С.И. и др. Основы аудита: учебник. – М.: КНОРУС, 2009. – 152 с.
33. Шеремет А.Д., Суйц В.П., «Аудит», М,«ИНФРА-М», 2009 -401 стр.
34. Соколова,Е.С. Бухгалтерское дело: учебник. - М.: Высшее образование, 2008.- 328 с
35. Жўраев Н., Холбеков Р., Абдувахидов Ф., Илхомов И. Бухгалтерия хисоби, иктисодий тахлил ва аудит. Дарслик. -Т.: 2007 й
36. Тўлахўжаева М. Илхомов Ш. Аудит. Ўқув қўлланма. –Т.: 2006. -161 бет
37. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник для вузов / Под ред. проф Ю.А. Бабаева. – М.: Вузовский учебник, 2006. – 525 с.
38. Сотиволдиев А. С. Замонавий бухгалтерия хисоби. Дарслик. –Т. БАМА, 2005 й
39. Дўстмурадов Р. Аудит асослари. Дарслик. –Т.: “Фан”, 2004
40. Каримов А.А. Бухгалтерия хисоби. /Дарслик -Т.: Шарқ,2004.-592 б.

V. Қўшимча адабиётлар

41. Ўзбекистон Республикаси Президенти Ислом Каримовнинг “Жахон молиявий-иқтисодий инқирози, Ўзбекистон шароитида уни бартараф этишнинг йўллари ва чоралари” номли асарини ўрганиш бўйича ўқув қўлланма. Тузувчилар: Б.Ю. Ходиев, А.Ш.Бекмуродов, У.В.Гофуров, Б.К.Тухлиев. –Т.: Иқтисодиёт, 2009. -120 б.
42. Касьянова Г.Ю. Учетная политика: бухгалтерская и налоговая. Россия -М.: АБАК, 2010. – 160 с.
43. Куликова Л.И. Учетная политика организации: новое решение. Россия . - М.: Бухгалтерский учет, 2010. – 336 с. – 2 экз.
44. Медведев М.Ю. Учетная политика организации на 2010 год: практическое пособие. Россия. М.: КНОРУС, 2010. – 248 с.
45. Нечитайло А.И. Теория бухгалтерского учета: учеб.Россия . -М.: Проспект, 2010. – 272 с.
46. Двадцать вторые международные Плехановские чтения. Тезисы докладов. –Москва.: 2009, 10 апреля 2009г
47. Зонова А.В. и др. Бухгалтерский учет и анализ: учеб. пособ. под ред. А.В. Зоновой. – М.: Эксмо, 2009. – 512 с.
48. Каморджанова Н.А., Карташова И.В. Бухгалтерский финансовый учет. 4-е изд., доп. – СПб.: Питер, 2009. – 288 с.
49. Крайнова Ю. Е. Краткий курс по Международным стандартам аудита: учеб пособ. - М.: «Окейкнига», 2009.- 119 с.
50. Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности: Учеб. пособие / Под ред. проф. В.И Бариленко. - М.: ИНФРА-М, 2009.- 458 с.
51. Ионова А.Ф., Тарасова Н.А. Учет и анализ внешнеэкономической деятельности : учеб.- практ. пособ.- М.: ТК Велби, 2009.- 352 с.
52. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. - 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика , 2008.- 592 с.

53. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.А., Демешева Е.В. Налоговый учет и налоговой политики предприятия. – Изу. 2-с.-М.: «Аналитика-Пресс», 2008. –Стр.14.
54. Захарин В.Р. Учет основных средств и нематериальных активов: справочник бухгалтера: практ. руководство.- М.: Эксмо, 2008.- 320 с.
55. Константинова Е.П. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособ. – М.: «Дашков и К », 2008. – 288 с.
56. Тўхлиев Б. Молиявий менжмет. Ўқув қўлланма. – Т.: ТДИУ 2008.
57. Починок А. Аудит и налоговое законодательство. // Аудит.-2007. №4. Стр.3.
58. Мощенко Н.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учеб. пособие. - М.: Финансы и статистика, 2007. - 272 с.
59. Шпаков Л. В., Барулина Е. В. Бухгалтерский учет как пользоваться МФСО. «Альфа-Пресс». –М.: 2006. -37 с
60. Маренков Н.Л. Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита в Российских фирмах. - М.: Едиториал УРСС, 2005. - 143 с
61. Хасанов Б.А. Бошқарув ҳисоби. /Дарслик –Т.: Иқтисод-молия, 2005. -307 б.
62. Маматов З.Т. Хўжалик юритувчи субъектлар молиявий ҳисоботларни аудит қилишнинг назарий ва услубий асослари. –Т.: ЎзР Банк-молия академияси. Док. дисс. 2005. -310 бет
63. Ўразов К.Б. “Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг назарий ва методологик муаммолари” мавзусидаги докторлик диссертацияси. 244-б.
64. Ўразов К.Б. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг концептуал масалалари/ К.Б. Уразов. - Т.: Фан нашриёти, 2005. - 236 б.

65. Яхёев Қ. Солиққа тортиш назарияси ва амалиёти. Дарслик.-Т.: 2003. 219-б.

VI. Даврий нашрлар, статистик тўпламлар ва ҳисоботлар

66. Миллий иқтисодий тармоқларини ислох қилиш ва барқарор ривожланишининг муаммолари, 10 ноябрь 2005 йил.ТДИУ.

67. «Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси» журнал. –Т.: 2007-2010 йиллар

68. «Бозор, пул ва кредит» журнал. –Т.: 2007-2010 йиллар

69. «Солиқ ва божхона хабарлари» газета. –Т.: 2007-2010 йиллар

70. Ўзбекистоннинг 2009 йилдаги ижтимоий-иқтисодий ривожланиши кўрсаткичлари. –Т.: Ўзбекистон, 2010.

VII. Интернет сайтлари.

71. «Norma» 2010.

72. “Pravo” 2010.