

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

С.Н. ТАШНАЗАРОВ

**МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТНИНГ
ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИ**

Олий ва Ўрта Махсус Таълим Вазирлиги Мувофиқлаштирувчи Кенгаши
томонидан 5A230901 – Бухгалтерия ҳисоби (тармоқлар ва соҳалар бўйича),
5A230902 – Аудит (тармоқлар ва соҳалар бўйича) мутахассислиги
талабалари учун дарслик сифатида чоп этишга тавсия этилган

Тошкент - 2019

УЎК 95.5.8.6
КБК 72.10(5Ў36)4
Т-42

С. Ташназаров. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари: Олий ўқув юртлари магистратура мутахассисликлари учун дарслик. – Тошкент: ,2019. – 555 б.

Иқтисод фанлари доктори, профессор К.Б.Уразов таҳрири остида

Тақризчилар:

Иқтисодиёт фанлари доктори, профессор З.Н. Курбанов
Иқтисодиёт фанлари доктори, доцент А.И. Аликулов
Иқтисодиёт фанлари номзоди, доцент Н.У. Худайбердиев

ISBN XXX-XXX-XX-XXX-X

Ушбу дарслик молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари фанининг ўқув дастурига мувофиқ тайёрланган. Унда молиявий ҳисобот стандартларининг яратилиш тарихи, халқаро молиявий ҳисоботни тайёрлашнинг концептуал асослари, молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларининг (МҲХС) моҳияти ва қўлланилиши, шунингдек, МҲХС бўйича молиявий ҳисобот консолидацияси ва трансформацияси масалалари ёритилган.

Ушбу дарслик олий таълим муассасаларида 5A230901 “Бухгалтерия ҳисоби (тармоқлар ва соҳалар бўйича)” ва 5A230902 “Аудит (тармоқлар ва соҳалар бўйича)” мутахассисликлари бўйича таҳсил олаётган магистратура талабаларига мўлжалланган.

Данный учебник подготовлены в соответствии учебной программы курса международные стандарты финансовой отчетности. В ней рассматриваются вопросы истории создания стандартов финансовой отчетности, концептуальные основы подготовки международной финансовой отчетности, сущность и применения международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), о также вопросы консолидации и трансформации финансовой отчетности по МСФО.

Учебник рассчитана на студентов магистратуры высших учебных заведений обучающихся по специальностям 5A230901 “Бухгалтерский учет” и 5A230902 “Аудит”

This textbook writing according educational program for subject international financial reporting standards. The textbook examines history of building of financial reporting standards, conceptual framework of preparing of international financial reporting standards (IFRS), meanings and using IFRS and problems of consolidated and transformation financial reporting according IFRS.

The textbook is designed for master students of economic universities studying in the field of masters training 5A230901 “Accounting” and 5A230902 “Audit”

УЎК 95.5.8.6
КБК 72.10(5Ў36)4

ISBN XXX-XXX-XX-XXX-X © С.Н. Ташназаров

© _____ нашриёти, 2019

МУНДАРИЖА

КИРИШ	6
I-Боб Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига кириш	10
1.1-§ Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларининг яратилиш тарихи.....	10
1.2-§ Молиявий ҳисобот халқаро стандартларининг асосий мазмуни ва унинг замонавий менежмент ҳамда бухгалтерларни тайёрлаш тизимидаги ўрни.....	33
1.3-§ Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари фанининг предмети ва методи.....	50
1.4-§ Молиявий Ҳисоботнинг Халқаро Стандартлари бўйича Кенгашнинг мақсади ва унинг тавсифи. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини ишлаб чиқиш, қабул қилиш ва фойдаланиш имкониятлари.....	64
1.5-§ Молиявий ҳисоботни тайёрлашнинг концептуал асослари.....	79
1.6-§ 1-сон МҲХС “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини биринчи марта қўллаш” стандартининг моҳияти ва қўлланилиши.....	93
II-Боб Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларида умумий масалалар	111
2.1-§ Халқаро молиявий ҳисобот мазмуни, мақсади ва вазифалари ҳамда сифат жиҳатдан тавсифи. Молиявий ҳисоботнинг элементлари, уларни ўлчаш ва аниқлаш.....	111
2.2-§ 1-сон БҲХС “Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши.....	125
2.3-§ 7-сон БҲХС “Пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши.....	156
2.4-§ 8-сон БҲХС “Ҳисоб сиёсатлари, бухгалтерия ҳисоб-китоблари баҳолашларидаги ўзгаришлар ва хатолар” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши.....	177

2.5-§	10-сон БҲХС “Ҳисобот даврдан кейинги ҳодисалар” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши.....	192
2.6-§	21-сон БҲХС “Валюта курсларидаги ўзгаришларнинг таъсирлари” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши.....	200
III-	Тушумларни ҳисобга олувчи стандартларнинг	
Боб	тавсифи.....	219
3.1-§	15-сон МҲХС “Харидорлар билан шартномалар бўйича тушум” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши. Тушумларни тан олишга доир мисоллар.....	219
3.2-§	Қурилиш шартномаларида тушумларни тан олишнинг хусусиятлари.....	263
IV-	Номолиявий активларни ҳисобга олувчи стандартларнинг	
Боб	тавсифи.....	276
4.1-§	2-сон БҲХС “Захиралар” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши..	276
4.2-§	16-сон БҲХС “Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши.....	300
4.3-§	23-сон БҲХС “Қарзлар бўйича харажатлар” ҳамда 40-сон БҲХС “Инвестициявий кўчмас мулк” стандартларининг мазмуни ва қўлланилиши.....	326
4.4-§	38-сон “Номоддий активлар” ҳамда 5-сон МҲХС “Сотиш учун мўлжалланган узоқ муддатли активлар ва давом эттирилмайдиган фаолият” стандартларининг мазмуни ва қўлланилиши.....	347
V-Боб	Баҳолашни ҳисобга олувчи стандартларнинг тавсифи.....	379
5.1-§	36-сон БҲХС “Активларнинг қадрсизланиши” стандартининг мазмуни ва қўлланилиш.....	379
5.2-§	13-сон МҲХС “Адолатли (ҳаққоний) қийматда баҳолаш” стандартларининг мазмуни ва қўлланилиши.....	379
VI-	Номолиявий мажбуриятларни ҳисобга олувчи	
Боб	стандартларнинг тавсифи.....	411
6.1-§	37-сон БҲХС “Резервлар, шартли мажбуриятлар ва шартли	

	активлар” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши.....	411
6.2-§	12-сон БҲХС “Фойда солиқлари” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши.....	429
VII-	Молиявий инструментларни ҳисобга олувчи стандартларнинг	
Боб	тавсифи.....	446
7.1-§	32-сон БҲХС “Молиявий инструментлар: ахборотларни тақдим этиш” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши.....	446
7.2-§	9-сон БҲХС “Молиявий инструментлар” ҳамда 7-сон МҲХС “Молиявий инструментлар: ахборотларни очиклаш” стандартларининг мазмуни ва қўлланилиши.....	447
VIII-	Консолидациялаш асосларини ҳисобга олувчи	
Боб	стандартларнинг тавсифи.....	485
8.1-§	10-сон МҲХС “Консолидациялашган молиявий ҳисоботлар” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши.....	485
8.2-§	28-сон БҲХС “Ассоциациялашган компанияларда инвестициялар ва қўшма корхоналар” стандартларининг мазмуни ва қўлланилиши.....	485
IX-	Молиявий ҳисоботни молиявий ҳисоботнинг халқаро	
Боб	стандартлари асосида трансформация қилиш.....	522
9.1-§	МҲХСлари бўйича ҳисоботни тузишнинг услублари. Молиявий ҳисоботни трансформация қилиш тартиби.....	522
9.2-§	Ҳисоботларни шакллантириш ва назорат жараёнлари. Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш тартиби.....	522
	Фойдаланишга тавсия этилган адабиётлар.....	553

КИРИШ

Дунё мамлакатларида чуқурлашиб бораётган глобаллашув ва интеграция жараёнлари умумтан олинган халқаро меъёрлар ва стандартларга ўтиш ҳамда уларга амал қилишга бўлган талабларнинг кучайишига сабаб бўлмоқда. Бу бевосита “халқаро бизнес тили” сифатида умумтан олинган бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботида ҳам дахлдордир. Ҳозирги кунда “1 та халқаро концептуал асос, 29 та Бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартлари (БҲХС) ва 17 та Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (МҲХС) ва 33 та стандартларга интерпретациялар”² амалиётга жорий қилинган. Дунёда турли соҳаларда фаолият юритаётган барча акциядорлик компаниялари, 45 мингдан ортиқ трансмиллий корпорациялар ва йирик компаниялар ўзларининг 250 мингдан ортиқ шўъба ва бошқа боғлиқ компаниялари билан биргаликда МҲХСларига мувофиқ молиявий ҳисоботларни ихтиёрийлик асосда тузмоқдалар. Ҳисоб ва ҳисоботни халқаро стандартлар талабларига мувофиқлаштириш, шу асосда молиявий ҳисоботнинг дунё миқёсида гармонизациясига эришиш, илғор тажрибалардан миллий даражада самарали фойдаланиш барча мамлакатлар учун энг долзарб масаладир. Халқаро стандартларнинг амалиётга жорий этилиши натижасида мамлакатимизда «700 дан ортиқ акциядорлик жамиятлари, 5008 та хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналар»³ МҲХСлар асосида молиявий ҳисобот тузишга ўтмоқдалар.

2015 йил 24 апрелда Ўзбекистон Республикаси Президентининг “Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида”ги Фармони қабул қилинди. Ушбу фармонда замонавий халқаро стандартлар ва бозор иқтисодиёти талабларига мос янги бўлинма ва лавозимларни жорий этиш, акциядорлик жамиятларини бошқариш тузилмаларини тубдан қайта ташкил этиш, етакчи хорижий таълим муассасалари билан ҳамкорлик қилиш, акциядорлик жамиятлари очиклиги ва шаффофлигига имконият яратиш, улар томонидан халқаро стандартлар асосида

<https://www.ifrs.org.ua/mezhdunarodny-e-standarty-finansovoj-otchyotnosti/>; www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ ²

³ Ўзбекистон ҳудудларининг йиллик статистик тўплами. Тошкент 2017. –Б.146.

аудит ва молиявий ҳисобот ахборотларини нашр қилиш вазифалари юклатилган.

2016 йил 13 апрелда қабул қилинган Ўзбекистон Республикаси “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги” Қонуннинг янги таҳрири 22-моддасида **“Халқаро стандартлар бўйича тузиладиган молиявий ҳисоботга доир талаблар молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларида белгиланади”** деб қайд этилиши мамлакатимизда молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларининг қўлланилишининг қонуний асосларини белгилаб беради.

Ўзбекистон Республикаси Президенти Шавкат Мирзиёев **“Биринчи – ислохотларнинг қай даражада самара бераётганини кўрсатадиган мақсадли дастурларни амалга ошириш натижадорлиги. Булар қаторида саноат ва бошқа тармоқларни ривожлантиришнинг қуйидаги иқтисодий ва молиявий кўрсаткичларини келтириш мумкин: ишлаб чиқариш қувватларининг аҳволи, харажатларни ва таннархни пасайтириш, маҳаллийлаштириш ва рентабеллик даражасини, маҳсулот рақобатдошлигини сўзсиз ошириш”**⁴ни алоҳида қайд этди. Бундан кўриниб турибдики, молиявий ҳисоботда акс эттириладиган ишлаб чиқариш қувватларининг аҳволи, харажатлар ва таннарх, маҳаллийлаштириш ва рентабеллик даражаси каби кўрсаткичлар бугунги кунда ўта муҳим аҳамият касб этишини алоҳида таъкидлаш лозим.

2017-2021 йилларда Ўзбекистон Республикасини ривожлантиришнинг бешта устувор йўналишлари бўйича Ҳаракатлар стратегиясига бошқарув тизимида халқаро инструментлар ва стандартлардан кенг фойдаланишни кўзда тутувчи вазифалар киритилган.

Ўзбекистон Республикаси Президенти Шавкат Мирзиёевнинг 2017 йил 22 декабрида Олий Мажлисга мурожаатномасида **“Иқтисодиёт – бу ҳисоб-китоб дегани. Ҳар бир ишимизда пухта ҳисоб-китоб биринчи ўринда туриши**

⁴Мирзиёев Ш.М. Танқидий таҳлил, қатъий тартиб интизом ва шахсий жавобгарлик – ҳар бир раҳбар фаолиятининг кундалик қондаси бўлиши керак., 2017 йил 14 январь.-Тошкент: “Ўзбекистон”, 2017, -26 б.

ложим⁵ – деб таъкидлаганлари ҳам бухгалтерия ҳисоб-китоб ишларини замонавий даражага кўтаришни кўзда тутди.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 19 сентябрдаги ПҚ-3946-сонли «Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида»ги Қарорида бугунги кунда хорижий инвесторларда маҳаллий корхоналар молиявий ҳисоботларининг ҳаққонийлигини тушуниш кўникмасининг шаклланишини таъминламаётганлиги таъкидлаб ўтилди. Ушбу Қарорда халқаро амалиётни ўрганиш асосида бухгалтерия ҳисоби ва аудит йўналишлари бўйича ўқув режа ва дастурларига “Халқаро молиявий ҳисобот стандартлари” бўйича фанини киритиш вазифалари юклатилган.

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

Бугунги кунда **Ўзбекистонда молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини жаҳон андозалари даражасига чиқаришнинг ягона йўли** бу молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини ва илғор хорижий тажрибаларни, соҳага доир жаҳон адабиётлари ва ҳужжатларини ўрганиш ҳамда уларни мамлакатимиз иқтисодиётининг хусусиятларини ҳисобга олган ҳолда жорий қилишдан иборатдир. Бу йўл энг долзарб ва ўта муҳим йўлдир. Бундан бошқа йўл ҳам бўлиши мумкин эмас. Бу йўлдан оғишмай ҳаракат қилишимиз керак.

МҲХСлар мамлакатлар ўртасидаги ҳамкорликни, жумладан, иқтисодий муносабатларни ривожлантириш ва мамлакатларда инвестициявий муҳитни яхшилашда муҳим восита сифатида хизмат қилмоқда. Шунинг учун ҳам кун

⁵ Ўзбекистон Республикаси Президенти Шавкат Мирзиёевнинг Олий Мажлисга мурожаатномаси //Халқ сўзи газетаси. 2017 йил 23 декабр. №258. 3-бет.

сайин халқаро стандартларни эътироф этувчи мамлакатлар сони ошиб бормокда. Ўзбекистон Республикаси ҳам МХХСга ўтишнинг ўзига хос йўлини танлади. Мамлакатимизда молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари талабларига уйғун бўлган ва миллий иқтисодиётимиз талабларига жавоб берадиган бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартларини ишлаб чиқишга ва жорий қилишга киришилди. Ҳозирги кунда миллий стандартларимиз халқаро стандартларга мувофиқ ҳолда такомиллаштирилиб борилмокда.

Ушбу дарсликка қадар “Халқаро молиявий ҳисобот стандартлари асосида банкларда бухгалтерия ҳисоби” (Ўқув қўлланма. Ҳаммуаллиф.-Т.: “МОЛИЯ”, 2010-272 б.), Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари. (Таржима. А.Ризакулов, Б.Хасанов, А.Усанов, З.Маматов. Т:-2004.), Жалолова Д. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари (Т.: ТМИ, 2004.-25 б.) каби ўқув адабиётларида асосан тижорат банкларида бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартларининг қўлланилиши масалалари кенг ёритилган. 2003 йилдан эътиборан ишлаб чиқилган халқаро стандартлар БҲХСлар эмас, балки МХХСлари деб аталадиган бўлди. 2018 йилдан АҚШдаги ГААР стандартлари билан МХХСларни ўта мувофиқлаштириш жараёни бошланди. Юқоридаги адабиётларда ушбу ўзгаришлар тўлиқ ўз аксини топмаган. Бундан ташқари яратилган ўқув қўлланмалар фан дастурининг барча мавзуларини тўлиқ қамраб олмаган. Ушбу фан бўйича ҳозирги кунга қадар дарслик яратилган эмас.

Ушбу ўқув дарслиги кейинги йилларда қабул қилинган халқаро ҳужжатлар, “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги” Қонун ва қонун ости меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлари, молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари талаблари ҳамда нуфузли хорижий дарсликларга асосланиб тайёрланди. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларидаги бандларда келтирилган қоидалар ўзбек тилига таржима қилинди. Дарсликни ёзишда “PricewaterhouseCoopers. Академией PwC” томонидан ДипИФР имтиҳонлари учун ўқув қўлланмаси (2016) ҳамда “Аверчев И.В. МСФО. 1000 примеров применения-М.: Рид Групп, 2011.-992 с.” ҳамда “Раздаточный материал по курсу повышения квалификации: Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)

китобларидаги халқаро стандартлар бўйича келтирилган амалий мисоллардан фойдаланилди. Ушбу адабиётлар матнда манба сифатида келтирилди.

Дарсликда молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (IFRS), АҚШдаги GAAP, Буюк Британиядаги SSAPs, Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисоби миллий стандартлари, мамлакатимизда фаолият юритаётган хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналари тажрибалари ўз аксини топди.

“Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари” фани мутахассислик фанлари таркибида бўлган фан ҳисобланиб, ўқув режасига мувофиқ ўқув йилининг 1-2 семестрларида ўқитилади. Ушбу фан мутахассислик ўқув режасидаги бошқа фанлар “Халқаро аудит”, “Молиявий ҳисоб”, “Бошқарув ҳисоби” ва “Иқтисодиёт субъектлари молиявий ҳолатининг таҳлили” фанлари билан узвий ва мантикий боғлиқликда ҳисобланади. Бугунги кунда “Молиявий ҳисоб” фани МҲХСлари асосида такомиллаштирилмоқда, МҲХСлари асосида тузилган молиявий ҳисоботлар “Халқаро аудит” фанидаги илғор усул ва услублар асосида халқаро аудитдан ўтказилади, МҲХСлар асосида тузилган ҳисоботлар асосида молиявий ҳолатнинг таҳлили амалга оширилади.

Ушбу ўқув адабиёти интерактив усуллар, жумладан “кластер”, “SWOT таҳлил”, “ақлий ҳужум”, “муаммоли маъруза”, “блиц сўров” ва бошқа усулларни қўллашни кўзда тутди. Мавзуларни ёритишда электрон материаллар, Power Point ва Excel компьютер ҳамда махсус бухгалтерия ҳисоби дастурлари, интернет расмий сайт материалларидан самарали фойдаланилди.

“Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари” фанининг ўқув дастури асосида тузилган мазкур дарслик 9 бобдан иборат. Дарсликнинг ҳар бир мавзуси охирида таянч атамалар ва уларнинг қисқача тавсифи ва ўзини-ўзи текшириш учун назорат саволлари келтирилган.

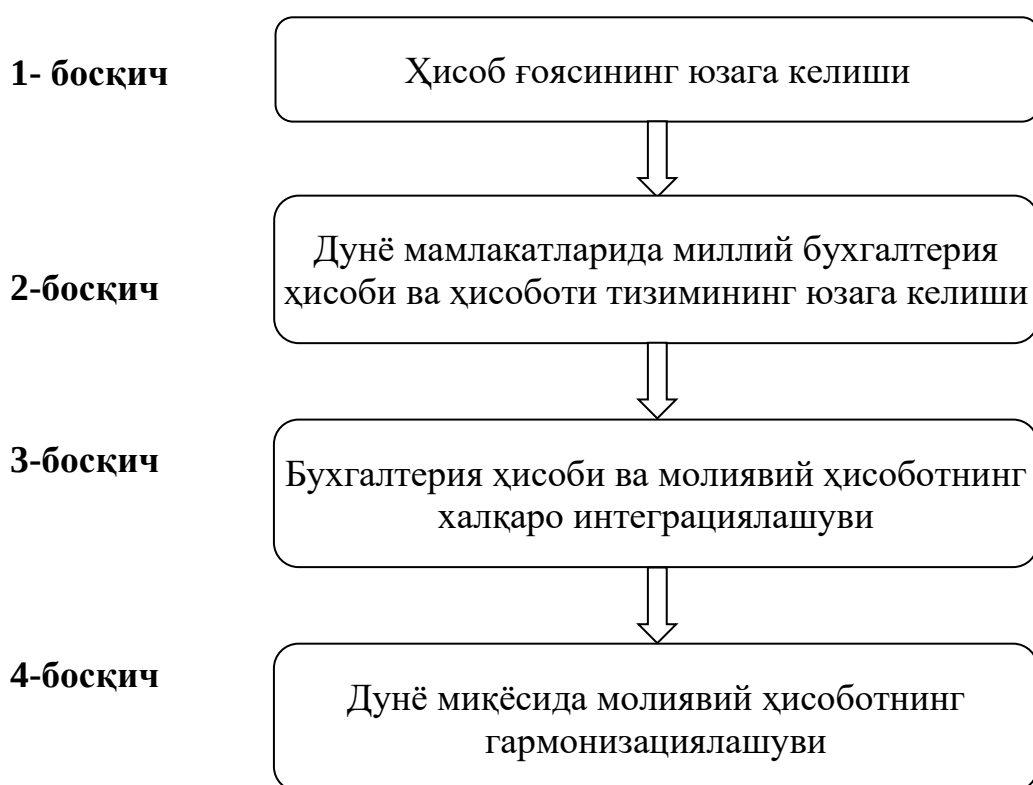
Дарслик Олий таълим муассасаларида 5A230901 – Бухгалтерия ҳисоби (тармоқлар ва соҳалар бўйича), 5A230902 – Аудит (тармоқлар ва соҳалар бўйича) мутахассислиги бўйича магистратурада таълим олаётган талабаларга мўлжалланган.

I-Боб. МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИГА КИРИШ

1.1-§. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларининг яратилиш тарихи

Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи тизимининг тарихий шаклланиши ҳозирги замон бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботининг фундаментал асосини ташкил этади. Бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот узок тарихий вақт мобайнида аста-секинлик билан зарурият туфайли пайдо бўлди ва ривожланиб борди ҳамда бугунга келиб бошқарувнинг мукамал бир тизими сифатида шаклланди.

Бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот тараққиётини қуйидаги тўртта босқичга бўлишимиз мумкин (1.1-расм):



1.1-расм. Бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот тизимининг ривожланиш босқичлари

Ўрта ва Узоқ шарқ, Араб мамлакатларида эрамининг бошларида шаклланган иқтисод, фан ва маданият ҳисоб-китоб тизимининг ривожланишига катта таъсир кўрсатди. Ватандошимиз, буюк математик олим Ал Хоразмий

ўзининг “Ал-Жабр Вал Муғобала” китобида “ноль” рақами ва сонлар қаторини асослаб берди. Бу иш ҳозирги ҳисоблашлар тизимига ҳам асос қилиб олинган. Бу ўз навбатида математика ва шу жумладан, ҳисоб-китоблар учун ҳам катта бир кашфиёт эди. Шу боис ватандошимиз, буюк олим *Ал-Хоразмийни бухгалтерия ҳисоб-китобининг ҳам асосчиларидан бири* деб аташга тўлиқ ҳақлимиз.

VII-XIII асрда Хитойда моддий бойликларни ҳисобга олишнинг анча тараққий қилган тизими, яъни тўрт устунли тизими (*Кирим – Чиқим = Охирги қолдиқ – Бошланғич қолдиқ*) қўлланила бошлади [40, 6-бет].

Бу усулнинг қўлланилиши ҳисоб-китоблар ёзувини амалга оширишда жуда қўл келди ва дастлабки ҳисоб-китоб амалиётининг вужудга келишига сабаб бўлди. Ушбу тўрт устунли боғлиқлик асосида товар-моддий бойликлар (турлари бўйича) натурал ўлчовда, пул маблағлари ва ҳисоб-китоблар эса пул ўлчовида ҳисобга олинди ва ёзувлар амалга оширилди. Ҳисобларда шаклланган маълумотлар мулкдорларга маблағлар ҳаракати устидан назорат ўрнатиш имконини очиб берди. Лекин, бу ёзувлар бир-бири билан тўлиқ узвий боғлиқликда юритилмас ва иш натижалари умумий маблағларнинг кўпайиши (камайиши)га қараб аниқланар эди.

1494 йил италян монахи, математик Лука Пачоли ўзининг математик китобига ёзган иловаларида ўша даврда италияда савдогарлар ўртасида тарқалган ҳисоб-китоб ишлари амалиётини ўрганиш асосида иккиёқлама бухгалтериянинг қўлланилишини батафсил ёритиб берди [40, 42-бет].

Л.Пачоли бухгалтерларнинг бошланғич баланс тузишдаги ҳаракатини қуйидагича тавсифлайди: “...Барча дебет моддаларининг, қайсики жами аталадиган суммасини, кейин худду шунингдек, кредит жами суммасини аниқлаш зарур; булардан биринчиси - дебет бўйича жами, иккинчиси - кредит бўйича жамиси деб аталади. Агар ушбу иккита сумма бир-бирига тенг бўлса, Сизнинг китобларингиз яхши юритилган деган хулосага келиш мумкин” [89, 28-бет]. Бу амалиёт натижаларини умумлаштириш ва унга математиканинг қўлланилиши ҳисоб ғоясининг вужудга келиш даврини бошлаб берди.

XIX асрнинг охирларига келиб бухгалтерия ҳисоби тараққиёти учун жуда қулай муҳит юзага келди. Бу шарт-шароитларга қуйидагиларни киритишимиз мумкин: 1) индустриал саноат революцияси натижасида бизнеснинг масштаби ва уларнинг пулда ўлчаниладиган операциялари хилма-хиллиги кенгайди, 2) давлат миқёсида бюджет ва молиянинг ташкил этилиши, 3) қарз ва капитал (сармоя) берувчиларнинг ажралиши, 4) мулкдорлар ва менежерларнинг ажралиши, 5) масъулияти чекланган жамият принципларининг ишлаб чиқирилиши, 6) тижорат банклари фаолияти кенгайиши, 7) акциядорлик жамиятлари ва акциядорлик капиталининг вужудга келиши, 8) қонуний муҳитнинг вужудга келиши.

Бу шарт-шароитлар бухгалтерия ҳисобининг умумтан олинган усулларининг кенг жорий қилиниш жараёнини тезлаштирди. Юзага келган муҳит ўз навбатида бухгалтерия ҳисоби методларини умумлаштирадиган ва уни оммавийлаштирадиган профессионал ташкилотларнинг юзага келишига олиб келди. Стандартлар ва этика қоидаларига мос профессионал бухгалтерларнинг вужудга келиши Европа мамлакатларида бухгалтерия ҳисоби профессионал идораларининг шаклланиши билан боғлиқдир. 1854 йил Қирол Шотландияда Чартер бухгалтерлар жамиятини тузишга асос солди. 1880 йил *Англия ва Уелсда Чартер Бухгалтерлар Институти* ташкил этилди. 1887 йил АҚШда Жамоат Бухгалтерлар Ассоциацияси (ААРА) фаолият бошлади ва *“Journal of Accountancy”* нашриёт органига эга бўлди [81, 5-бет]. 1904 йилда АҚШда бухгалтерларнинг биринчи халқаро конгресси бўлиб ўтди ва мамлакатлар ўртасида бухгалтерия ҳисоби соҳасида фикрлар билан алмашиш имконияти юзага келди. Кейинчалик дунёнинг турли хил мамлакатларида даврий равишда конференциялар бўлиб турди. Бироқ ҳамкорлик борасида муҳим келишувга келинмади.

Бухгалтерия ҳисоби фанининг ривожланиши ва халқаро интеграциялашувида Америка-Англия давлатлари иқтисодчи олимларининг роли катта бўлди. Дунёда Америка бухгалтерияси асосчиларидан бири Чарльз Эзра Шпрэг (1842-1912) эътироф этилади. У бухгалтерия ҳисоби фанининг

алгебра, фалсафа ва бошқа фанлар билан чамбарчас боғлиқ эканлигини асослаб берди. Ч.Э. Шпруг *Актив = Мажбурият + Капитал* формуласини яратди.

XIX асрнинг охирларига келиб бухгалтерия ҳисоби фан сифатида тўлиқ шаклланди. “Бухгалтерия ҳисоби назарияси” фанига асос солинди. Унинг асосчиларидан бири Амеркалик олим Е.С. Хендриксендир. Бу даврда ушбу олим ва бошқа Америка мутахассислари томонидан бухгалтерия ҳисоби икки йўналишга, яъни *молиявий бухгалтерия ҳисоби ва менежментлик бухгалтерия ҳисобларига* ажратилди. Ушбу таркибий қисмларнинг назарий ва методологик асослари яратилди.

1929 йилда жаҳон фонд бозорларида бошланган кўп йиллик иқтисодий кризис ҳисоботларни умумқабул қилинган ва кенг қўлланиладиган қоидалар асосида тузиш заруриятини юзага келтирди. Ушбу кризис бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот тизими давр талабларига жавоб бера олмаслигини ва уни тубдан қайта кўриб чиқиш зарурияти мавжудлигини исботлади. Натижада, ўтган асрнинг 30-йилларида АҚШда бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботнинг умумқабул қилинган принципларини ишлаб чиқишга киришилди.

1937 йилда Германияда, 1947 йил Францияда бухгалтерия ҳисоби счётлар миллий режаси пайдо бўлди ва счётлар режасини қўллаш мажбурий ҳолатга келтирилди⁶. Дунёнинг етакчи мамлакатларида миллий ҳисоб тизими шаклланди ва тараққий этди.

Ушбу борада фикрларни умумлаштириш натижасида биз миллий бухгалтерия (молиявий) ҳисоби ва ҳисоботи тизимининг шаклланишида қуйидаги омилларни қайд қилиш муҳимлигини таъкидлаймиз:

- 1) Иқтисодий – мамлакатнинг иқтисодий ривожланиш даражаси, иқтисодий ҳамкорлик, иқтисодий муносабатлар.
- 2) Сиёсий ва мафкуравий - мамлакатнинг сиёсати, унинг халқаро майдонда тутган ўрни ва мафкураси.
- 3) Маданий - мамлакатнинг ва кишиларнинг маданияти ва урф-одатлари.

⁶ Joel G. Siegel, David Minars. Introduction to accounting I. I. Harper Perennial, New York, 1992. 4-5 p.

4) Қонун тизими - мамлакатда қабул қилинган норматив-ҳуқуқий актлар, уларнинг савияси ва субъектлар томонидан қўлланилиш даражаси.

5) Бошқа давлатлар таъсири - бошқа давлатлардаги бухгалтерия ҳисобининг илғор ютуқларидан фойдаланиш, тажриба алмашиш, ёрдам кўрсатилиш лойиҳаларининг амалга оширилиши.

6) Иқтисодчи олимлар назарияси ва профессионал ташкилотларнинг таъсири – иқтисодчи олимларнинг тадқиқот натижалари, амалиётчиларнинг фикр ва таклифлари, профессионал ташкилотлар иш натижалари.

Ушбу омиллар таъсирини 1.2-расм орқали ифодалашимиз мумкин. Шунинг таъкидлаш жоизки, ушбу омиллар бухгалтерия ҳисоби тизимининг шаклланишида бир-бирига бевосита боғлиқликда таъсир кўрсатади.



1.2-расм. Бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи миллий тизимига ўраб турувчи муҳитнинг таъсири омиллари

Масалан, бошқа давлатлар, иқтисодчи олимлар назарияси ва профессионал ташкилотларнинг таъсири омиллари бевосита таъсир кўрсатиш

билан бирга улар мамлакатнинг сиёсий, иқтисодий муҳити ва қонунлар тизимига ҳам таъсир кўрсатиш орқали билвосита таъсирини кўрсатиб туради. Миллий ҳисоб тизими шаклланишида бошқа давлатлар таъсири муҳим омил ҳисобланади. Масалан, Ўзбекистон Республикасида хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналарнинг фаолият юритиши учун қулай инвестициявий муҳитнинг яратилиши натижасида хорижий инвесторлар томонидан моддий ва молиявий маблағларнинг киритилиши билан бирга ҳисоб сиёсати, такомиллашган бухгалтерия усул ва услублари, муолажалари, намунавий дастурлари, техник воситалари ҳам кириб келдики, бу ўз навбатида миллий ҳисоб тизимимиз шаклланишига ўз таъсирини кўрсатди.

Ҳозирги кунда у ёки бу давлатдаги миллий ҳисоб тизимлари дунёда бухгалтерия ҳисобини назарий жиҳатдан ташкил қилиш ва такомиллаштириш борасида бухгалтерия ҳисоби мактабларининг тутган ўрни каттадир. Дунёда тўртта асосий мактаб мавжуд эканлиги қайд қилинган, уларнинг асосий жиҳатлари қуйидаги жадвал кўринишида тавсифланади (1.1-жадвал):

1.1-жадвал

Дунёдаги тўртта асосий бухгалтерия ҳисоби мактабларининг тавсифи⁷

Т№	Ҳисобнинг муаммолари	Бухгалтерия ҳисобининг турли мактаблари томонидан масаланинг ҳал этилиши			
		Италия	Француз	Немис	Англо-Америка
1	Ҳисобнинг мақсади	Хўжалик жараёнида қатнашган шахсларни назорат қилиш	Корхоналар ресурсларидан фойдаланиш самарадорлиги	Рационал ҳисоб процедураларни ишлаб чиқиш	Маъмурият назорати
2	Ҳисобнинг предмети	Шахсларнинг ҳуқуқ ва мажбуриятлари	Ресурслар	Процедура	Маъмурларнинг ҳуқуқ-атвори
3	Ҳисобнинг объекти	Ҳужжатлар	Бойликлар	Бойликлар	Бойликлар
4	База бўлган фан	Ҳуқуқ	Иқтисодий назария	Математика	Психология
5	Баланс (мазмун)	Ҳуқуқ ва мажбуриятларнинг	Келиб тушиш ва	Дебет ва кредит	Маблағларнинг кредиторлик

⁷ Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. –М.: Финансы и статистика. 1991. 264-бет.

		тенглиги	чиқарилиш-лар (харажат ва даромад) тенглиги	сальдо тенглиги	қарзлари ва капиталга тенглиги
6	Баланс (счётларга нисбатан)	Счётлардан келиб чиқади	Счётлардан келиб чиқади	Счётлар баланسدан келиб чиқади	Принципиал аҳамият касб этмайди
7	Баҳо	Сотиш баҳоси	Таннарх	Принципиал аҳамият касб этмайди	Бошқариш мақсадлари бўйича эркин танлаш
8	Мазмунига кўра счётлар	Фақат шахсий (ҳисоб-китоб)	Фақат инвентарь ва операцион	Актив-пассив	Экранлар
9	Счётлар таркиби ва мўлжалланганлиги бўйича	Бир қатор	Бир қатор	Икки қатор	Принципиал аҳамият касб этмайди
10	Икки ёклама ёзувнинг сабаби	Ҳуқуқ ва мажбуриятларнинг ўзгариши	Бойликлар алмашилиши	Балансдан келиб чиқади	Кўриб чиқилмайди (принципиал эмас)
11	Метод	Индукция	Индукция	Дедукция	Индукция
12	Ҳисоб чегаралари	Микроҳисоб	Микро ва макроҳисоб	Микро ва макро ҳисоб	Микроҳисоб

Бу мактаблар ҳар бирининг ўзига хос томонлари мавжуд бўлиб, улар ҳисобнинг бир муаммосига турли хил ёндашишган. Масалан, ҳисобнинг мақсади италия мактабида – хўжалик жараёнларини назорат қилиш, француз мактабида – корхона маблағларидан самарали фойдаланиш, немис мактабида – тежамкор ҳисоб усулларини ишлаб чиқиш, англо–америка мактабида – маъмуриятнинг ҳуқ-атвори деб талқин қилади. Шунингдек, бухгалтерия ҳисоби фанининг илмий асосини ташкил қилувчи фан деганда, италия мактабида – ҳуқуқ фани, француз мактабида – иқтисодий назария фани, немис мактабида – математика фани, англо-америка мактабида – психология фанини биринчи ўринга қўядилар⁸.

⁸Р. Холбеков. Бухгалтерия ҳисоби фани: ўтмиши ва бугуни //Бозор, пул ва кредитЖ. 2002 №6, 57-бет.

Бухгалтерия ҳисоби миллий тизимлари ва мактабларининг шаклланиши ҳозирги замон бухгалтерия ҳисоби тизимининг юзага келишига ва халқаро интеграциялашувига замин бўлди.

XX асрнинг иккинчи ярми халқаро иқтисодий муносабатларнинг кучайиши, мамлакатлараро ва қитъалараро меҳнат тақсимоти, ишлаб чиқаришнинг кооперациялашуви ҳамда ихтисослашуви билан тавсифланади. Илмий-техник тараққиёт натижаларидан фойдаланиш натижасида чет эл инвестициясини жалб қилиш, ишлаб чиқаришнинг интернационализациялашуви трансмиллий ва мультимиллий корпорацияларнинг пайдо бўлишига олиб келди. Трансмиллий корпорацияларга қуйидагилар мисол бўла олади: IBM (АҚШ), Тойота Мотор (Япония), Дженерал Электрик (АҚШ), Тошиба (Япония), Дженерал Моторз (АҚШ), Дюпон (АҚШ). Муҳими шуки, бутун жаҳон миқёсидаги маҳсулотларининг асосий қисми 25 та шундай йирик корпорацияларда ишлаб чиқарилади. Шунинг билан бирга ишонч билан айтиш мумкинки, XX асрда иқтисодни интернационализация қилиш бўлиб ўтди ва у билан бирга бухгалтерия ҳисоби интернационализация қилинди [82].

Халқаро бизнес фаолиятининг кенг тараққий этиши бухгалтерия ҳисобининг қуйидаги масалаларини халқаро даражада ҳал қилишни шарт қилиб қўйди: 1) Бухгалтерия ҳисобини юритишнинг концептуал қоидаларини умумлаштириш; 2) активлар, мажбуриятлар ва сармоялар ҳисоби масалаларини уйғунлаштириш; 3) инфляция ва нархлар ўзгариши шароитида бухгалтерия ҳисобини юритиш; 4) молиявий ҳисобот ва ахборотларни тақдим қилиш; 5) молиявий ҳисоботнинг консолидацияси; 6) миллатлараро корпорацияларда молиявий ҳисобот; 7) бошқарув ҳисоби масалалари бўйича тажриба алмашишни йўлга қўйиш.

Халқаро сармоядорлар, кредиторлар ва менежерларнинг халқаро бизнес фаолиятлари тўғрисида халқаро ўлчовлар ва принциплар асосида тайёрланган ахборотларга бўлган эҳтиёжи миллий бухгалтерия ҳисоби принциплари ва стандартларини мужассамлантириш асосида халқаро бизнес тилини вужудга

келтиришни тақозо қилди. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро бизнес тили сифатида шаклланишида турли хил мамлакатларда бухгалтерия ҳисобининг айна бир мақсадларга қаратилганлиги муҳим омил бўлиб хизмат қилди. Чунки, мақсад бир бўлса, унга эришиш йўллари ва ёндашувларини умумлаштириш қийин кечмайди. Буларга бухгалтерларнинг бошқа мамлакатларнинг самарали тажрибасини ўрганиш ва уларни ўз мамлакатларида қўллаш мумкинлигини мисол келтириш мумкин. Масалан, кўпчилик давлатларда инфляция жараёнини турлича ёндашиш асосида ҳисобга олишга уриниб кўрганлар ва ўз методик тавсияларини ишлаб чиққанлар. Айрим мамлакатларда бошқаларникига қараганда бу масалага анча муваффақиятли ёндашишган. Дунё мамлакатларидаги ушбу ютуқларни ўрганиш ва уни ўз мамлакатларида қўллаш яхши самара берган. Худди шунингдек, бошқа бухгалтерия ҳисоби мавзуларида ҳам ҳамкорлик қилиш ва энг прогрессив деб ҳисобланган усул ва услубларни қўллаши бухгалтерия ҳисобининг такомиллашишига ва интеграциялашувига олиб келган.

Молиявий ҳисоботнинг халқаро интеграциялашувида АҚШдаги бухгалтерия ҳисоби бўйича профессионал ташкилотларнинг ҳиссаси катта бўлди. 1959 йил АICPA томонидан Бухгалтерия Ҳисоби Принциплари Кенгаши (APB) тузилди. Кенгаш томонидан бухгалтерия ҳисоби принциплари, 31та қоидалар ишлаб чиқилди, уларнинг моҳияти ҳамда амалиётда қўллаш тартиби очиқ берилди. Бу ўз навбатида бухгалтерия ҳисоби амалиёти доирасидаги тортишувларга (қарама-қаршиликларга) барҳам беришда катта аҳамият касб этди. Ушбу принцип ва қоидаларнинг бир қанчаси ҳозирги кунда ҳам бухгалтерия профессиясида самарали қўлланилиб келинмоқда. АҚШ стандартлари GAAP (Ganerally Accepted Accounting Principles), яъни умумқабул қилинган бухгалтерия ҳисоби принциплари деб аталади.

Жаҳон бухгалтерия ҳисоби назарияси ва амалиётини тараққий эттиришда Буюк Британиядаги қонунчилик ва профессионал ташкилотлар муҳим роль ўйнади. 1948 йили Буюк Британияда “Компания Акти” Қонуни қабул қилиниб, унга бухгалтерия ҳисобини тартибга солишга оид бўлган моддалар киритилган

ва бухгалтерия ахборотларининг “**ишончли ва тартибли**” бўлишига алоҳида эътибор қаратилган. 1985 йилда қайта кўриб чиқилган “Компания Акти” Қонунида “ишончли ва тартибли” ахборот берилиши ўта муҳимлиги тасдиқланди. Ушбу Қонуннинг молиявий ҳисобот мазмунини ифодоловчи талабномаларга шарҳлов сифатида *Англия ва Уэлсдаги Чартер Бухгалтерлар Институти* томонидан *Бухгалтерия Ҳисоби Стандартлари Кўмитаси (ASC)* билан ҳамкорликда Бухгалтерия Амалиёти Стандартлари ишлаб чиқилди (SSAP). Бундан ташқари, институт томонидан бухгалтерия стандартларининг амалиётда қўлланилишини таъмин этиш мақсадида “Бухгалтерия Ҳисоби Принциплари Тавсиялари” ҳам нашр эттирилди.

Бир қанча мамлакатлардаги миллий ҳисоб тизимларини ўрганиш асосида ўхшашлик белгиларига кўра бухгалтерия ҳисоби тизими тўртта моделга ажратилган: 1) Британия – Америка модели (Буюк Британия, АҚШ ва Голландия – сармоядорлар ва кредиторлар манфаатига хизмат қиладиган). 2) Континентал модел (Европанинг кўпгина мамлакатлари ва Япония – қонуний тартибга солинади ва ҳукуматга хизмат қилади). 3) Жанубий Америка модели (Бразилиядан ташқари испан тилидаги давлатлар – инфляция жараёнини ҳисобга олишга қаратилганлиги). 4) Янги юза келаётган моделлар (ислом модели, интернационал модели ва бошқа йўналишлар).

Британия-Америка модели камроқ регламентлаштирилган, яъни бухгалтерия ҳисобининг меъёрлари ва унга қўйиладиган талаблар давлатлар ҳукуматлари томонидан қатъий меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар билан чегараланмаган, жумладан, бу моделга кирувчи мамлакатларда ҳукумат томонидан тасдиқланган ягона счётлар режаси мавжуд эмас. Фирма ва компаниялар бухгалтерия ҳисоби бўйича профессионал ташкилотлар томонидан таклиф қилинган счётлар режаси асосида бухгалтерия ҳисобининг махсус дастурлари талабларига жавоб берадиган ишчи счётлар режасини ишлаб чиқади. Бу ишчи счётлар режаси корхонанинг ҳисоб сиёсатида ўз аксини топади.

Ушбу моделнинг асосий зояси – бу ҳисобнинг инвесторлар ва кредиторлар ахборот эҳтиёжларини қондиришга қаратилганлигидир.

Ушбу моделдан фойдаланувчи учта сардор мамлакатларда қимматли қоғозлар бозори жуда ривожланган бўлиб, қайсики кўпчилик корхоналар ушбу бозордан қўшимча молиявий маблағларни қўлга киритиш имкониятига эга бўлади. Фирма ва компанияларда бухгалтерия ҳисоби асосан бир-бирига чамбарчас боғлиқ бўлган иккита бухгалтерия орқали олиб борилади: Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва менежментлик (бошқарув) бухгалтерия ҳисоби.

Таннарх (cost) ҳисоби менежментлик бухгалтерия ҳисоби ва молиявий бухгалтерия ҳисобини ўзаро боғловчи воситалар бўлиши ва уларнинг ҳар иккаласига ҳам тааллуқли бўлиши лозим. Ушбу боғлиқликни кўргазмали тарзда қуйидагича ифодалаш мумкин (1.3-расмга қаранг):



1.3-расм. Бухгалтерия ҳисоби тизими таркибий қисмларининг ўзаро боғлиқлиги.⁹

Ушбу 1.3-расмдан кўриниб турибдики, ушбу кесишиш доираси менежментлик ва молиявий бухгалтерия ҳисобини бир-бирига боғлайди ва уларнинг ажралмас яхлит бир тизим эканлигидан далолат беради.

Ушбу моделга кирувчи мамлакатларда бухгалтерия баланси вертикал усулда тузиш кенг қўлланилмоқда.

Ахборот фойдаланувчилар учун қулай имкониятларни юзага келтириш мақсадида корхонанинг молиявий ҳолатини тавсифловчи кўрсаткичлар, жумладан, жорий соф активлари, соф активлар кўрсаткичларини тайёр ҳолатда олиш учун бухгалтерия балансини вертикал усулда тузиш мақсадга мувофиқдир. Лекин, ушбу тартибда соф активлар суммасини ҳисоблаш

⁹ Cost accounting. /Horngren George Foster 1991. 146-6.

мақсадида баланснинг пассив моддалари юқоридаги тартибдан фарқли ўларок, даставвал қисқа муддатли мажбуриятлардан узоқ муддатли мажбуриятларга, сўнгра капитал ва резервларга ўтиш тартибида вертикалига жойлаштирилади. Бу баланс ҳисоботи шакли қуйидаги жадвалда келтирилган (1.2-жадвал).

1.2-жадвал

Вертикал усулда тузилган бухгалтерия баланси структураси

Бухгалтерия баланси моддалари	Ўтган йили	Ҳисобот йили
I Узоқ муддатли активлар		
1. Ер	45 000	45 000
2. Бино, машина ва асбоб-ускуналар	420 000	435 000
3. Номоддий активлар	84 000	76 000
4. Инвестициялар	25 000	28 000
5. Жами узоқ муддатли активлар (1+2+3+4)	574 000	584 000
II Жорий активлар:		
6. Захиралар	65 000	72 000
7. Олинадиган счётлар	17 000	18 500
8. Пул маблағлари	22500	21 500
9. Жами жорий активлар (6+7+8)	104 500	112 000
III Жорий мажбуриятлар:		
10. Тўланадиган счётлар (қисқа муддатли мажбуриятлар)	38 500	47 500
11. Солиқ ва дивидендлар бўйича ҳисоб-китоблар	5 700	6 200
12. Жами жорий мажбуриятлар (10+11)	44 200	53 700
13. Соф жорий активлар (9-12)	60 300	58 300
14. Жорий мажбуриятлардан ташқари жами активлар (5-13)	513 700	525 700
15. Узоқ муддатли мажбуриятлар	42 000	43 000
16. Бизнеснинг жами соф активи (14-15)	471 700	482 700
IV Капитал ва резерв:		
17. Акциядорлик капитали	425 000	428 000
18. Резерв	46 700	54 700
19. Жами капитал ва резерв (17+18)	471 700	482 700

Ушбу бухгалтерия балансида 16-сатридаги “Бизнеснинг жами соф активи” 18-сатрдаги “Жами капитал ва резерв” кўрсаткичига тенг бўлиши талаб этилади.

Ушбу моделга кирувчи мамлакатлардаги компанияларда ҳисобот даври календарь йил ҳисобланмасдан, балки ҳисоб сиёсатида қайд қилинган бир йиллик (ёки 286 ҳафталик) давр қайд қилинади.

Англо-Америка классик адабиётларида бухгалтерия ҳисоби амалиёти ва уни ташкил этишда олти та шкилий тамойил ажратилган [40, 112-бет.] Уларга қуйидагилар киритилган:

1. Меҳнат тақсимо ти. Бухгалтернинг иши “оддий манипуляцияларни бажаргунга қадар” амалга оширилади. Оддий бажарувчи бутун ўз фаолиятини “ҳисоб маълумотларини йиғиш ва гуруҳлаш”га йўналтиради.

2. Ахборотларнинг локализацияси. Бошланғич ҳисоб-китобларни юритишнинг бутун оғирлиги оператив ходимларга юклатилади. Уларга журналлар сериялари топширилади ва улар ҳисоб процедурасига риоя қилган ҳолда ҳўжалик ҳаётида юз берган жараёнларни қайд қилади. Бунда ҳисоб оператив бошқарувнинг ку ролига айланади.

3. Назоратда рақобат. Ундан оқилона фойдаланиш ҳисобчининг ишбилармонлик қобилиятининг ўлчови сифатида номаён бўлади. М. Киркман ушбу тамойилни қуйидагича тавсифлайди: “Ҳар қандай кўрсаткич бутунлай бошқа мустақил манбадаги тегишли кўрсаткичи билан солиштирилиши лозим”.

4. Бухгалтериянинг ҳаракатдалиги. Бухгалтер ойда бир марта жойларда оператив ходимлар томонидан юритиладиган регистлар бўйича проводкаларни журналларга киритади. Ой давомида бухгалтер функционал хизматларнинг ишини назорат қилади ва бошланғич ҳужжатлар оператив ходимлар томонидан тўлдирилади.

5. Методологик (услугий) мустақиллик. Ҳар бир ташкилот бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш, методологияси ва юритиш қоидаларини мустақил белгилайди. Қанча фирма бўлса, шунча ҳисоб усуллари мавжуд. “Ҳар бир хизмат ёки алоҳида бошлиқ – деб ёзади М. Киркман – унга қулай бўлган тизимни, ўзига қулай бўлган бланкаларни жорий қилиш ва қайсидир сабаб билан ўзига мақбул бўлмаган ҳар қандай тизимга бўйин тобламаслик ҳукуқи га эга.”

6. Психологик муҳит. Ҳисобнинг асосий вазифаси корхона ходимлари томонидан суистеъмол қилишга йўл қўймасликни назорат қилиш ҳисобланади. Бунга бухгалтерия ходимлари билан бошқа бўлим ходимлари ўртасидаги ўзаро

муносабатларни ташкил этиш, мажбуриятларни тақсимлаш, тартиб-интизомни ушлаб туриш бўйича комплекс тадбирлар киради.

Ушбу моделдаги мамлакатларда ҳозирги замон бухгалтериясини ташкил этиш ҳам шу принципларга таянади. Бу “олтита англо-америка тамойили” номи билан машҳурдир. Ушбу принциплар бошқа мамлакатларда ҳам бухгалтерия ҳисобини ташкил қилишда қўл келмоқда.

Англия-Америка мактабининг муҳим хусусиятини белгиловчи принциплардан бири психологик муҳитдир. Бу ерда ҳисобнинг муҳим вазифаси корхона ходимининг ўз вазифасини суистеъмол қилишига йўл қўймаслигини назорат қилишдир. Компанияларда ходимларнинг, жумладан, бухгалтерларнинг ҳалоллик ва ишга виждонан муносабатда бўлиш каби жиҳатларига катта эътибор қаратилади. Ҳар бир ходим ишга олинishiдан олдин корхонанинг ахлоқий психологик қоидаларига риоя қилиш бўйича мажбуриятларга имзо чекади. Ушбу қоидаларга риоя қилмаслик меҳнат шартномасининг бекор бўлиниши ҳолларига олиб келиниши алоҳида қайд қилинади.

Халқаро континентал моделига ривожланган Европа мамлакатлари, жумладан, Франция, Германия, Италия, Бельгия, Португалия, Испания, Швеция ва бошқа мамлакатларни киритиш мумкин. Ушбу моделнинг асосини бухгалтерия ҳисобининг италия, франция ва немис мактабларининг ғоялари ташкил этади. Ушбу мамлакатлар иқтисодиёти хусусияти бизнеснинг юқори даражада ривожланганлиги ҳамда компаниялар банклар билан мустаҳкам алоқаларни ўрнатганлиги билан тавсифланади. Компанияларни молиявий маблағлар билан таъминлашда банклар ниҳоят даражада катта роль ўйнайди, қайсики бухгалтерия ҳисобини банкларнинг ахборот талабларини қондиришга йўналтиришда салмоқли таъсир кўрсатади. Бу моделда кредиторлар ва ташқи инвесторларни ахборот билан таъминлаш ҳисобнинг устувор вазифаси ҳисобланмайди. Бунда компанияларнинг ҳисоб сиёсати биринчи навбатда ҳукуматнинг, жумладан, миллий макроиқтисодиёт режасига мувофиқ солиққа тортиш талабларини қондиришга қаратилганлиги билан ажралиб туради.

Барча йўналишдаги ва мактаблардаги француз бухгалтерлари учун ҳисобни унификациялашга, умумий принципларни ишлаб чиқиш анъанаси хусусиятлидир. Француз бухгалтериясининг олти таъминоти қайд этиб ўтиш мақсадга мувофиқдир [40, 249-бет].

1. Ҳисобни механизациялаш ўз ўрнига қўйилган ташкилотчиликнинг натижаси ўлароқ гавдаланади. Ҳисобни машиналар қўлланилишини келтириб чиқарувчи асос сифатида қараб уни қайта ташкил қилиш, машиналарнинг ўзига қараганда кўпроқ фойда келтиради.

2. Турли хил ишларни бирвақтнинг ўзида бажариш орқали, масалан, журнал ва счётларни нусха олиш ёзувлари орқали вақтни тежашга эришиш мумкин. Ишга олдиндан тайёргарлик кўриш ҳисоб ишлари қўлда юритилган тақдирда ҳам кўп вақтдан ютиш имконини беради. Вақтни тежаш ҳисобда машиналарни қўллаш орқали ҳам эришилади.

3. Меҳнатни тежаш. Ходимлар иш юки билан тўлиқ таъмин этилмаслигига қарамасдан, уларнинг иш жойини қисқартириш фақат йирик бухгалтерияларда мумкин бўлади. Ҳатто икки-уч ёки беш-олти бухгалтерлар бўлишига қарамасдан ходимларни ҳар қандай қисқартириш мумкин бўлмай қолади.

4. Муддатнинг тежалиши. Бухгалтерия кўп ахборотларни катта аниқликда қисқароқ вақт ичида тақдим қилишга ҳаракат қилиши керак. Муддат тушунчаси вақт тушунчаси билан мос келмайди. Вақтдан тежаб қолинсада, лекин ахборотларни олиш муддати чўзилиб кетиши мумкин, қайсики бу ҳолат кўп жиҳатдан ташқи сабаблар билан белгиланади. Жумладан, ҳужжатлар айланишини ташкил этиш ва бошқалар. Бухгалтерия ҳисобида муддатни тежаб қолиш вақтни тежашдан ҳам муҳимроқдир.

5. Ҳавфсизлик ўз-ўзини назорат ва аудит қилиш орқали таъмин этилади:
 а) Ўзини-ўзи назорат қилиш ҳисобда учраб турадиган хатоларнинг олдини олиш имконини беради; б) бухгалтерия учун фақат ўз-ўзини назорат қилиш етарли бўлмасдан, балки ташқи (аудит, эксперт, солиқ инспектори) назорат ҳам зурурият ҳисобланади.

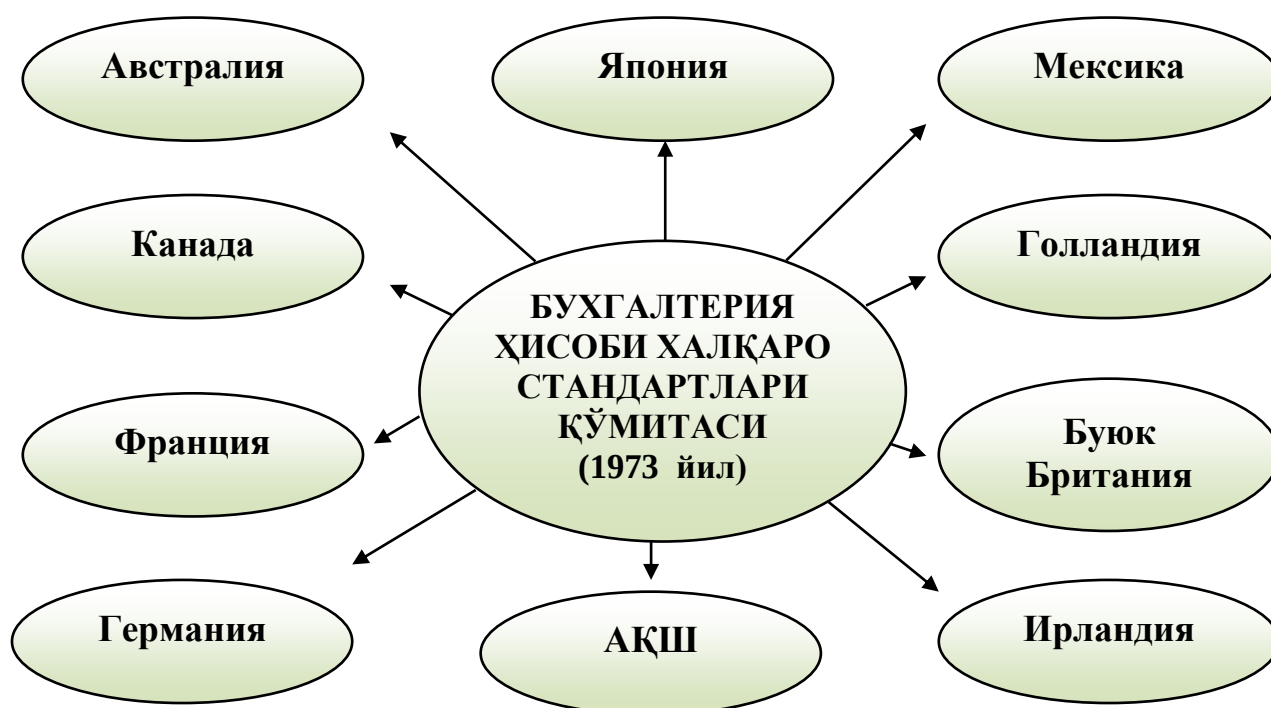
6. Аниқ (самарали)лик – ҳисобни яхши йўлга қўйишнинг муҳим шартларидан ҳисобланади. Ҳисобларда акс этириладиган ва тақдим қилинадиган ахборотлар етарли даражада аниқ бўлиши талаб этилади.

Ушбу принциплар бухгалтерия ҳисобини тўғри ва самарали ташкил этишда муҳим аҳамият касб этади.

Жанубий Америка модели ҳам ўз хусусиятлари билан ажралиб туради. Давлат тили португал тили бўлган Бразилиядан ташқари бу давлатларни битта умумий тил – испан тили ва битта ўтмишга эга эканлиги бирлаштириб туради. Бу моделнинг юқорида баён қилинган моделлардан фарқли томони шундан иборатки, бунда ҳисоб маълумотлари инфляция даражасига коррективировка қилинади. Умуман олганда, бу мамлакатларда ҳисоб давлат режалаштириш органларининг талабларига йўналтирилган ва корхоналарда юритиладиган ҳисоб услубиёти етарли даражада унификацияланган ҳисобланади. Бундан ташқари ҳисоб ва ҳисоботларда давлатнинг солиқ сиёсатининг бажарилишни назорат қилиш учун фойдаланиладиган ахборотларга ҳам етарли даражада аҳамият қаратилган.

Янги юзага келаётган моделлар ҳам юқоридаги бошқа моделлардан ўзига хос жиҳатлари билан ажралиб туради. Буларга Ислон моделини киритишган. Бу моделга ислон дини давлатлари киритилган. Ислон дини давлат даражасига кўтарилган давлатларда ушбу муқаддас дин уйғулаган қоидалар мамлакатнинг ижтимоий иқтисодий ҳаётига тўлиқ кириб борган ва бу маълум даражада корхоналарда бухгалтерия ҳисобини ташкил этишда ҳам ўз таъсирини кўрсатади. Ислонда ҳалоллик, бировнинг ҳақи (омонати)га хиёнат қилмаслик, олган даромадидан закот бериш, судхўрлик қилмаслик, тижоратда ҳамкор ва рақибларга нисбатан ёлғон ишлатмаслик, тарозидан урмаслик, қўлингиз ишда қўнглингиз оллоҳда бўлишлик, ишга виждонан муносабатда бўлишлик каби жиҳатлар юксак даражада қадрланади. Бу принципларга тижоратни бошқаришда, жумладан, ҳисоб-китобларни юритишда сўзсиз итоат қилишлик талаб этилади.

1970 йиллардан кейин бухгалтерия ҳисобининг тараққиёти бевосита унинг масалаларини унификациялашдан иборатдир. Бу жараён халқаро профессионал ташкилотлар ёрдамида амалга ошди. Бухгалтерия ҳисоби бўйича халқаро профессионал ташкилотларнинг юзага келиши ва тараққий эттирилишида АҚШдаги Америка Бухгалтерия Ҳисоби Ассоциацияси (ААА), Бухгалтерларнинг Миллий Ассоциацияси (NAA) ва Сертификатли Жамоат Бухгалтерларнинг турли хил жамиятлари муҳим роль ўйнайди. Натижада, халқаро бухгалтерия ҳисоби муаммоларини ҳал қилиш мақсадида 1972 йили Австралиянинг Сидней шаҳрида бўлиб ўтган Бухгалтерларнинг Халқаро X конгрессида ҳамкорлик доирасида муҳим келишувларга эришилди. Ушбу келишувга мувофиқ 1973 йили Австралия, Канада, Франция, Германия, Япония, Мексика, Голландия, Буюк Британия, Ирландия ва Америка Қўшма Штатларидаги профессионал ташкилотлар **Бухгалтерия Ҳисоби Халқаро Стандартлари Қўмитаси (IASB)**ни тузишга асос солдилар (1.4-расм).



1.4-расм. 1973 йил Бухгалтерия Ҳисоби Халқаро Стандартлари Қўмитасига асос солган мамлакатлар¹⁰

¹⁰ Штурмина О. С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебное пособие. УлГТУ, 2010. 21-бет

Бухгалтерия ҳисобининг кейинги тараққиёти бевосита бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартларининг ишлаб чиқилиши ва амалиётга жорий қилиниши билан боғлиқ.

Реструктуризация доирасида 2001 апрелида Бухгалтерия Ҳисоби бўйича Халқаро Стандартлар Қўмитаси **Молиявий Ҳисоботнинг Халқаро Стандартлари бўйича Кенгашга (МХХСК) (IFRSB)** айлантирилди. Ушбу санадан эътиборан ишлаб чиқиладиган халқаро стандартлар Молиявий Ҳисоботнинг Халқаро Стандартлари деб аталадиган бўлди.

2002 йили Европа Комиссияси Европа Иттифоқининг директивасини қабул қилади, қайсики ушбу ҳужжатда Европа биржаларида акциялари котировка қилинадиган барча компаниялар молиявий ҳисоботини МХХСларига мувофиқ тақдим этишлари мажбур эканлиги қайд этилди.

2002 йилдан эътиборан Молиявий Ҳисоботнинг Халқаро Стандартлари Кенгаши ва АҚШнинг Молиявий Ҳисоб Стандартлари Қўмитаси томонидан МХХС ва АҚШ Бухгалтерия Ҳисобининг Умумқабул қилинган Принципларини (GAAP) бир-бирига ўта мувофиқлаштириш бўйича кенг кўламли ишлар бошланди. Ўта мувофиқлаштиришни жорий қилишдан мақсад умумий универсал комплектланган стандартларни яратиш бўлиб ҳисобланади, қайсики халқаро биржаларга ҳеч қандай тўсиқларсиз иккаласининг бири бўйича тайёрланган молиявий ҳисоботларлар тақдим этилади.

2008 йилда бошланган жаҳон молиявий-иқтисодий инқирози амалдаги БХХСларининг айрим жиҳатлари давр талабларига мос эмаслигини, молиявий-иқтисодий инқироз шароитида молиявий ҳисоботни тузиш методологиясини янада такомиллаштириш, амалдаги стандартларни қайта кўриб чиқиб уларни янги таҳрирда қайта ишлаб чиқиш заруриятини юзага келтирди.

Шу сабабли, 2018 йил 1 январидан эътиборан тушумларни тан олишга доир 15-сон МХХС “Шартномалар бўйича тушумлар”, 16-сон МХХС “Ижара”, 17-сон МХХС “Суғурта шартномалар” стандартлари МХХС ва АҚШ GAAP стандартлари асосида ишлаб чиқилиб амалиётга жорий қилиниши бошланди.

Бугунги кунда МҲХСларни тан олаётган мамлакатлар сони кенгайиб бормоқда. Уларнинг рўйхатини 1.5-расмда акс эттирамиз.

Бугунги келиб дунёдаги 45 мингдан ортиқ трансмиллий корпорациялар ва йирик компаниялар ўзларининг 250 мингдан ортиқ шўъба ва боғлиқ компаниялари билан биргаликда МҲХСларига мувофиқ молиявий ҳисоботни ихтиёрийлик асосда тузмокдалар ва бу компаниялар учун катта имкониятларни яратмоқда. Европа Комиссияси МҲХСларни Европа иттифоқи мамлакатларида қўлланилиши молиявий ҳисоботни горманизациялашнинг энг мақбул воситаси сифатида қарамоқда ва уни қўллаб-қувватламоқда.



1.5-расм. МҲХСларини қабул қилган давлатлар.

Юқорида бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботнинг тараққий этиш қонуниятларини ўрганиш асосида муҳим хулосани чиқариш мумкин, агар 1494 йили “иккиёқлама ёзув” асосида ҳисоб ғояси яратилган бўлса, 1973 йили бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари яратилиши билан молиявий ҳисоботни халқаро интеграциялашуви бошланган бўлса, 2030 йилларга бориб **молиявий ҳисоботнинг дунё миқёсида тўлиқ халқаро гармонизацияси ва бир хиллигига эришилади.**

Ўзбекистон Республикаси ҳам МҲХС ларига босқичма-босқич ўтмоқда. 2017-2021 йилларда Ўзбекистон Республикасини ривожлантиришнинг бешта устувор йўналишлари бўйича ҳаракатлар стратегиясининг “иқтисодиётни ривожлантириш ва либераллаштиришнинг устувор йўналишлари” бўлимида “корпоратив бошқарувининг замонавий стандартлар ва усулларни жорий этиш, корхоналарни стратегик бошқаришда акциядорларнинг ролини кучайтириш” устувор вазифасининг қўйилиши бошқарувнинг муҳим стандарти сифатида молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини кенг жорий этишни тақозо қилади.

Ушбу устувор вазифалардан келиб чиқиб мамалакатимизда қуйидаги масалалар ҳал қилиниши лозим:

- бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот бўйича халқаро атамаларни қабул қилиш, уларнинг ўзбек тилига таржима қилиш, барча тилларда бир хил қабул қилинган атамаларни ўзгаришсиз жорий қилиш;

- бухгалтерия ҳисоби умумий принциплари ва миллий стандартлар лойиҳаларини ишлаб чиқиш, бухгалтерия ҳисоби соҳаси бўйича энг илғор тажрибаларни умумлаштириш ва жорий қилиш, бухгалтерларни сертификатлаш ва малакасини ошириш билан шуғулланадиган бухгалтерларнинг мустақил профессионал ташкилоти ҳисобланадиган **Ўзбекистон Республикаси Профessional Бухгалтерия Ҳисоби Институти**ни ташкил қилиш;

- МҲҲСларини қабул қилинган атамалар асосида профессионал даражада ўзбек тилига таржима қилиш;
- молиявий ҳисоботда акс эттирилаётган ахборотларнинг сифатини ошириш мақсадида унинг таркиби ва мазмунини ахборот фойдаланувчилар манфаатларига мувофиқлаштириш, ахборотларга ишлов бериш ва уларни узатишда энг илғор усул ва услублардан фойдаланиш, халқаро инструментлар ва стандартларини ҳамда МҲҲСлар талабларига тўлиқ мувофиқ келадиган такомиллашган **ҳисобот шакллари**ни жорий қилиш;
- МҲҲСлар талабларига тўлиқ жавоб берадиган Бухгалтерия ҳисоби миллий стандартлари (БҲМС) тизимини ишлаб чиқиш, амалдагиларини тубдан қайта таҳрирда ишлаб чиқиш;
- ўқув режаларининг халқаро тажрибаларга мувофиқлаштирилиши муносабати билан “молиявий ҳисоб ва ҳисобот” фанини дунё даражасига олиб чиқиш ва уни фан сифатида шакллантиришдаги омилларни янгича талқинда ёритиб бериш, фан бўйича халқаро талабларга жавоб берадиган дарсликлар тайёрлаш;
- амалиётдаги бухгалтерларни қайта тайёрлаш, малакасини ошириш, МҲҲСларига ўқитиш ҳамда бухгалтерларнинг хорижда малака оширишини ташкил этиш;
- Молиявий Ҳисоботнинг Халқаро Стандартлари Кенгаши, Бухгалтерларнинг Халқаро Федерацияси ва бошқа профессионал ташкилотларга аъзо бўлишга эришиш ва ҳамкорлик қилиш;
- МҲҲСларнинг қўлланилиши бўйича махсус дастурларни сотиб олиш, ишлаб чиқиш ва уларни жорий этиш.

Хулоса қиладиган бўлсак, жаҳон иқтисодиётининг тараққиёти бухгалтерия ҳисобининг халқаро интеграциялашувини зарурият қилиб қўйди. Молиявий Ҳисоботнинг Халқаро Стандартлари Кенгаши томонидан ишлаб чиқилган МҲҲСлари ушбу халқаро интеграциялашувида муҳим ҳужжат бўлди. Ушбу жараён бухгалтерия ҳисобининг халқаро гармонизациясига замин яратди.

Таянч атамалар:

- 1. Моддий бойликларни ҳисобга олишнинг тўрт устунли тизими.** VII-XIII асрларда Хитойда моддий бойликларни ҳисобга олиш фойдаланилган ва бугунги кунга қадар қўлланилиб келинаётган тизим. Унга мувофиқ, $\text{Кирим} - \text{Чиқим} = \text{Охирги қолдиқ} - \text{Бошланғич қолдиқ}$.
- 2. Ҳисоб ғояси.** Маблағлар ва бошқа объектлар ҳаракатига оид бўлган ҳар бир жараённинг “сабаб ва оқибати” очиб берилиб, уларни бир-бирига узвий боғлиқликда ва тараққиётда қараб, мавжуд ҳисоб тизимида корхонанинг молиявий ҳолатига таъсирини илмий асослаб бериш тизимидир.
- 3. Бухгалтерия ҳисоби миллий тизими.** У ёки бу давлат доирасида унинг миллий минталитети ва иқтисодиётининг хусусиятларидан келиб чиқиб бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш, юритиш ва бошқариш ҳамда мамлакатда бухгалтерларнинг профессионал савиясини юксалтириш борасидаги ишларни мужассамлантирувчи тизимдир.
- 4. Бухгалтерия ҳисоби мактаблари.** Бухгалтерия ҳисобининг мақсадига эришиш, унинг функция ва вазифаларини бажариш, муаммоларининг ҳал қилинишига доир ғоялар ва билимларни ишлаб чиқувчи ҳамда тарғиб этувчи йўналишлардир. Дунёда бухгалтерия ҳисоби тараққиётида италян, француз, немис ва англо-америка мактаблари эътироф этилган.
- 5. Бухгалтерия ҳисобининг профессионаллашуви.** Бу бухгалтерия ишларининг ушбу соҳада маълум профессионал билимларга эга бўлган мутахассислар томонидан бажарилиши ҳамда мамлакат даражасида бухгалтерия ҳисобининг муаммолари, жумладан стандартлаштириш, бухгалтерларнинг профессионал малакасини ошириш, ушбу профессиянинг ахлоқ қоидаларини такомиллаштириш билан шуғулланадиган нотижорат ва нодавлат ташкилотларнинг фаолият юритиши.
- 6. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро интеграциялашуви.** Халқаро сармоядорлар, кредиторлар ва менежерларнинг халқаро бизнес фаолиятлари тўғрисида ахборотларга бўлган эҳтиёжини қондириш мақсадида миллий бухгалтерия ҳисоби принциплари ва стандартларидаги умумий ва илғор тажрибаларни мужассамлантириш асосида ишлаб чиқилган бухгалтерия ҳисобининг халқаро ўлчовлари ва принципларига ўтиш жараёнидир.

7. Бухгалтерия ҳисоби бўйича халқаро ташилотлар. Бухгалтерия ҳисоби халқаро интеграциялашуви жараёни, бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартларини ишлаб чиқиш ҳамда бухгалтерия ҳисобининг халқаро муаммолари билан шуғулланувчи нотижорат профессионал ташкилотлар.

8. Бухгалтерия ҳисобини ислоҳ қилиш. Иқтисодий эркинлаштириш талабларига монанд ҳолда бухгалтерия ҳисоби миллий тизимини бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартларига мувофиқлаштириш.

9. Молиявий бухгалтерия ҳисоби. Умумқабул қилинган бухгалтерия ҳисоби принциплари асосида юритилиб, фирма ва компанияларнинг молиявий ҳолати тўғрисидаги ахборотларни ички ва ташқи ахборот фойдаланувчиларга тақдим қилиш тизимидир.

10. Менежментлик бухгалтерия ҳисоби. Бухгалтерия ҳисобининг умумқабул қилган принциплари доирасидан ҳам кенгроқ ахборотларни қамраб олиб, ҳамма жабҳаларда менежерлар томонидан ички қарорларни қабул қилишлари учун зарур бўлган деталли режалар, олдиндан ҳисоб-китоблар қилиш ва бажарилишларга оид ҳисоботларни таёрлаш, харажатлар тўғрисида ахборотларни тайёрлаш тизимидир.

11. Бухгалтерия ҳисобининг ташикий принциплари. Бухгалтерия ҳисоби амалиёти ва уни ташкил этишда асос қилиб олинadиган қоида ва талаблар мажмуасидир. Англо-америка классик адабиётларида уларга қуйидагилар киритилган: 1. Меҳнат тақсимоти; 2. Ахборотларнинг локолизацияси; 3. Назоратда рақобат; 4. Бухгалтериянинг ҳаракатдалиги; 5. Методологик мустақиллик; 6. Психологик муҳит.

12. Бухгалтерия ҳисобида психологик муҳит. Корхона ходимининг ўз вазифасини суистеъмол қилишига йўл қўймаслиги, бухгалтерларнинг ҳалоллик ва ишга виждонан муносабатда бўлиш каби жиҳатлари, корхонанинг ахлоқий психологик қоидаларига риоя қилиш бўйича ўрнатилган тартиб интизом мажмуасидир.

13. Бухгалтерия ҳисобида муддатнинг тежалиши. Бухгалтерия ҳисобида ахборотларни катта аниқликда қисқароқ вақт ичида тақдим қилиниши талаб этилади. Муддат тушунчаси вақт тушунчаси билан мос келмайди. Вақтдан тежаб қолинсада, лекин ахборотларни олиш муддати чўзилиб кетиши мумкин.

14. Бухгалтерия ҳисоби халқаро моделлари. У ёки бу давлатлардаги миллий ҳисоб тизимларининг ҳисобнинг мақсади, унинг йўналтирилганлиги, ҳисоб процедураси ва

кетма-кетлиги, молиявий ҳисобот таркиби ва мазмуни, давлат даражасида бошқарилиши каби белгилари бўйича ўхшашлигига қараб йирик гуруҳларга ажратиш.

15. Бухгалтерия ҳисобини регламентлаштириш. Бухгалтерия ҳисобига давлат ҳамда халқаро даражасида раҳбарлик қилиш, унинг мақсад ва вазифалари муштараклигини белгилаш, уни бизнесни бошқаришнинг самарали воситасига айлантириш.

16. Бухгалтерия ҳисобини унификациялаш. Бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш ва юритиш процедурасини халқаро давлат ва корхона даражасида тартибга солиш, бухгалтерия ҳисоби объектлари ва жараёнларини ҳужжатлаштириш, бухгалтерия ҳисобининг умумэтироф этилган усул ва услубларини жорий қилиш.

Мавзунини ўрганишга доир саволлар.

1. Ҳисоб ғоясини асослашда Л. Пачоли, Дутман Симин Стивин, Жак Савари каби олимларнинг қўшган ҳиссалари.
2. Дунёда биринчи профессионал ташкилот ва профессионал журнал қаерда ва қачон ташкил этилган?
3. $\text{Актив} = \text{Мажбурият} + \text{Капитал}$ формуласи ким томонидан яратилган?
4. Қандай зарурият ва шарт-шароитлар бухгалтерия ҳисобининг профессионаллашувига олиб келди?
5. Миллий ҳисоб тизимининг шаклланишига таъсир кўрсатувчи омиллар?
6. Бухгалтерия ҳисоби бўйича мактаблар, уларнинг бухгалтерия ҳисоби тараққий этишида тутган ўрни ва уларнинг асосий жиҳатлари?
7. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро интеграциялашувида муҳим роль ўйнаган асосий омиллар?
8. Молиявий ва бошқарув бухгалтерия ҳисобининг моҳияти.
9. Англо-Америка мактабида бухгалтерия ҳисобининг қандай ташкилий принципларига амал қилади?
10. Франция бухгалтериясининг олти таамойили.
11. Франция счётлар режасининг умумий тавсифи.
12. Бухгалтерия ҳисобининг ҳозирги кундаги тараққиёти.
13. Ўхшашлик белгиларига қараб бухгалтерия ҳисобининг қандай халқаро моделлари мавжуд?
14. Британия-Америка моделининг негизи ва асосий ғояси.

15. Вертикал усулда тузилган бухгалтерия балансининг таркиби.
16. Бухгалтерия ҳисоби халқаро контенентал моделига кирувчи мамлакатлар ва ушбу моделнинг асосий ғояси.
17. Жанубий Америка моделининг моҳияти ва хусусиятлари

1.2-§. Молиявий ҳисобот халқаро стандартларининг асосий мазмуни ва унинг замонавий менежмент ҳамда бухгалтерларни тайёрлаш тизимидаги ўрни

Молиявий бухгалтерия ҳисоби концептуал қоидалари ва принципларини амалиётга жорий қилишда стандартлар ва стандартлаштириш муҳим роль ўйнайди.

Буюк Британиядаги CIMA институти махсус луғатида бухгалтерия ҳисоби маъносидаги стандартларни қуйидагича тавсифлайди: “Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг аниқланган стандартлари Бухгалтерия Ҳисоби Амалиёти Стандартлари Стейтмент (SSAPs)ларидан келиб чиқадиган тармоқ бўлиб, қуйидагиларни қамраб олади: (1) молиявий бухгалтерия ҳисоби принципларини; (2) қўлланиладиган атамаларнинг аниқланишини; (3) бизнеснинг махсус турларида принципларнинг қўлланилишини; (4) молиявий стейтментлар (ҳисобот) мазмуни ва шаклини (тавсифланиши ва тақдим қилиниши)”¹¹.

Бухгалтерия ҳисоби стандартлари бухгалтерия ҳисоби объектларини тан олиш ва баҳолаш тартиби, принцип ва қоидаларнинг қўлланилиши ҳамда молиявий ҳисоботларда очикланадиган ахборотларнинг мазмуни ва таркибига доир минимал талабларни белгилайди. Бухгалтерия ҳисоби стандартлари ҳозирги кунда молиявий ҳисобот стандартлари деб юритилади.

Молиявий ҳисобот стандартлари - бу бухгалтерия ҳисоби концептуал асослари (қоидалари)ни амалиётга жорий қилиш воситаси бўлиб, у бухгалтерия ҳисоби объектларини ўрганиш борасидаги умумий ғояларни мужассамлантирувчи ҳужжатлар тизимидир. Ушбу тизим қуйидагиларни

¹¹Management accounting. Official terminology of the CIMA. The CIMA 63 Portland Plase, London WIN 4AB, 1991.15 p.

қамраб олиши лозим: (1) Молиявий бухгалтерия ҳисоби муҳим атамаларининг тавсифини. (2) молиявий бухгалтерия ҳисоби концептуал қоидаларининг, жумладан, тамойил (концепт)ларнинг қўлланилишини. (3) Молиявий ҳисоботларнинг мазмуни ва унда акс эттириладиган ахборотлар таркиби.

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

Молиявий ҳисобот стандартлари унинг барча масалаларни батафсил қамраб олишни, аниқ вазиятли ҳолларда қандай ҳаракат қилишини белгилашни мақсад қилиб қўймайди. Унинг мақсади, бухгалтерларга вазиятни тушунишга ёрдам бериш, унинг ҳаракат қилиш йўлини кўрсатишдан иборат.

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

Бухгалтерия стандартлари жуда ихчам, қисқа, мазмунан бой, тушунарли ва оммабоп бўлиши керак. Масалан, 1-сон Бухгалтерия Ҳисобининг Халқаро Стандарти (БҲХС) “Молиявий ҳисоботни тақдим қилиш” деб аталиб, унда молиявий ҳисоботнинг фойдалилигини ошириш мақсадида уни тузиш ва тақдим қилишдаги бир қанча мулоҳазалар, унинг таркиби бўйича тавсиялар ва мазмунига қўйиладиган минимал талаблар белгиланган. Ушбу стандарт фойда олиш мақсадидаги барча корхоналарга, жумладан банк ва суғурта компаниялар

учун ҳам мўлжалланган. Бундан ташқари, хоҳловчи давлат секторидаги ҳукумат нотижорат компаниялари ҳам ушбу стандартдан фойдаланишлари мумкин. Стандарт молиявий ҳисоботларда акс эттирилиши шарт бўлган моддаларнинг тартиби ва уларнинг шакллари белгилашни мақсад қилмайди, балки фойдаланувчилар учун аҳамият касб этадиган, моҳият ва функция жиҳатдан турли хил бўлган ва ҳисоботларда алоҳида бўлим сифатида кўрсатилишга сазовор бўлган моддаларнинг қаторини келтиради.

Стандартларга қўйиладиган муҳим талаблардан бири унинг тушунарли бўлишидир. Стандартлар фақат бухгалтер ва аудиторларга мўлжалланган бўлмасдан, у кенг ишбилармонларга, менежерларга, маркетинг соҳаси ходимларига ва бошқа бухгалтерия соҳаси билан боғлиқ ҳолда ишловчи ходимларга ҳам тушунарли бўлиши керак.

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

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

Биринчидан, бозор иқтисодиёти шароитида молиявий ахборотлардан фойдаланувчилар сони кескин ошади. Уларнинг ҳар бири тақдим қилинаётган

молиявий ахборотлар таркиби, миқдори ва сифатига турлича талабларни қўяди. Барча ахборот фойдаланувчиларнинг манфаатларини умумлаштириш ва уларнинг ҳаммаси учун бир шаклдаги ҳисобот тузишга эришиш ҳисоб стандартларига умумий риоя қилиш натижасида мумкин бўлади.

Иккинчидан, ташқи ва ички ахборот фойдаланувчилар ўз компаниялари молиявий-хўжалик фаолияти ёки маблағлардан самарали фойдаланиш хусусида асосли қарорлар қабул қилишлари учун ўзлари қизиқадиган бир нечта компанияларнинг молиявий ҳисоботлари билан танишадилар, уларни таққослаб таҳлил қиладилар. Турли хил мулк шакллари асосида ва турли хил фаолият билан шуғулланадиган компаниялар молиявий ҳисоботларнинг таққосланувчанлигига эришиш ҳам ҳисоб стандартларига умумий риоя қилиш маҳсули ҳисобланади.

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

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

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

1-сон БҲХСда “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари – бу Молиявий Ҳисоботнинг Халқаро Стандартлари Кенгаши томонидан қабул

қилинган стандартлар ва интерпретациялардир” – деб таъкидланган. Уларга киради:

- а) Бухгалтерия Ҳисоби Халқаро Стандартлари (IAS);
- б) Молиявий Ҳисоботнинг Халқаро Стандартлари (IFRS);
- с) Интерпретациялар (SIC ва IFRICлар).

БҲХС (IAS - International Accounting Standards)лар Бухгалтерия Ҳисоби Халқаро Стандартлари бўйича Кенгаши (БҲХСК) (IASB) томонидан ишлаб чиқилади. Ҳозирги пайтда ушбу Кенгаш таркибида 112 мамлакатдан 153 аъзо 2 миллиондан ортиқ бухгалтерларнинг манфаатларини ҳимоя қилмоқдалар. 2018 йил 1 январь ҳолати бўйича БҲХСК томонидан 1 та концептуал асос, 29 та БҲХСлари (охирги стандартнинг рақами 41), 17 та Молиявий Ҳисобот Халқаро стандартлари (МҲХС), 33 та стандартларга интерпретациялар (SIC) ҳамда 23 та IFRICлар нашр қилинганлиги кўрсатилган. Бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартлари ва молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари инглиз ва ўзбек тилидаги рўйхатини 1.3-жадвалда келтирамиз.

1.3-жадвал

2018 йил 1 январь ҳолати бўйича Молиявий Ҳисоботнинг Халқаро Стандартлари таркиби¹²

А. Бухгалтерия Ҳисоби Халқаро Стандартлари (БҲХС)	
I. Молиявий бухгалтерия ҳисоби фундаментал асослари	
Conceptual Framework for Financial Reporting	Молиявий ҳисоботнинг концептуал асослари
II. Молиявий ҳисобот ва ахборотларни тақдим қилиш	
IAS-1 Presentation of Financial Statements	1-сон БҲХС Молиявий ҳисоботни тақдим қилиш
IAS-7 Statement of Cash Flows	7-сон БҲХС Пул маблағлари ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот
IAS-8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	8-сон БҲХС Ҳисоб сиёсати, ҳисоб баҳолашлардаги ўзгаришлар ва хатолар
IAS-10 Events After the Reporting Period	10-сон БҲХС Ҳисобот санасидан кейинги ҳодисалар

¹² 1. International financial reporting standards. www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ SIC ва IFRIC рўйхатини шу манбадан олиш мумкин. 2. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари. <http://finansist.uz/uz/moliyaviy-hisobotning-xalqaro-standartlari-ozbekistonda-qollanilishi/>

IAS-26 Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	26-сон БҲХС Пенсия дастурлари бўйича ҳисоб ва ҳисобот
IAS-29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	29-сон БҲХС Гиперинфляция шароитида молиявий ҳисобот
IAS-34 Interim Financial Reporting	34-сон БҲХС Оралиқ молиявий ҳисобот
IAS-21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	21-сон БҲХС Валюта курслари ўзгаришининг таъсири
IAS-24 Related Party Disclosures	24-сон БҲХС Боғлиқ томонлар тўғрисида ахборотлар тавсифи
IAS-33 Earnings Per Share	33-сон БҲХС Акцияга фойда
III. Активлар, мажбуриятлар ва инвестициялар стандартлари	
IAS-2 Inventories	2-сон БҲХС Захиралар
IAS-16 Property, Plant and Equipment	16-сон БҲХС Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар
IAS-40 Investment Property	40-сон БҲХС Инвестициявий кўчмас мулк
IAS-38 Intangible Assets	38-сон БҲХС Номоддий активлар
IAS-36 Impairment of Assets	36-сон БҲХС Активларнинг қадрсизланиши
IAS-12 Income Taxes	12-сон БҲХС Фойда солиғи
IAS-37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	37-сон БҲХС Резервлар, шартли мажбуриятлар ва шартли активлар
IAS-17 Leases	17-сон БҲХС Ижара
IAS-19 Employee Benefits	19-сон БҲХС Ходимларни рағбарлантириш
	IV. Даромад ва харажатлар
IAS-18 Revenue	18-сон БҲХС Тушумлар
IAS-11 Construction Contracts	11-сон БҲХС Қурилишдаги битимлар
IAS-20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	20-сон БҲХС Давлат субсидиялари ҳисоби ва давлат ёрдами тўғрисидаги ахборотлар тавсифи (очиқлаш)
IAS-23 Borrowing Costs	23-сон БҲХС Қарзлар бўйича харажатлар
IAS-41 Agriculture	41-сон БҲХС Қишлоқ хўжалиги
	V. Молиявий инструментлар
IAS-32 Financial Instruments: Presentation	32-сон БҲХС Молиявий инструментлар: тақдим қилиш
IAS-39 Financial Instruments : Recognition and Measurement	39-сон БҲХС Молиявий инструментлар: тан олиш ва баҳолаш
VI. Бизнес бирлашишлари ва молиявий ҳисобот консолидацияси	
IAS-27 Separate Financial Statements	27-сон БҲХС Алоҳида молиявий ҳисобот
IAS-10 Consolidated Financial Statements	10-сон БҲХС Консолидациялашган молиявий ҳисобот
IAS-28 Investments in Associates and Joint Ventures	28-сон БҲХС Ассоциациялашган компанияларда инвестициялар ва қўшма корхоналар

Б. МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИ (IFRS)

IFRS-1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	1-сон МҲХС Молиявий Ҳисобот Халқаро Стандартларини биринчи марта қўллаш
IFRS-2 Share-based Payment	2-сон МҲХС Акциялар асосида тўловлар
IFRS-3 Business Combinations	3-сон МҲХС Бизнеснинг бирлашиши
IFRS-4 Insurance Contracts	4-сон МҲХС Суғурта шартномалари
IFRS-5 Noncurrent Assets Held for Sale and Discontinued Operations	5-сон МҲХС Сотиш учун мўлжалланган жорий бўлмаган активлар ва тугалланган фаолият
IFRS-6 Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	6-сон МҲХС Фойдали қазилмалар захиралари разведкаси ва баҳолаш
IFRS-7 Financial Instrument: Disclosure	7-сон МҲХС Молиявий инструментлар: ахборотларни очиклаш
IFRS-8 Operating Segments	8-сон МҲХС Операцион сегментлар
IFRS-9 Financial Instruments	9-сон МҲХС Молиявий инструментлар
IFRS-10 Consolidated Financial Statements	10-сон МҲХС Консолидациялашган молиявий ҳисоботлар
IFRS-11 Joint Arrangements	11-сон МҲХС Қўшма тадбиркорлик
IFRS-12 Disclosure of Interest in Other Entities	12-сон МҲХС Бошқа ташкилотларга қатнашиш тўғрисида ахборотларни очиклаш
IFRS-13 Fair Value Measurement	13-сон МҲХС Адолатли қийматни баҳолаш
IFRS-14 Regulatory Deferral Accounts	14-сон МҲХС Муддати узайтирилган счётларни тартибга солиш
IFRS-15 Revenue from contracts with Customers	15-сон МҲХС Харидорлар билан шартномалар бўйича тушумлар (2018 йил 1 январдан кучга кирган)
IFRS-16 Leases	16-сон МҲХС Ижара (2019 йил 1 январдан кучга кирган)
IFRS-17 Insurance contracts	17-сон Суғурта шартномалари

МҲХС бухгалтерия ҳисобининг жаҳон ютуқлари асосида турли мамлакатларда жойлашган ахборот фойдаланувчилар учун ахборотларни тайёрлаш ва тақдим қилишининг умумий қоида ва принципларини белгилаш тизимидир. МҲХСларига риоя қилиш мажбурий ҳукукий характерга эга бўлмасдан, улар тавсиянома характерига эга.

МҲХСлар аҳамияти, унинг зарурияти ва имкониятлари қуйидаги омиллар билан белгиланади:

- Мамлакатларда молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим этишда синалган, ҳар томонлама ўйланган ва кутилган самарани берадиган, энг муҳими сифатли,

объектив ва ўз вақтида ахборотларни таъминлайдиган дунёда тан олинган методологияни жорий қилиш имконияти туғилади;

- Миллий стандартлар, Низомлар ва қоидаларни ишлаб чиқишда халқаро меъёр ва норма сифатида фойдаланиш мумкинлиги (Россия, Қозоғистон ва Ўзбекистон учун ҳам ўта муҳим аҳамият касб этади);

- Халқаро фонд биржалари, валюта биржалари, капитал бозорлари ва бошқа дунё бозорларга кириш учун Молиявий Ҳисоботлар Халқаро Стандартлари ёки ГААРларга мувофиқ молиявий ҳисобот тузиш ва тақдим қилишнинг талаб этилиши;

- Европа тикланиш ва тараққиёт банки, Жаҳон банки, Осиё тараққиёт банки, Халқаро валюта жамғармасидан валюта маблағлари олинганда МҲХСлари асосида ҳисобот тузилишининг талаб этилиши;

- Мамлакатга хорижий инвестицияларни жалб қилиш мақсадида хорижий инвесторлар учун молиявий ҳисобот МҲХСлари ёки ГААРларга мувофиқ тузилиши талаб этилиши;

- Экспорт ва импорт операцияларини амалга оширишда хорижий ҳамкорлар томонидан молиявий ҳисобот МҲХСлари асосида тузилиши талаб этилиши;

- Иқтисодиётда юқори инфляция мавжуд бўлганда ушбу жараённи ҳисобга олган ҳолда молиявий ҳисобот тузишга зарурият юзага келиши;

- Ҳукумат қарори билан акциядорлик жамиятлари, хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналарда МҲХСларига мувофиқ молиявий ҳисобот жорий қилиниши ёки трансформация қилиниши талаб этилиши.

- Компания ва ташкилотларнинг ўз ташаббуслари билан МҲХСларига ўтишга қарор қилиниши.

МҲХСларни турли хил миллий ҳисоб тизимига эга бўлган мамлакатларда қўлланилиши кўзда тутилганлиги сабабли улар таркибий тузилиши бўйича ҳам барча учун бир хил бўлиши керак. Ҳаракатдаги халқаро стандартлар таркиби бўйича уч қисмдан иборат. Биринчи қисм - кириш, иккинчи қисм - ҳисоб

объектининг тавсифи (очирилиши), учинчи қисм - бухгалтерия ҳисоби стандарти (хулосаси) деб аталади.

МҲХСлар ўзларининг ўта мувофиқлиги билан ажралиб туради. Халқаро стандартлар ушбу соҳа бўйича энг асосий ва умумий йўналишларни белгилайди. МҲХСларини ишлаб чиқишга бундай ёндашиш уларнинг турли мамлакатларда қўлланилиш имкониятини оширади ва миллий ҳисоб стандартларининг халқаро стандартларга мувофиқлигини оширади.

Шуни таъкидлаш лозимки, ҳозирги пайтда нашр қилинган МҲХСлар бир-бирига боғлиқдир ва биргаликда ягона тизимни ташкил этади. Шундай қилиб, битта стандартнинг қўлланилиши, шу узлуксиз тизимнинг бошқа қисмларини қўллашни талаб қилади, яъни битта стандартни бошқа стандартлардан ажратиб олган ҳолда фойдаланиш мумкин бўлмайди.

МҲХСлари қўлланилиши замонавий менежмент тизимига асосланади. Замонавий менежмент тизими ва унда МҲХСларига асосланган бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботнинг тутган ўрни масалаларига тўхталиб ўтайлик.

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

....Стаф ваколати берилган департаментларнинг принципиал вазифаси чизиқли департаментларга таянч бўлиш ва уларга хизмат кўрсатиш ҳисобланади”¹³.

Бозор иқтисодиёти ривожланган мамлакатлардаги кўпчилик ишлаб чиқариш ва қурилиш компаниялари учун характерли бўлган менежмент ваколатларининг ташкилий қисмий тузилишини Буюк Британиядаги “Laing Alarko JV” компаниясининг ЎзБАТ Самарқанд Сигарет фабрикаси қурилиш лойиҳасини амалга ошириш бўйича ташкил қилинган “Лэнг Аларко Ўзбекистан” шўъба корхонаси мисолида кўриб ўтайлик (1.6-расм).

Ушбу чизмада департаментлар томонидан чизиқли ва стаф ваколатларининг амалга ошиши кўрсатилган. Молиявий ишлар департаменти фаолияти давомида “тришурешип” (treasureship) ва “контроллёршип” (controllership) функцияларини бажаради ва бошқа департаментлар билан стаф ваколатида алоқада бўлади.

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

Контроллёр, французча “conptroller” сўзидан келиб чиққан бўлиб, “ҳисобни юритиш” маъносини англатади. Контроллёр бу бевосита менежментлик ва молиявий бухгалтерия ҳисобига жавобгар бўлган молиявий ижрачи бўлимдир. Ўз фаолиятида МХХСдан фойдаланади. Бухгалтерия ҳисоби департаменти - бу бошқа менежерларни махсус хизматлар, жумладан, режалаштириш (бюджетлаштириш), вариантлар ва муқобилларни таҳлил қилиш, нархлаштириш ва қарорлар қабул қилишда маслаҳат ва ёрдам берувчи масъул бўлим ҳисобланади. Бухгалтерия ҳисоби департаменти чизиқли департаментлардагидек тўғридан-тўғри ишлаб чиқариш билан боғлиқ ваколатларни бажармайди. Бу департамент бухгалтерия ҳисобини унификациясини ва ҳисобот методларини жорий қилиш йўли билан контроллёр

¹³Cost Accounting: A Managerial Emphasis. T. Charles T. Horngren. 1991. 9-10-p

орқали топ (юқори поғанадаги) менежментга вакил бўлади. Амалиётда контроллёрларнинг кунлик иш фаолияти ва ишлаб чиқариш менежерлари билан бўладиган кунлик мулоқоти улардан ишлаб чиқариш ҳисоботларини тузиш, ўз вақтида тайёрлаш ва тақдим қилишни талаб этиш билан боғлиқ бўлади.

1.6-расмда контроллёр департаментининг “Лэнг Аларко Ўзбекистон” шўъба корхонаси мисолида бошқарув бухгалтерия ҳисобининг амалиётдаги элементлари таннарх бухгалтерия ҳисоби, бюджет ва бажарилишларни назорат қилиш, ички аудит таркиби келтирилган.



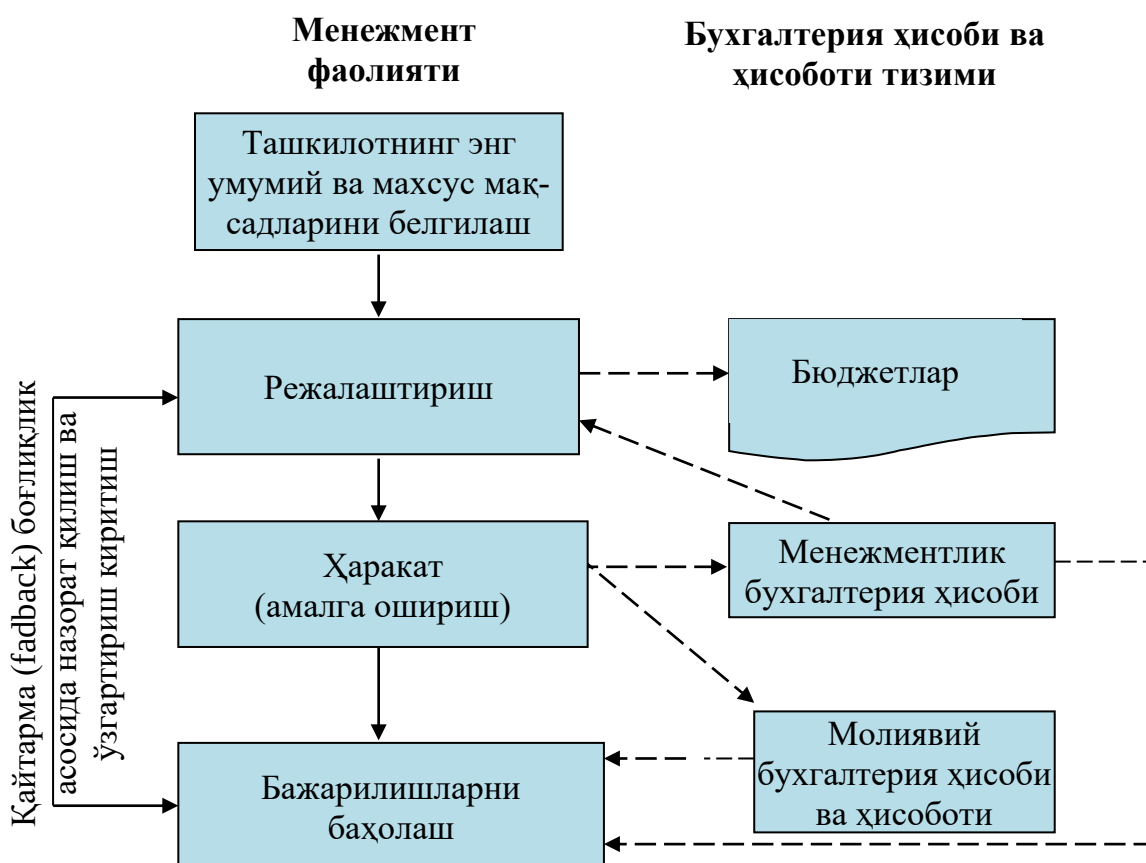
ЏИЗИКЛИ ВАКОЛАТ

Стаф ваколати $\dashrightarrow$

1.6-расм. Буюк Британиядаги “Laing Alarko JV” компаниясининг “Лэнг Аларко Ўзбекистон” шўба корхонаси ташкилий тўзилиши

Молиявий бухгалтерия ҳисоби “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги Қонун ва миллий стандартларда кўзда тутилган принциплар асосида ташкил қилинади. Компания таннарх бухгалтерия ҳисоби, персонал, таъминот ва қурилиш жараёни, бажарилган ишларни буюртмачига топшириш департаментлари билан стаф мулоқотида бўлади. Бошқа чизикли ва стаф департаментлар бухгалтерия ҳисоби процедураси ва сиёсатиға мувофиқ ҳисобот берадилар. Масалан, *персонал департаменти* ишчи ва ходимлар, уларнинг иш соатлари ва иш ҳақларининг ҳисобини юритади ва бухгалтерия ҳисоби департаментиға ҳисобот бериб туради. Персонал департаменти ходимлар билан боғлиқ барча ишларға масъул бўлим ҳисобланади. Бизнинг амалиётимизда иш ҳақини бухгалтерлар ҳисоблайдилар. Чет эл компаниялари амалиётида эса персонал билан боғлиқ барча жараёнларни, шу жумладан, иш ҳақини ҳисоблашни мутахассислашган персонал департаменти бажаради. Бу эса унинг нуфузини янада оширади.

Бизнингча, бошқарувда бухгалтерия ҳисоби иштирокини менежментнинг қуйидаги умумэтироф этилган тўртта ўзаро боғлиқ ва кетма-кет амалға ошириладиган босқичларида аниқлаш лозим (1.7-расм):



1.7-расм. Менежмент фаолияти ва унда бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи тизимининг иштироки¹⁴.

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

Ташкилотнинг умумий ва махсус мақсадлари менежерлар томонидан белгилангандан сўнг, мақсадларга эришиш учун режалар ишлаб чиқилади.

Бизнес режалари у ёки бу турдаги товар (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш (бажариш, кўрсатиш) учун талаб этиладиган моддий, молиявий ва меҳнат ресурсларига бўлган эҳтиёжлар, ишлаб чиқариш, сотиш ва кутилаётган молиявий натижаларни акс эттирувчи бюджет лойиҳаларини ўз ичига олади. Ушбу лойиҳалар тузилаётганида бухгалтерия ҳисоби ахборотларидан фойдаланилади ва бухгалтер-менежерлар иштироки талаб қилинади. Лекин, молиявий ахборотларни мужассамлантирувчи кўпгина лойиҳалар, жумладан, пул оқимлари бюджети, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот лойиҳаси, бухгалтерия баланси лойиҳалари бевосита бухгалтерлар томонидан тузилади.

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

Мукамал режалар ишлаб чиқилгандан сўнг, фаолиятга жалб қилинган маблағларнинг ҳаракати амалга оширилади. Режадаги маҳсулотни ишлаб чиқариш (ишларни бажариш ва хизматларни кўрсатиш) учун моддий, молиявий ва меҳнат сарфлари юз беради ва натижада ишлаб чиқариш, сотиш ва молиявий натижалар шакллана боради. Ҳаракат жараёнининг юз бериши эришилган

¹⁴Charles T. Horngren, George Foster. Cost accounting. Prentice-Hall International, Inc. 1991. 5-бетдаги расм қайта ишланди.

бажарилишларни ўлчаш ва баҳолаш заруриятини келтириб чиқаради. Ҳақиқатдаги ҳаракат (амалга оширилиш) ва бажарилишларни баҳолаш натижалари бошқарув (менежментлик) ҳамда молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи учун объект сифатида хизмат қилади. Ушбу жараёнлар бошланғич ҳужжатлар билан расмийлаштирилади, бухгалтерия ҳисоби счётлари ва регистрларида қайд этилади, бажарилишлар ҳисоботи тузилади ва менежерларга тақдим этилади. Менежерлар ҳақиқатда эришилган натижаларнинг бюджетларга мувофиқлигини назорат қилиб боради. Агарда жиддий фарқ вужудга келса, бюджетларга ўзгартиришлар киритиш масаласи ўртага қўйилади ва бу ўзгартиришлар менежерлар томонидан қабул қилинса, кейинги назорат фаолиятида ушбу ўзгартиришлар асосидаги бюджет лойиҳаларидан фойдаланилади. Ҳаракатлар (амалга оширилиш) ва бажарилишни баҳолаш жараёнидаги ҳисобга олинган маълумотларни менежерларга етказилиши **“қайтарма боғлиқлик” (fedback)**ни юзага келтиради.

Компанияларда юқорида таъкидлаганимиздек, халқаро талабларга жавоб берадиган менежмент тизими юзага келган тақдирдагина МҲХСларини қўллаш етарли натижа ва самара беради.

МҲХСлари бухгалтерларни тайёрлаш тизимида муҳим ўрин тутди. Бугунги кунда 115 дан ортиқ дунё мамлакатларида минглаб компаниялар ўзларининг ташаббуслари билан молиявий ҳисоботини молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ ҳисобот тайёрлашни амалга оширар экан, албатта МҲХСларини чуқур биладиган ва қўллай оладиган профессионал бухгалтерлар ва аудиторларга эҳтиёж ҳам кескин ошади.

МҲХСлари бухгалтерларда қуйидаги билим, тажрибалар ва амалий компетенцияларини шакллантиришда муҳим роль ўйнайди:

- Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим этиш концептуал асосларини билиши ва тушунтириб бера олиши ҳамда молиявий ҳисобот принципларини қўллай олиши;

- молиявий ҳисобот халқаро стандартларига мувофиқ ҳолатда ҳисоб сиёсатини шакллантира олиши;
- молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларининг мазмуни, атамалари, баҳолаш ва тан олиш мезонлари, ҳисобга олиш методларини билиши ва уларни молиявий ҳисоботни тузишда қўллай олиши;
- молиявий ҳисоботда очиқланадиган ахборотларга қўйиладиган талабларни билиши ва қўллай олиши;
- таркибида шўъба, ассоциациялашган ва қўшма корхоналар кирувчи бош компаниянинг консолидациялашган молиявий ҳисоботини тузишнинг методологик асосларини билиши ва ҳисоботни тузиши;
- бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари асосида тузилган молиявий ҳисоботни МҲХСлари талабларига мувофиқ келадиган молиявий ҳисоботга трансформация қила олиши;
- компанияларнинг молиявий ҳисоботи асосида ҳисоб коэффициентларини ҳисоблаш ва улар асосида компаниянинг молиявий ҳолатига баҳо бера олиши, қарорлар лойиҳаларини тайёрлай олиши;
- компаниянинг молиявий ҳисоботларини лойиҳалаштириш (бюджетлаштириши), стратегик режалаштириши ва молиявий менежментни амалга ошира билиши;
- МҲХСлари асосидаги махсус дастурларда ишлай олиши ва ахборотларга замонавий ахборот технологияларидан фойдаланиб ишлов бериш ва уни узата олиши;
- МҲХСларининг асл манбаларига кира олиши учун инглиз тилини билиши.

Ҳозирги кунда дунё миқёсида МҲХСларини ўрганиш йўлга қўйилган. Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари бўйича билимга ва тажрибага эга бўлган профессионал бухгалтерлар ва аудиторлар учун МҲХСларини ўрганиш ва бу соҳада ўзларининг билимларини тасдиқлашлари учун АССА халқаро молиявий ҳисобот бўйича дипломни (АССА ДипИФР) кўзда тутадиган имтиҳон тизимини йўлга қўйган. Бу МҲХСларини ўрганиш ва уни қўллай

олишда муҳим роль ўйнамоқда. Олий таълим муассасаларида бухгалтерия ҳисоби ва аудит мутахассисликлари учун “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари” курсини ўрганиш ҳам айнан юқорида санаб ўтилган билим ва кўникмаларни шакллантиришга қаратилган.

Таянч атамалар:

1. Молиявий бухгалтерия ҳисоби стандартлари – бу концептуал асослари қоидаларини амалиётга жорий қилиш воситаси бўлиб, у бухгалтерия ҳисоби мавзуларини ўрганиш борасидаги умумий ғояларни мужассамлантирувчи тизимдир. Ушбу тизим қуйидагиларни қамраб олади: 1) Бухгалтерия ҳисоби муҳим атамаларининг тавсифи; 2) молиявий бухгалтерия ҳисоби концептуал қоидаларининг, жумладан, принцип (концепт)ларнинг қўлланилиши; 3) молиявий ҳисоботларнинг мазмуни ва шакли.

2. Бухгалтерия ҳисоби стандартларининг тушунарлилиги – бу стандартларга қўйиладиган муҳим талаблардан бири бўлиб, улар фақат бухгалтер ва аудиторларга мўлжалланган бўлмасдан, кенг ишбилармонлар, менежерлар, маркетинг соҳаси ходимлари ва бошқа бухгалтерия соҳаси билан боғлиқ ҳолда ишловчи персоналларга ҳам тушунарли бўлиши керак.

3. Бухгалтерия ҳисоби стандартларнинг қўлланилиш имконияти деганда стандартларнинг бухгалтерия ҳисоби бирликлари, юз бераётган операциялар ва объектларни ҳисобга олишнинг хусусиятларини инобатга олиш даражаси ва ҳар хил вазиятларда қўллана олишлиги тушунилади. Стандартлар барча бизнес бирликлари турлари, жумладан ишлаб чиқариш, савдо-тижорат ва хизмат кўрсатувчи бирликларнинг ҳар бирига уйғун бўладиган қоидаларни ифодалаши керак. Бу эса ҳамма тармоқлар учун ягона бухгалтерия ҳисоби принципларини яратиш демакдир.

4. Бухгалтерия ҳисоби стандартларининг амалий асослари – стандартлар чуқур назарий масалаларга асосланиши билан бирга ушбу соҳадаги энг илгор тажрибалар ва жуда кўп бирликларда қўлланилаётган амалий-услубий тажрибаларга таянади.

5. Бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартлари (БҲҲС) – юқори малакали халқаро профессионал ташкилотлар томонидан ишлаб чиқилган ва тавсиянома характериға эга бўлган бухгалтерия ҳисоби қоидалари, методлари, атамалари ва процедураси мажмуасидир.

6. Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари (БҲМС) – мамлакат иктисодиётининг миллий хусусиятларини инобатга олган ҳамда миллий қонунлар талабларига мувофиқ ишлаб чиқилган ва мамлакат ичида қўлланиладиган стандартлар тизимидир.

7. Сертификатли амалиётчи бухгалтер (САР) – ЎР БАМА аъзоси ҳисобланган ва унинг тавсияномасига эга бўлган ҳамда тегишли имтиҳонларни муваффақиятли топширган профессионал амалиётчи бухгалтерларга берилган сертификат даражаси.

8. Ўзбекистон Республикасининг БҲХСларига ўтишининг ўзига хос йўлини – бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартлари талабларига уйғун бўлган ва миллий талабларимизга жавоб берадиган бухгалтерия ҳисоби миллий стандартларини яратиш ва амалиётда жорий қилиш.

9. Стаф ваколати берилган департаментларнинг принципиал вазифаси чизиқли департаментларга таянч бўлиш ва уларга хизмат кўрсатиш ҳисобланади.

Ўз-ўзини текшириш учун саволлар:

1. Бухгалтерия ҳисоби стандартларининг мазмун ва моҳияти.
2. Бухгалтерия ҳисоби стандартларига қўйиладиган талаблар.
3. Бухгалтерия ҳисоби стандартларини ишлаб чиқиш ва уларга риоя қилиш заруриятлари.
4. БҲХСларининг умумий тавсифи, таснифи, уларнинг рақами ва номланиши.
5. БҲХС, МҲХС, SEC ларнинг тавсифи, уларнинг фарқлари ва ягона тизими.
5. МҲХСларнинг такомиллашув жараёни.
6. МҲХСларга қўйиладиган талаблар.
7. Дунё мамлакатлари миллий стандартларининг МҲХСларга мувофиқлиги.
8. МҲХСларга ўтиш йўллари.
9. МҲХСларга ўтиш учун зарур шарт-шароитлар.
10. Ўзбекистон Республикаси БҲМСларининг МҲХСларига мувофиқлиги.
11. Ўзбекистон Республикаси БҲМСларининг такомиллашув жараёни.
12. МҲХСлари имкониятлари, аҳамияти ва зарурияти.
13. Компанияларнинг замонавий менежмент тизими ва унда бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг иштироки.
14. Бухгалтерларни тайёрлашда МҲХСлари роли.

1.3-§. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари фанининг предмети ва методи.

Бухгалтерия ҳисоби тизими мустақил иккита қисмга менежментлик (бошқарув) бухгалтерия ҳисоби ва молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботига ажратилади. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари курсини “Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи” фанининг алоҳида тармоғи сифатида қараш мақсадга мувофиқдир.

Менежментлик бухгалтерия ҳисоби – бу менежерлар томонидан бизнес фаолияти менежментида фойдаланиладиган ишончли ва ҳаққоний бўлган, асосан пулда ўлчаниладиган ва ўз вақтида бериладиган ахборотларни қайд қилиш, баҳолаш (ўлчаш), классификациялаш, тўплаш, тақдим қилиш жараёнларини қамраб оладиган тизимдир.

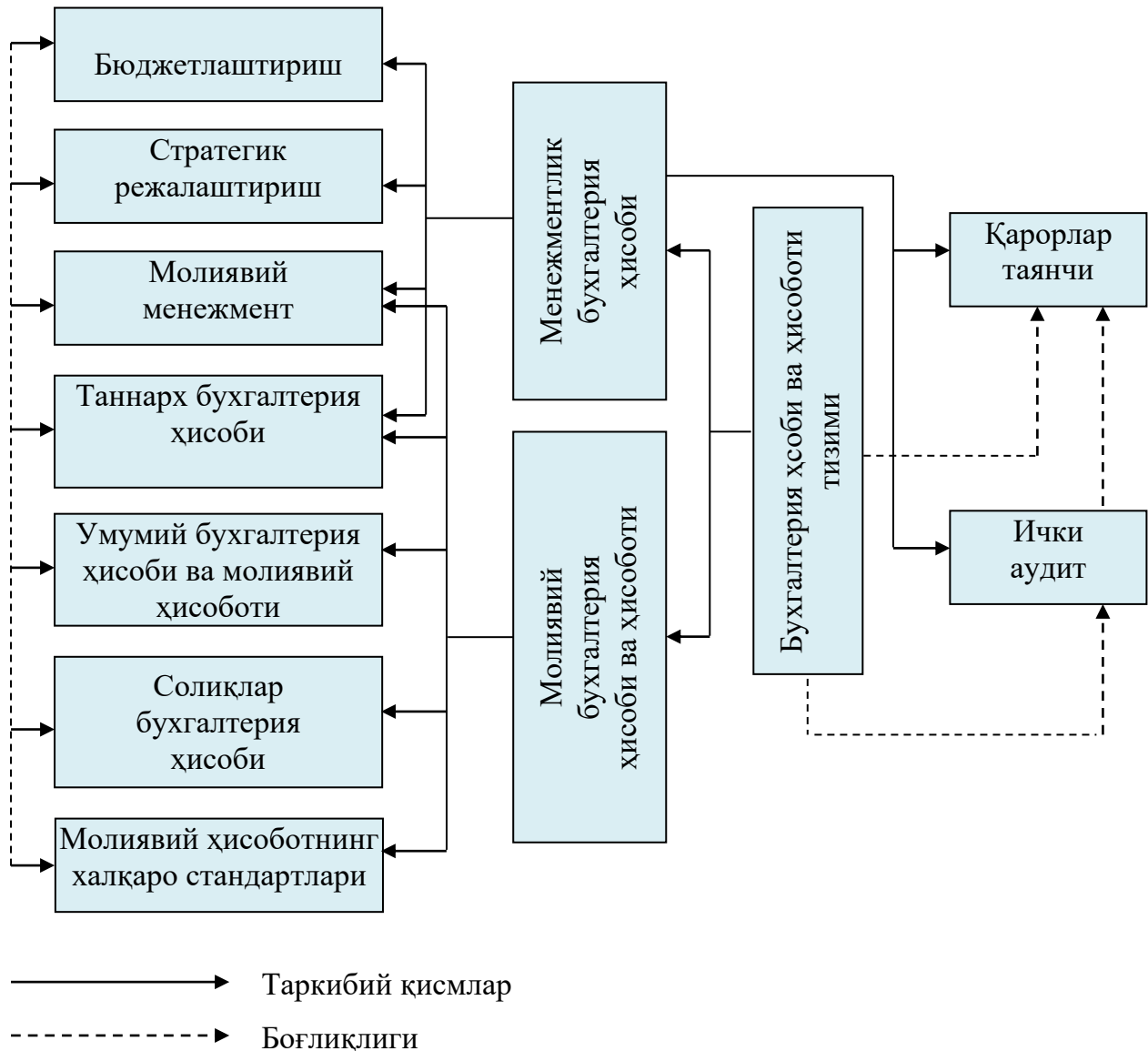
Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи – бухгалтерия ҳисоби бирликларида молиявий ҳисобот принциплари ва стандартлари асосида пулда ўлчаниладиган хўжалик операциялари ёзувларини амалга ошириш, ўлчаш (баҳолаш), тўплаш ва молиявий ҳисобот кўринишида фойдаланувчиларга қарорлар қабул қилиш учун тақдим қилиш тизимидир.

<i>Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари</i> – бу молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи фанининг алоҳида тармоғи бўлиб, молиявий ҳисоботнинг концептуал асослари, молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари зарурияти, ишлаб чиқилиши, уларнинг мазмуни, интерпритацияси ва қўлланилишининг методологик масалаларини ўрганувчи қисмидир.

Яхлит бухгалтерия ҳисоби тизимини ташкил этувчи менежментлик бухгалтерия ҳисоби ва молиявий бухгалтерия ҳисобининг таркибий элементлари ва улар ўртасидаги ўзаро боғлиқликни маълум мазмунда акс эттириш мумкин (1.8-расм).

Келтирилган чизмадан кўриниб турибдики, бизнингча, қуйидагилар менежментлик бухгалтерия ҳисобининг таркибий элементлари бўлиб

ҳисобланиши лозим: стратегик режалаштириш, бюджетлаштириш, ички аудит ва қарорларни қабул қилиш.



1.8-расм. Бухгалтерия ҳисоби тизимининг таркибий қисмлари ва уларнинг ўзаро боғлиқлиги.

Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи таркибига эса, умумий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи, солиқлар ҳисоби ва молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини киритиш лозим. 1.8-расмда таннарх бухгалтерия ҳисоби ва молиявий менежментнинг иккаласига ҳам оидлиги кўрсатилган.

Бир бутун бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи тизимини ташкил этувчи менежментлик бухгалтерия ҳисоби ва молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи ўртасида қатъий чегараларни белгилаш, бизнингча мақсадга мувофиқ эмас. Фақат, улар айрим белгилари бўйича бир-биридан фарқланиши мумкин.

Чунки, уларнинг ҳар иккаласи ҳам пировард натижада фойдаланувчиларнинг ахборотларга бўлган талабларини қондиришга хизмат қилади.

Менежментлик ва молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларининг ҳар бир элементи ўзининг моҳиятига эга ва маълум мақсадларга хизмат қилади. Жумладан, стратегик режалаштириш ва бюджетлаштириш қўйилган мақсадларга эришиш учун фаолиятнинг узоқ ва қисқа муддатли режаларини тайёрлашни қамраб олади. Таннарх ҳисоби маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархининг шаклланиши, молиявий менежмент эса оптимал молиялаштириш, асосий ва ишчи капиталини самарали бошқариш билан бевосита қизиқади. Молиявий ҳисобот молиявий бухгалтерия ҳисобининг ташқи фойдаланувчилар учун асосий маҳсули ҳисобланган молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим қилиш воситаси сифатида намоён бўлади. Менежментлик бухгалтерия ҳисоби ахборотлари ички қарорлар таянчи ҳисобланади, ички аудит ёрдамида бирликнинг операциялари ва бошқарув фаолиятининг адекватлиги ва самарадорлиги назорат қилинади. Шунини таъкидлаш лозимки, менежментлик ва молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларининг элементлари бир-биридан ажралган ҳолда амал қилмайди, балким бир-бири билан узвий алоқада бўлади ва бир бирини тўлдириб туради. Таннарх ҳисоби (cost accounting) менежментлик ва молиявий бухгалтерия ҳисоби учун ҳам база бўлиб хизмат қилади, стратегик режалаштириш ва молиявий менежмент бевосита таннарх ҳисоби ва молиявий ҳисоботларнинг ахборотларига таянади. Стратегик режалаштириш, бюджетлаштириш, таннарх ҳисоби, солиқлар ҳисоби, молиявий менежмент, ички аудит ва умумий бухгалтериянинг бошқа маълумотлари қарорлар қабул қилиш учун асос бўлиб хизмат қилади. Демак, бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи шундай бир тизим бўлиб шаклланиши керакки, унинг таркибий қисмлари, ушбу қисмларга кирувчи элементлар бир-бири билан узвий боғланган бўлиши лозим деган хулосага келиш мумкин.

Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг таркибий қисми бўлганлиги боис, даставвал молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи фани тўғрисида тўхталиб ўтамиз.

Молиявий бухгалтерия ҳисоб ва ҳисоботига берилган таърифдан кўриниб турибдики, молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи ахборотлари ахборот фойдаланувчиларга молиявий ҳисобот кўринишида тақдим қилинади. Чунки, молиявий ҳисобот молиявий бухгалтерия ҳисобининг таркибий қисми, унинг маҳсули натижаси ҳисобланади. Шу боис, фаннинг номига албатта молиявий ҳисобот ҳам қўшилиб “молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи” деб аталиши мақсадга мувофиқдир. **Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи тизим сифатида** характерли хусусиятларини қуйидаги омиллар белгилашини таъкидлашимиз лозим:

- 1) Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг анъанавий процедурасига риоя қилади;
- 2) Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги Қонун, молиявий ҳисобот концептуал асослари ва стандартлари талабларга тўлиқ риоя қилади;
- 3) Ахборот фойдаланувчиларга молиявий ҳисобот (стейтмент) тақдим этади;
- 4) Менежмент тизимининг бошқа қуйи тизимлари билан мустаҳкам став алоқада бўлади;
- 5) Мустақил фан тармоғи сифатида шаклланган.

Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг анъанавий процедураси деганда, пулда ўлчаниладиган иқтисодий операцияларни, ҳодисаларни ўлчаш, баҳолаш, ёзувларни амалга ошириш ва ҳисоботлар (стейтментлар) тақдим қилишнинг энг самара берадиган кетма-кетлиги тушунилади. Молиявий бухгалтерия ҳисоби процедураси бўйича ягона ва энг мукаммал ҳисобланган тизим қабул қилинмаган.

Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи жараёнини қуйидаги тўртта босқичга ажратамиз:

1. Маълумотларни ўлчаш.

2. Маълумотларни қайта ишлаш.
3. Ҳисоботлар тузиш.
4. Келгуси ҳисобот даврига тайёргарлик.

Маълумотларни ўлчаш - бу бошланғич жараён бўлиб, бунда иқтисодий ҳодисалар кузатилади, идентификацияланади ва ўлчаб баҳоланади. Иқтисодий ҳодисаларга пулда ўлчаниладиган бизнес операциялари ва бошқа ҳодисалар киради. Корхона фаолияти давомида турли мазмундаги бизнес операциялари юз беради. Уларни ташқи ва ички операцияларга ажратиш мумкин. Ташқи операциялар корхонанинг кишилар ва ташқи ташкилотлар билан муносабатлари натижасида юзага келади. Буларга хом-ашё сотиб олиш, маҳсулот сотиш, иш ҳақи ҳисоблаш ва тўлаш, солиқ мажбурияти ва бошқа операцияларни киритиш мумкин. Ички операцияларга мисол тариқасида моддий бойликларнинг ички ҳаракати, ишлаб чиқариш жараёни, амортизация ҳисоби, валюта айирбошланиши, курс фарқи ва бошқа операцияларни келтириш ўринли. Ушбу босқичда иқтисодий ҳодисалар даставвал гуруҳланиб идентификацияланади, сўнгра пулда ўлчанилиб ҳужжатлаштирилади ва натижада маълумот базаси вужудга келади. Ўлчаб баҳолаш ва ҳужжатлаштириш жуда эътиборли бўлишни ва барча таъсир қилувчи омилларни ҳисобга олишни талаб қилади. Бу иш билан фақат бухгалтерлар машғул бўлмасдан, балки бутун шу жараён билан боғлиқ персонал жалб қилинади. Бу босқичнинг сифатлилиги кейинги босқичларга бевосита таъсир этади ва кейинги босқичлар иш самарасини белгилаб беради.

Қайта ишлаш босқичида пулда ўлчаб баҳоланган маълумотлар ёзуви амалга оширилади, классификацияланади ва тўпланилади. Бухгалтерия ёзувлари журналларга ёзилади ва сўнгра классификациялаш мақсадида журналларда тўпланган ёзувлар бухгалтерия счётлари бўйича очилган бош регистрга (бош китобга) ўтказилади. Бухгалтерия счётлари пулда ўлчаниладиган иқтисодий ҳодисаларни классификация қилишда ва компаниялар молиявий стейтментларини тузишда муҳим восита ҳисобланади. Бухгалтерия счётларини молиявий стейтментлар мазмуни монандлигига қараб

активлар, мажбуриятлар, хусусий капитал, даромад ва харажатларни акс эттирувчи счётларга бўлиш мумкин. Бухгалтерия счётларига ёзувлар иккиёқлама бухгалтерия ҳисоби тизими орқали амалга оширилади ва бу счётларнинг дебетига ёзилган суммаларнинг счётлар кредитига ёзилган суммаларга тенглигини таъмин этиб туради. Бош китобдаги счётлар қолдиғи асосида **трансформацияланган трейл баланс (adjusted trial balance)** тузилади. Бу бизнинг амалиётимизда синтетик счётлар бўйича оборот ведомостига ўхшайди. Бизнинг фикримизча, дунёдаги илғор бухгалтерия ҳисоби жараёни тажрибасидан келиб чиқиб, трейл баланс тузиш амалиётига ўтишимиз керак.

Трансформацион трейл баланс тузиш бир нечта босқичларда кетма-кет амалга оширилади. Уларни қуйидаги бешта босқичга ажратиш мумкин:

- **Биринчи босқич.** Бош китобдаги счётлар қолдиғи асосида бошланғич трейл баланс тузилади. Бунда счётларнинг жами дебет қолдиғи счётларнинг жами кредит қолдиғига тенг бўлади;
- **Иккинчи босқич.** Трансформация (тўғирловчи) ёзувларни ўтказиш амалга оширилади. Бунда жами тўғирлашларнинг дебет оборотининг суммаси кредит оборотининг суммасига тенг бўлади;
- **Учинчи босқич.** Трансформацияланган трейл баланс тузиш. Бунинг учун биринчи босқичда аниқланган трейл балансга трансформацияланувчи ёзувлар таъсирини инобатга олиб янги счётлар қолдиғи чиқарилади. Бу трансформацияланган трейл баланс ҳисобланади;
- **Тўртинчи босқич.** Трансформацияланган трейл баланс қолдиқлари бухгалтерия баланси, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот ва хусусий капиталнинг ҳаракати тўғрисидаги ҳисоботлар устунига ўтказилади.
- **Бешинчи босқич.** Трансформацион жадвалдаги баланс, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот, хусусий капиталнинг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот устунларидаги маълумотлар жамланади. Бу устунлардаги маълумотлар молиявий ҳисоботларнинг форматларига ўтказилади.

Трансформацион жадвалнинг қисқартирилган шаклдаги тузилишини 1.4-жадвалда кўришимиз мумкин.

1.4-жадвал

Трансформацион трейл баланс жадвали

Счётлар номи	Трейл баланс		Трансформацион ёзувлар		Трансформацион трейл баланс		Ф ва 3 тўғрисидаги ҳисобот		ХКХ тўғрисидаги ҳисобот		Баланс	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Пул маблағлари	50				50						50	
Олинадиган счётлар	240				240						240	
Захиралар	850			85	765						765	
Аванс билан тўланган суғурта	20			5	15						15	
Молиявий инвестициялар	180				180						180	
Асосий воситалар	1150				1150						1150	
Номоддий активлар	225				225						225	
Асосий воситалар эскириши		220		40		260						260
Тўланадиган счётлар		450				450						450
Тақсимланмаган фойда		600				600			75	180		705
Акциядорлик капитали		1210				1210						1210
Меҳнат ҳақи харажатлари	200				200		200					
Материал бўйича харажатлар	380		85		465		465					
Бошқа харажатлар	100				100		100					
Суғурта харажатлари			5		5		5					
Асосий воситалар эскириши харажатлари			40		40		40					
Тушум		980				980		980				

Бошқа даромадлар		30				30		30				
Дивиденд харажатлари	75				75							
Фойда солиғи харажатлари	20				20		20					
Соф фойда							180					
Жами	3490	3490	130	130	3530	3530	1010	1010	75	180	2625	2625

Трейл баланснинг бизнинг амалиётимиздаги оборот ведомостидан фарқи, унинг аналитиклигидадир. Масалан, синтетик счётлар бўйича оборот ведомостидagi “таъминотчилар” счётида фақат умумий сумма кўрсатилса, трейл балансида унинг умумий суммаси ва унинг қайси таъминотчилар билан эканлиги ҳам кўрсатилади. Бу эса унинг фойдалилик даражасини оширади ва унинг ёрдамида корхонанинг молиявий ҳолати тўғрисида муҳим аналитик хулосаларни чиқариш мумкин бўлади. Трейл баланс ой охирида тузилади. Унда бухгалтерия счёти коди, счёт номи, дебет ва кредит оборотлар, дебет ва кредит қолдиқлар кўрсатилади ва бухгалтерия тенглиги таъмин этилади. Трейл балансида дебет ва кредит қолдиқлар тенглиги мавжуд бўлмаса, хатога йўл қўйилган ҳисобланади. Бу журналларга ёзувларни ўтказишда, журналлардан бош регистрга ўтказишда, регистрда счётлар қолдиғини ҳисоблашда, трейл баланси тузишда ёки тўплам суммасини ҳисоблашда йўл қўйилиши мумкин. Ушбу жараёндаги муҳим ишлардан бири тўғирлашлар листини тайёрлаш бўлиб ҳисобланади ва бу жараён профессионал ёндашишни талаб қилади. Трейл баланс корхона учун муҳим ахборот бўлган қарз нисбати кўрсаткичи ҳисобланади. Бу кўрсаткич корхонанинг жами мажбуриятларини жами активларига бўлиш орқали топилади ва корхонанинг rischi ҳақидаги ахборотни таъмин этади. Трейл баланс молиявий стейтментлар тузиш учун етарли маълумотларни бера олмайди. Шу сабабли, счётлардаги ахборотлар ёрдамида ишчи жадваллар ҳам тузилади.

Молиявий стейтмент (ҳисобот)ларни тайёрлаш босқичида трейл баланс ва ишчи жадваллари ёрдамида молиявий натижалар стейтменти, хусусий капиталнинг ўзгариши тўғрисидаги стейтмент, пул маблағлари

ҳаракати тўғрисидаги стейтмент ва бухгалтерия баланси тузилади. Стейтментлар тузилгандан сўнг даставвал менежментларга тақдим қилинади. Стейтментлар ички ёки ташқи аудитдан ўтказилиши мумкин. Барча процедуралардан ўтгандан сўнг, у ташқи фойдаланувчиларга тақдимот қилинади.

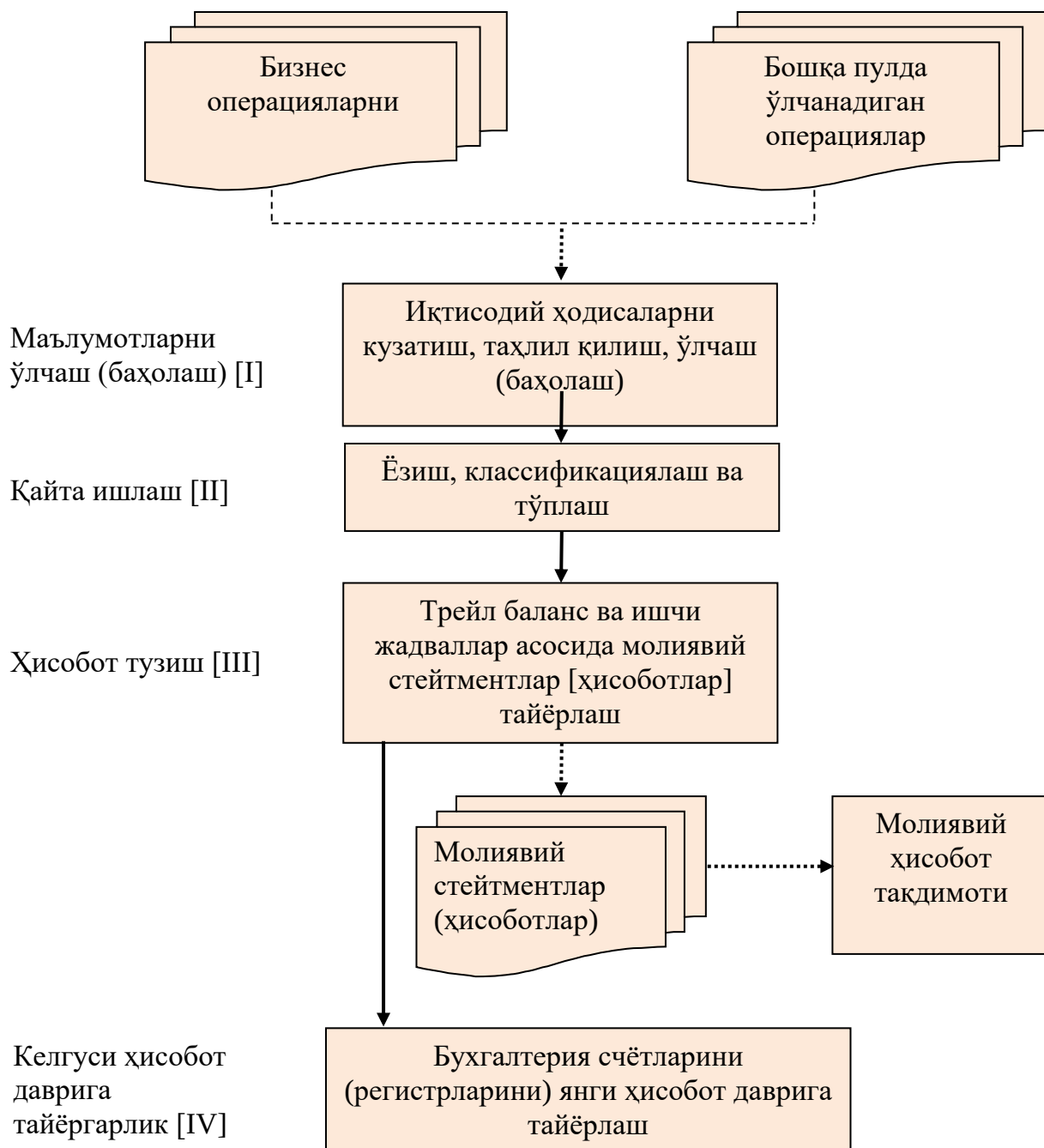
Молиявий стейтментлар бухгалтерия ҳисоботининг энг сўнгги ва мукамал шакли ва асосан ташқи қарор қабул қилувчиларга мўлжалланганлиги боис, уни *стейтмент (statement)* деб аташ қабул қилинган.

Стейтментлар тақдимот қилингандан сўнг бухгалтерия регистлари ёпувчи бухгалтерия ёзувлари орқали ёпилади ва келгуси ҳисобот даврига тайёргарлик ишлари амалга оширилади. Ушбу босқичдаги муҳим тайёргарлик ишларидан бири бухгалтерия регистрларини келгуси даврга тайёрлаш ҳисобланади. Ёпувчи бухгалтерия ёзувларини бизнинг амалиётимизда қўлланилиши ҳам мақсадга мувофиқ бўлар эди.

Молиявий бухгалтерия ҳисоби жараёнини схематик равишда қуйидаги 1.9-расм орқали ифодалашимиз мумкин. Ушбу жараённинг (3)-босқичида молиявий стейтментлар акс эттирилган. Бунда даромад ва харажатларга оид счётлар маълумотлари асосида молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот (стейтмент), капитал киритиш ва қайтариб олишга оид ахборотлар асосида капитал ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот (стейтмент) тузилиши кўрсатилган.

Пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот (стейтмент) тузилишида ахборотлар барча боғлиқ счётлардан олинади, чунки даромадлар ва харажатлар, сармояларнинг кириши ва чиқиши, активлар ва мажбуриятларнинг ҳаракати бевосита пул маблағларининг ҳаракати билан боғлиқликда бўлади. Бухгалтерия баланси активлар ва мажбуриятларга оид счётлар асосида тузилсада, қолган барча ҳисобот (стейтмент)лар билан ўзаро боғлиқликда бўлади. Масалан, молиявий натижалар тўғрисидаги стейтментдаги соф фойда хусусий капитал тўғрисидаги ҳисоботга ўтади ва сўнгра хусусий капиталнинг қолдиғи балансдагига мувофиқ бўлиши керак. Стейтментлар менежментлар

томонидан тасдиқланган ва ижобий аудит хулосасига эга бўлгандан сўнг қарор қабул қилувчиларга тақдимоти амалга оширилади.



1.9-расм. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи жараёни босқичлари

Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг иккинчи муҳим хусусиятларидан бири унинг Қонунга таяниши, концептуал асосларининг мавжудлиги, молиявий ҳисобот принциплари ва бухгалтерия ҳисоби стандартларига ва бошқа қонуний талабларга риоя қилиниши ҳисобланади.

Бухгалтерия ҳисоби миллий тизимининг шаклланишида Қонунлар тизими муҳим омил ҳисобланади.

Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг мақсадга ва бирликларга эга эканлиги, предмет (объект)лари мавжудлиги, концептуал асослар ва принципларга таяниши, ўзига хос усул ва услубларни қўллаши, тасдиқланган процедурасига риоя қилиши, натижа ўлароқ молиявий стейтмент (ҳисобот)лар тузилиши ва ўз харидорларига, яъни ахборот фойдаланувчиларига эгаллиги унинг фан сифатида шаклланишига тўлиқ асос бўлади.

Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи асосан молиявий ҳолат билан боғлиқ жараёнлар билан иш тутади. Шу боис, молиявий бухгалтерия ҳисобининг объектлари сифатида молиявий ҳолатни аниқлашда иштирок этадиган элементларни олиш мақсадга мувофиқ бўлар эди. Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим қилишнинг концептуал асосларида молиявий ҳолатни аниқлашда қуйидаги элементлар кўрсатилган: 1) Активлар, 2) Мажбуриятлар, 3) Хусусий капитал, 4) Резервлар, 5) Даромадлар, 6) Харажатлар, 7) Молиявий натижалар (фойда ёки зарар).

Юқоридаги адабиётларни ўрганиш асосида молиявий бухгалтерия ҳисобининг предметиға қуйидагича таъриф берамиз: “**Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг предмети** деб, у ўрганадиган объектларга айтилади. Бу объектларга активлар, мажбуриятлар, хусусий капитал ва уларнинг ўзгаришиға олиб келадиган бизнес операциялари ҳамда даромадлар ва харажатлар.”

Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари курси молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи фанининг бўлими ҳисобланади. Юқорида молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботиға берилган таърифда таъкидлаганимиздек, у молиявий ҳисоботнинг стандартлари асосида юритиладиган тизим сифатида тавсифланган. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг меъёрий-ҳуқуқий асосини ташкил этади.

Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари фаннинг бўлими сифатида унинг предмети бўлиб, халқаро стандартларни ишлаб чиқишда асос бўлиб хизмат қиладиган объектлар ҳисобланади. Ушбу объектларга концептуал қоидалар, молиявий ҳисоботнинг элементлари ҳисобланган тушумларни тан олиш, ижара, пул маблағлари, резервлар, баҳоланган мажбуриятлар, шартли мажбуриятлар, шартли активлар, валюта курси ўзгариши, ходимларни рағбатлантириш, адолатли қийматда баҳолаш, захиралар, қурилиш шартномалари, бино, машина ва асбоб-ускуналар, биологик активлар, активларнинг қадрсизланиши, номоддий активлар ва гудвил, операцион сегментлар, боғлиқ томонлар, давлат субсидиялари ва давлат ёрдамлари, қарзлар бўйича харажатлар, қишлоқ хўжалиги, акциялардан фойдаланиб амалга оширилган тўловлар, разведка ва минерал ресурсларни баҳолаш, фойда солиғи, акцияга фойда, молиявий инструментлар, корхоналарнинг бирлашиши, ҳисоб сиёсати ва бухгалтерия баҳолашлардаги ўзгаришлар ва хатолар, оралик молиявий ҳисобот, молиявий ҳисобот консолидацияси, инфляция шароитида молиявий ҳисобот, кичик ва ўрта бизнесда молиявий ҳисобот ва бошқа объектларни киритиш мумкин.

Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари ўрганадиган муҳим объектлардан бири бу молиявий ҳисоботни тақдим этиш, ҳисоб сиёсати, концептуал асослари масалалари бўлиб ҳисобланади. Буларга пул маблағлари ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот, оралик молиявий ҳисобот, консолидациялашган молиявий ҳисобот, гиперинфляция шароитида молиявий ҳисобот, корхоналар бирлашганда ва қўшилганда молиявий ҳисобот, сегментар молиявий ҳисобот, қўшма фаолиятда молиявий ҳисоботнинг назарий ва методологик масалаларини киритишимиз мумкин. Буларнинг ҳар бири алоҳида халқаро стандартларда ўрганиладиган объектлар ҳисобланади.

Биз молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг фан сифатида шаклланишига асос бўладиган омилларни 1.5-жадвалда умумлаштирамиз.

Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг фан сифатида шаклланишига асослар¹⁵

Асослар	Тавсифи
Мақсади	Ахборот фойдаланувчиларни қарорлар қабул қилишлари учун ҳисоб субъектлари молиявий ҳолати, унинг операциялар таъсирида ўзгариши, пул маблағларининг ҳолати ва ҳаракати ҳамда даромад ва харажатлари тўғрисида ахборот билан таъминлаш
Ҳисоб субъектлари	Хусусий корхоналар, “шерикчилик жамиятлари”, акциядорлик жамиятлари, йирик корпорациялар, ишлаб чиқариш кооперативи ва унитар давлат корхоналари, банклар ва кредит ташкилотлари, бюджет ташкилотлари ва нодавлат нотижорат ташкилотлари
Предмети ва объекти	Активлар, мажбуриятлар, хусусий капитал, даромад ва харажатлар ҳамда молиявий-иқтисодий ҳодисалар (жараёнлар)
Қоидалар ва принциплари	Асосий фундаментал қоида: фаолиятнинг узлуксизлиги, доимийлик ва ҳисоблаш; Фундаментал сифат тавсифи: уйғунлик, ҳаққоний ва объектив тақдим этиш
Методи (усул ва услублари)	Объектларни тан олиш, баҳолаш, ахборотларга ишлов бериш, гуруҳлаш ҳамда узатишда қўлланиладиган усул ва услублар мажмуаси
Процедураси ҳамда цикли	Пулда ўлчаниладиган иқтисодий ҳодисаларни тан олиш, идентификациялаш, ўлчаб баҳолаш, қайта ишлаш, молиявий ҳисоботлар тузиш ва тақдим қилишда бажариладиган бухгалтерия ҳаракатларининг энг самарали мантиқий кетма-кетлиги
Бухгалтерия ҳисоби жараёни маҳсули (молиявий ҳисобот)	Молиявий ҳисоботлар бухгалтерия жараёни натижасининг маҳсули ҳисобланади. Уларга молиявий ҳолат тўғрисидаги, фойда ва зарарлар ва бошқа тўплам даромадлар тўғрисидаги, пул оқимлари ҳақидаги, хусусий капиталнинг ўзгариши тўғрисидаги ҳисоботлар ҳамда изоҳлар, ҳисоб сиёсати ва тушунтиришлар киради
Ахборот фойдаланувчилари	Корхона менежерлари; мулкдорлар, потенциал инвесторлар ва кредиторлар; конун ҳужжатларига мувофиқ давлат органлари (солиқ ва статистика органлари); бошқа ахборот фойдаланувчилар

Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи фанининг методи ушбу объектларни ўрганишда қўлланиладиган усул ва услублар мажмуасидир.

Фан ўз объектларини ўрганишда тизимли ёндашув, тизимли таҳлил ва иқтисодий математик усулларида фойдаланишни тақозо қилади.

Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботида объектларни ўрганишда концепция ва принципларга таянилиши тан олинган.

Таянч атамалар:

¹⁵ Муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

1. Менежментлик бухгалтерия ҳисоби – бу менежерлар томонидан бизнес фаолияти менежментида фойдаланиладиган ишончли ва ҳаққоний бўлган, асосан пулда ўлчаниладиган ва ўз вақтида бериладиган ахборотларни қайд қилиш, баҳолаш (ўлчаш), классификациялаш, тўплаш, тақдим қилиш жараёнларини қамраб оладиган тизимдир.

2. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи – бухгалтерия ҳисоби бирликларида унга оид Қонун, молиявий ҳисобот принциплари ва стандартлари асосида пулда ўлчаниладиган хўжалик операциялари ёзувларини амалга ошириш, ўлчаш (баҳолаш), тўплаш ва молиявий ҳисобот кўринишида фойдаланувчиларга тақдим қилиш тизимидир.

3. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг анъанавий процедураси деганда, пулда ўлчаниладиган иқтисодий операцияларни, ҳодисаларни ўлчаш, баҳолаш, ёзувларни амалга ошириш ва ҳисоботлар (стейтментлар) тақдим қилишнинг энг самара берадиган кетма-кетлиги тушунилади.

4. “Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг предмети деб, у ўрганадиган объектларга айтилади. Бу объектларга активлар, мажбуриятлар, хусусий капитал ва уларнинг ўзгаришига олиб келадиган бизнес операциялари ва якуний молиявий натижалар киради.

5. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари курси молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи фанининг маълум бир қисмини ўрганадиган бўлими ҳисобланади. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг меъёрий-ҳуқуқий асосини ташкил этади.

6. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари фаннинг бўлими сифатида унинг предмети бўлиб, халқаро стандартларни ишлаб чиқишда асос бўлиб хизмат қиладиган объектлар ҳисобланади.

Ўз-ўзини текшириш учун саволлар:

1. Замонавий бухгалтерия ҳисобининг таркибий қисмлари “менежментлик бухгалтерия ҳисоби” ва “молиявий бухгалтерия ҳисоби”га таъриф беринг.
2. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи фанининг ўзига хос хусусиятларини белгилайдиган омиллар ҳақида тўхталиб ўтинг.
3. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг анъанавий процедураси.

4. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи фанининг предмети ва объектлари.
5. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари курси моҳияти ва унинг молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи фанининг таркибий қисми эканлиги.
6. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари курси ўрганадиган муҳим объектлар.
7. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи фанининг бошқа фанлар билан алоқаси.
8. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи фанида тизимли ёндашув ва тизимли таҳлил.

1.4-§. Молиявий Ҳисоботнинг Халқаро Стандартлари бўйича Кенгашнинг мақсади ва унинг тавсифи. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини ишлаб чиқиш, қабул қилиш ва фойдаланиш имкониятлари.

Иқтисодиётнинг глобаллашуви шароитида турли мамлакатларда сифатли, таққосланадиган ва ишончли ҳамда уйғун ахборотларни шакллантиришда ягона ёндашувга эришиш муҳим аҳамият касб этмоқда. Бундай имкониятга фақат молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини тан олиш ва унга мувофиқ ҳолда ҳисоботлар тузиш орқали эришиш мумкин. Бу қуйидаги омиллар билан белгиланади:

- Турли мамлакатда инвесторлар ва акционерларга потенциал компанияларнинг бир хил принциплар асосида, яъни таққосланувчанлик асосида тайёрланган молиявий ҳисоботни яхшироқ таҳлил қилиш имкониятига эга бўладилар;

- Турли мамлакатларда турли фонд биржаларига ҳар бирига ўша мамлакатнинг стандартлари асосида тузилган молиявий ҳисоботдан кўра ҳаммаси учун ягона тан олинadиган битта молиявий ҳисоботни тузиш мақсадга мувофиқдир. Натижада, ҳисоботни тузиш харажатлари қисқаради ва капитални жалб қилиш имкониятлари кенгаяди;

- Трансмиллий корпорацияларда турли хил мамлакатларда жойлашган компанияларининг молиявий ҳисоботларини умум тан олинган қоидалар асосида консолидациялаш;

- МҲХСлари асосида тузилган молиявий ҳисоботлар инвестициявий муҳитни яхшилади. Мамлакатга йирик компаниялар томонидан инвестицияларнинг кириб келишига имконият яратади.

Жаҳон амалиётида бухгалтерия ҳисобида доир стандартларни ишлаб чиқишда бухгалтерлар ва аудиторларнинг профессионал ташкилотлари муҳим роль ўйнайди. Профессионал ташкилотлар давлатга оид бўлмаган, нотижорат ташкилотлари бўлиб, ўзининг уставидан келиб чиқадиган вазифаларни амалга оширади. Профессионал ташкилотлар ўзига энг кучли, шу соҳанинг билимдони ва катта амалий тажрибаларга эга бўлган соҳа олимлари, компания ва фирмаларнинг молиявий менежерлари, бош бухгалтерларини бирлаштириб уларни битта мақсадга, яъни бухгалтерия ҳисоби ва аудитни ривожлантириш ишларига сафарбар қилади, бухгалтерия ҳисобининг стандартларини ишлаб чиқиш ва уни такомиллаштириш ишларини олиб боради.

Бухгалтерия ҳисоби масалалари билан шуғулланувчи халқаро ташкилотларга қуйидаги ташкилотларни киритиш мумкин:

- 1) Молиявий Ҳисобот Халқаро Стандартлари Кенгаши (IFRSB)
- 2) Бухгалтерлар Халқаро Федерацияси Қўмитаси (IFAC)
- 3) Бирлашган Миллиятлар Ташкилоти Халқаро Стандартлар бўйича Экспертлар Ҳукуматлараро Ишчи Гуруҳи (ISAR)
- 4) Иқтисодий Ҳамкорлик ва Тараққиёт Ташкилоти (OECD)

Молиявий Ҳисобот Халқаро Стандартлари Кенгаши (IFRSB) (2001 йилга қадар Қўмита эди - IASC) – бутун дунёдаги бухгалтерия ҳисоби соҳаси фаолиятидаги вакиллардан иборат аъзоларни бирлаштирган, ҳукуматга оид бўлмаган халқаро бухгалтерия ҳисоби ташкилоти бўлиб, унинг асосий мақсади молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартларини ишлаб чиқиш, қабул қилиш ва доимий такомиллаштириб бориш бўлиб ҳисобланади.

IASB штаб квартираси Лондон шаҳрида жойлашган. Ушбу халқаро ташкилотнинг Кенгашига кўпмиллиард оборотдаги глобал ташкилот ва

компанияларда, дунё банкларида юқори мансабларда ишлаган, катта обрў эътиборга ва профессионал малакага эга бўлган мутахассислар жалб қилинган.

1975 йилда Қўмита томонидан биринчи бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандарти “Ҳисоб сиёсатининг очиқланиши”ни нашр эттирди.

Халқаро молиявий ҳисобот деганда, МҲХС ёки АҚШнинг GAAP стандартларига мувофиқ ҳолда тузилган молиявий ҳисоботга айтилади. Ушбу иккита турдаги стандартлар дунёдаги барча фонд биржалари учун молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш қоидаларини тартибга солади ва ушбу биржалар томонидан тан олинади.

1992 йилда қабул қилинган IASCнинг уставида ушбу ташкилотнинг асосий мақсади қуйидагича ёритилган:

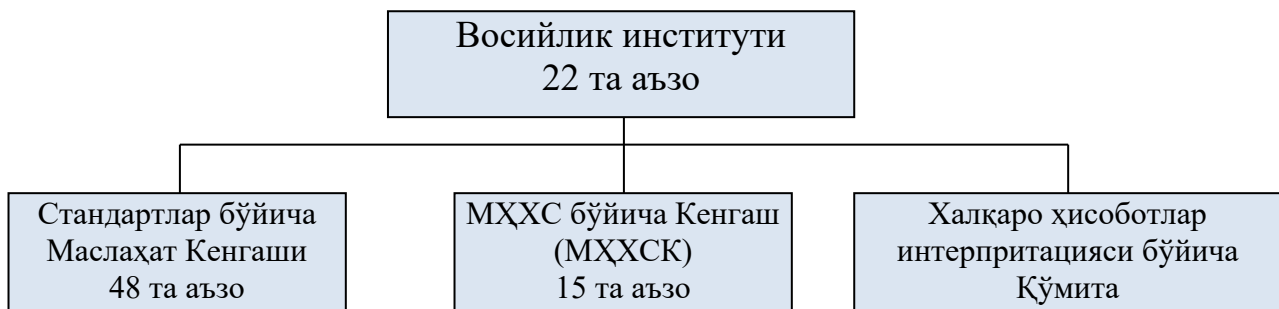
- “Жамоатчиликнинг манфаатларидан келиб чиқиб, молиявий ҳисоботларни тақдим қилиш жараёнида риоя қилиш ва унинг бутун дунё томонидан қабул қилиниши ва риоя қилинишини қўллаб-қуватлаш учун бухгалтерия ҳисоби стандартларини шакллантириш ва чоп этириш; ҳамда
- молиявий ҳисоботларни тақдим қилишга доир Низом, ҳисоб стандартлари ва муолажаларини яхшилаш ва келишуви устида мунтазам ишлаш.

IASC ишлари профессионал бухгалтерлар томонидан тан олинishi билан бир қаторда бизнес ҳамжамиятлари, компанияларнинг молиявий менежерлари, молиявий таҳлилчилар, фонд биржалари, ҳуқуқшунослар, банкирлар ва қимматли қоғозлар ва савдо агентликлари, бутун тадбиркор ва ишбилармонлар томонидан эътироф этилмоқда ва улардан фойдаланувчиларнинг қатори кенгайиб бормоқда.

1983 йилдан 2001 йилга қадар IASC таркибига Бухгалтерларнинг Халқаро Федерацияси Қўмитасига (IFAC) аъзо бўлган барча бухгалтер ва аудиторларнинг профессионал ташкилотлари кирган. Қўмита томонидан 40 тадан ортиқ бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартлари (БҲХС) ишлаб чиқилган. Қўмита аъзолари томонидан IASCга аъзо бўлган мамлакатларда БҲХСларининг қўлланилиши назорат қилиб борилади. Лекин, IASC халқаро стандартларнинг қўлланилишини мажбурий тарзда амалга оширмайди. Чунки,

ҳар бир мамлакат ўзининг қонунлари доирасида миллий хусусиятларини инобатга олган миллий бухгалтерия ҳисоби стандартларидан фойдаланиши мумкин.

2001 йилдан эътиборан Бухгалтерия Ҳисоби Халқаро Стандартлари Қўмитаси Молиявий Ҳисоботнинг Халқаро Стандартлари Кенгашига айлантирилди (МҲХСК). МҲХСК **Восийлик институтига** бўйсинади (1.10-расм). Восийлик институти эса Кузатув Кенгаши тасдиқлайди.



1.10-расм. МҲХСларини тартибга солувчи органлар структураси¹⁶.

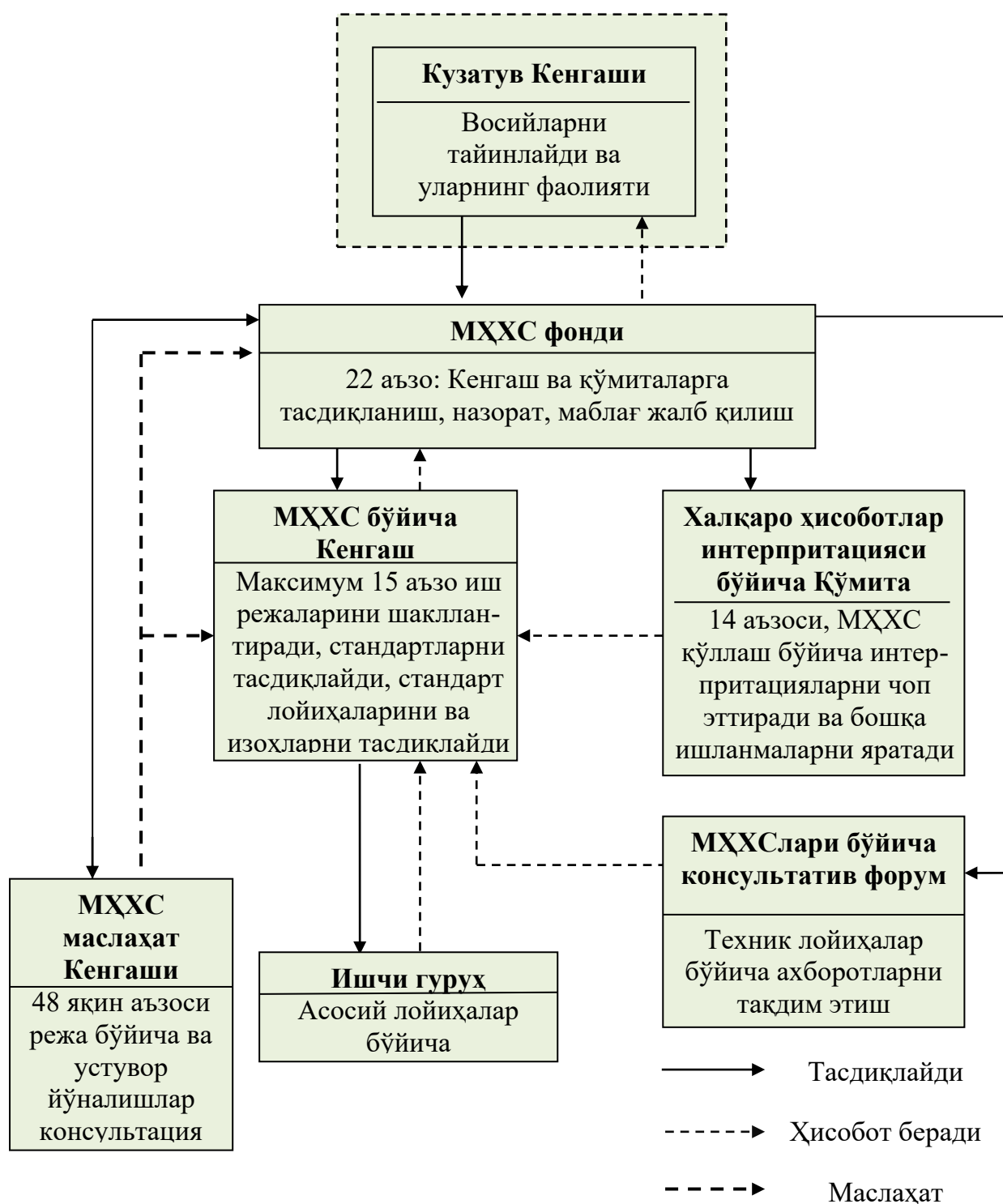
Кузатув Кенгаши ва Восийлик институти Кенгашилари ва Қўмитаси ўртасидаги боғлиқлик ва ҳисобдорликни қуйидаги 1.11-расмда кенгроқ кўриш мумкин.

Кузатув Кенгашининг асосий вазифаси – молиявий ҳисоботнинг шакли ва мазмуни учун жавоб берадиган капитал бозорини тартибга солувчи билан Молиявий Ҳисоботнинг Халқаро Стандартлари Фонди (МҲХСФ) ўртасида расмий ҳамкорликни ўрнатишдан иборат.

Кузатув Кенгашининг функцияларига қуйидагилар киради:

- Восийларни тасдиқлаш процедурасини ишлаб чиқиш ва МҲХСФ уставига мувофиқ уларнинг таркибини тасдиқлаш;
- МҲХСКнинг молиялаштиришни таъминлаш бўйича Восийлик институти ишларининг мақсадга мувофиқлиги ва қонунийлигига баҳо бериш;
- МҲХСК стандартларни муҳокама қилиш, маъқуллаш ва чоп эттириш бўйича Восийлик институтининг мониторинг ишларига баҳо бериш;

¹⁶ 2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Учебное пособие. Подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году. 0103. <https://www.pwc.ru/ru/training/assets/dipifr-dec2014-textbook.pdf>



1.11-расм. МCHС Кенгашининг структураси¹⁷

• МCHСФ томонидан МCHСК устидан назорат функциясини амалга оширишда стандартларни яратишда потенциал таъсир кўрсатадиган тартибга солувчи, ҳуқуқий ва сиёсий ҳодисаларни аниқлаб олишдаги жавобгарлиги

¹⁷ МСФО в кармане 2015 – Delotte /<https://www2.deloitte.com/content/dam/> 10-бет.

доирасидаги масалаларни Восийлик институти аъзолари билан муҳокама қилиш;

- МҲХСФ кун тартибига кенг ижтимоий қизиқишни ўйғотувчи молиявий ҳисоботни муҳокама қилиш масалаларини қўйиш.

Восийлик институтининг функциялари қилиб қуйидагилар белгиланган:

- МҲХСК ва Стандартлар бўйича Маслаҳат Кенгашининг аъзоларини тайинлаш;

- МҲХСлари бўйича барча органларнинг иши самарадорлигини назорат қилиш;

- Молиялаштиришни таъминлаш;

- Бюджетни тасдиқлаш;

- Уставга ўзгартириш киритиш

МҲХСК (International Accounting Standards Board – IASB) 15 та аъзодан ташкил топади (шундай 12 таси доимий асосда ишлайди) ва восийлар томонидан 3 йилда 5 йилгача тайинланади.

МҲХСКнинг асосий функцияларига қуйидагилар киритилган:

- МҲХСларини ишлаб чиқиш ва нашрдан чиқариш;

- стандартлар лойиҳаларини тайёрлаш ва оммавийлаштириш;

- стандартлар лойиҳаларини муҳокама қилиш учун оммавийлаштиришдан олинган таклифлар ва шарҳларни кўриб чиқиш тартибини белгилаш;

- хулосалар ясаш учун асосларни оммавийлаштириш.

МҲХСКнинг асосий қуйидаги учта мақсади эътироф этилган:

- Жамият мақсадларида юқори сифатли, тушунарли ва амалий жорий этиладиган бухгалтерия ҳисобининг бутун дунё стандартларини яратиш, қайсики бу ҳужжатлар халқаро фондлар бозорлари қатнашчилари ва бошқа фойдаланувчиларга қарорлар қабул қилишда кўмаклашиш учун молиявий ҳисоботларда ва бошқа молия ҳисоботларида юқори сифатли, шаффоф ва таққосланадиган ахборотларнинг яратилиши ва тақдим этилишини талаб этади.

- бутун дунёда стандартларнинг қабул қилиниши, риоя қилиниши ва ягона интерпритациясини қўллаб қувватлайди.

- бутун дунёда молиявий ҳисобот стандартларини максимал яқинлигини таъминлаш мақсадида молиявий ҳисобот стандартларини ишлаб чиқиш ва жорий қилинишининг масъул органлари билан ҳамкорлик қилиш.

IASC Правлениyasi 1982 йилда Молиявий ҳисоботларни тузувчи ва улардан фойдаланувчи халқаро ташкилотлар, фонд биржалари, қимматли қоғозлар савдосини тартибга солувчи агентликлар, стандартларни қабул қилувчи органлар ва ҳукуматлараро ташкилотлар вакилларида*н* иборат *Халқаро Маслаҳат Гуруҳига* асос солди. 2002 йилда ушбу Гуруҳ Стандартлар бўйича Маслаҳат Кенгашига айлантирилди. Унда 48 та аъзо фаолият юритади, улар 3 йил муддатга тайинланган. Маслаҳат гуруҳига аъзо бўлган қуйидаги ташкилотларни алоҳида эътироф этиш мумкин:

- Европа комиссияси (кузатувчилари)
- Фонд биржалари Халқаро федерацияси
- АҚШ Молиявий ҳисоб стандартлари правлениyasi
- Бухгалтерия ҳисоби таълими ва тадқиқотлар Халқаро Ассоциацияси
- Банк иши халқаро Ассоциацияси
- Халқаро Савдо Палатаси
- Эркин савдо иттифоқи халқаро конфедерацияси
- Меҳнатнинг халқаро конфедерацияси
- Халқаро Молиявий Корпорация
- Баҳолаш Стандартлари бўйича Халқаро Комиссия
- Халқаро Банк
- Иқтисодий ҳамжиҳатлик ва тараққиёт ташкилоти
- Трансмиллий корпорациялар ва инвестициялар бўйича БМТ бўлими

Маслаҳат Кенгаши махсус лойиҳалар бўйича техник масалалар, ишчи дастурларда белгиланган режалар ва устувор йўналишлар, IASB томонидан стандартларни қабул қилиш эҳтимоллиги ва стратегик масалалар бўйича

маслаҳат беради. Бу гуруҳ IASB томонидан БҲХСларни қабул қилинишида фойдаланадиган расмий жараёнларда муҳим роль ўйнайди.

IASB томонидан МҲХСларини ишлаб чиқиш маълум бир процедурада амалга оширилади. Бу ҳолат ишлаб чиқарилаётган молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларининг сифатини ва ўта мукаммал бўлишини таъминлайди.

1997 йилда IASC Правлениyasi **Интерпритация бўйича Доимий Қўмитани** ташкил этди. Бу қўмитанинг асосий вазифаси қарама-қаршиликларни ёки ҳатто уларни ҳал қилиш бўйича расмий қўлланмалар йўқлиги туфайли уларни кўриб чиқишда мақбул бўлмаган ёндашишларни келтириб чиқарувчи бухгалтерия ҳисоби масалаларини ўз вақтида муҳокама қилишдан иборат. 2002 йилда ушбу Қўмита **Халқаро Молиявий Ҳисоботлар Интерпритацияси бўйича Қўмитага** айлантирилди (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC).

Халқаро Молиявий Ҳисоботлар Интерпритацияси бўйича Қўмитага 14 та мамлакатлардан, шу жумладан бухгалтер/аудиторлик профессияси, молиявий ҳисоботни тузувчи ва фойдаланувчи гуруҳларнинг вакилларида иборат.

Ушбу Қўмитага қуйидаги функциялар юклатилган:

- МҲХС (БҲХС ва МҲХС) қўлланилишини очиқлаш ва МҲХСларида кўриб ўтилмаган ҳисоб масалаларига доир тавсияномаларни тақдим этиш ҳамда МҲХСК талаби билан бошқа мажбуриятларни бажариш;
- МҲХСК томонидан интерпритация лойиҳалари кўриб чиқилгандан сўнг интерпритацияларни якуний қабул қилингунга қадар мақбул бўлган вақт оралиғида жамоатчилик шарҳларини олиш учун уларни оммавий нашр эттириш;
- МҲХСКга ҳисобот бериш ва ундан интерпритацияларнинг якуний лойиҳаси тасдиғини олиш;
- Юқоридаги функцияларни бажаришда бутун дунёда молиявий ҳисобот стандартларини максимал яқинлаштиришни таъминлаш учун молиявий ҳисоботнинг миллий стандартлари билан фаол ишлаш бўйича МҲХСКга мурожаат этиш.

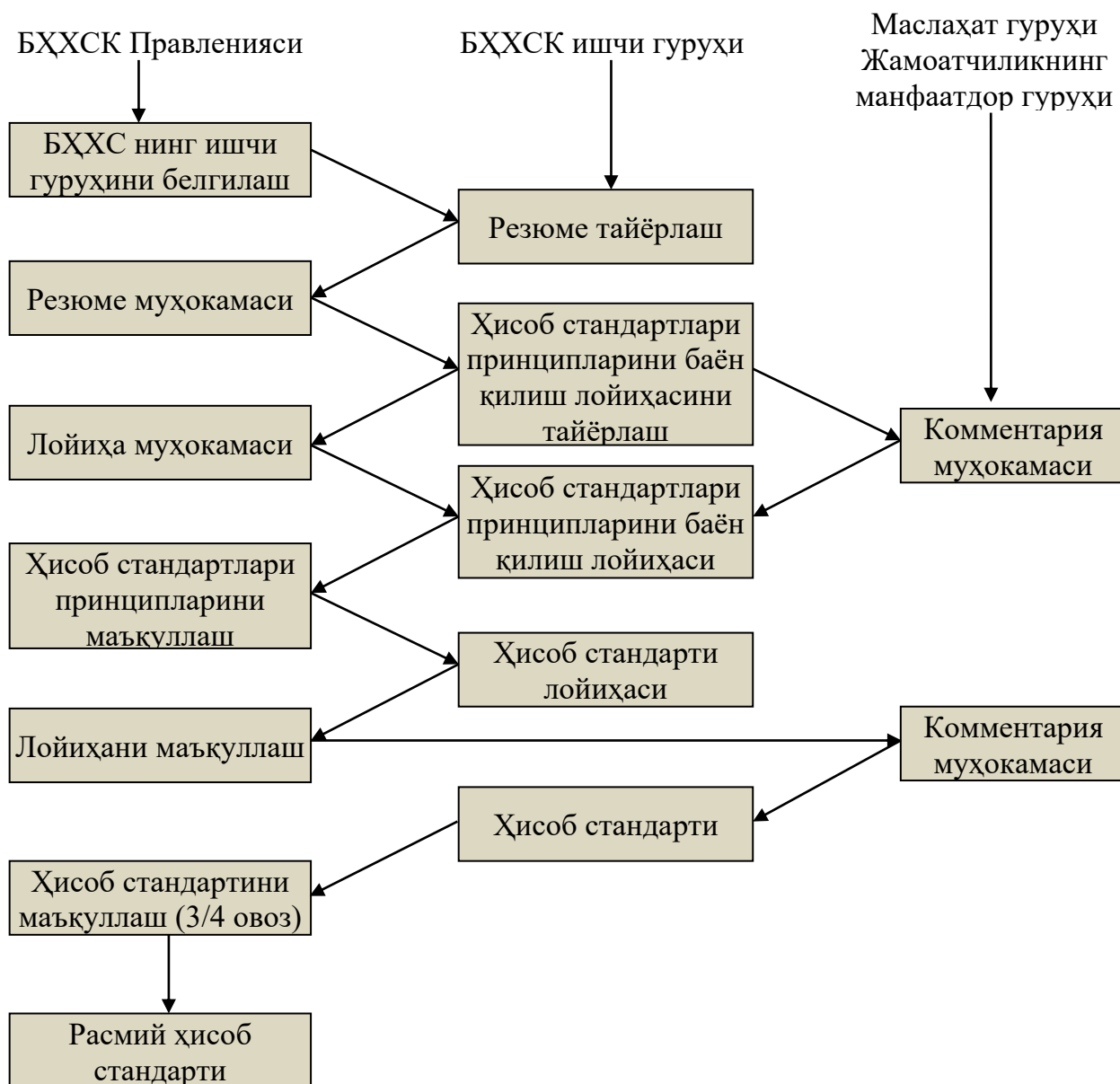
МҲХСларни қабул қилиш жараёни бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартларининг юқори сифатда тайёрланишини таъмин этишга ҳаракат қилади. Чунки, стандартлар аниқ иқтисодий муҳитда унга монанд бўлган бухгалтерия амалиётини қўллашни кўзда тутди. Стандартларни қабул қилиш жараёни қуйидаги босқичларни ўз ичига олади:

1. Муаммони ҳар томонлама таҳлил қилиш ҳамда “Молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим қилишнинг концептуал асослари” қўлланилишининг имкониятларини баҳолаш;
2. Бухгалтерия ҳисобининг миллий талаблари ва амалиётини ўрганиш ва стандартларни белгилайдиган миллий органлар билан фикр алмашиш;
3. Васийлик Институти ва Маслаҳат Кенгаши билан МҲХСКнинг кун тартибига мазкур мавзун кириштиш бўйича маслаҳатлар ўтказиш;
4. Ишчи гуруҳни тузиш;
5. Умумий кенг жамоатчилик муҳокамаси учун дискуссион ҳужжатларни (Discussion paper) нашр этириш;
6. Умумий кенг жамоатчилик муҳокамаси учун стандарт лойиҳасини (“Exposure draft”) нашр этириш;
7. Стандарт лойиҳаси билан биргаликда “Қарорлар қабул қилиш учун Асослар” (Basis for Conclusion) ҳамда стандарт лойиҳасининг ҳолатлари билан рози бўлмаган МҲХСК аъзоларининг позицияси;
8. Шарҳларни йиғиш учун ажратилган давр давомида олинган барча шарҳларнинг кўриб чиқилиши;
9. Агар зарурият бўлса стандартларни қўллай олмаслик даражасини жамоатчилик эшитувлари ва тест ўтказишни амалга ошириш;
10. Стандартларни тасдиқлаш, агар шу талаб этилса, бунинг учун энг камида МҲХСКнинг 9 та аъзоси овози талаб этилади;
11. Стандартни Қарорлар қабул қилиш Асослари билан бирга нашрдан чиқариш, қайсики унда бошқа ҳолатлар ҳамда стандартларни яратишлар билан

бир қаторда МХХСКнинг профессионал жамоатчилигидан олинган танқидий эътирозларга шарҳи ҳамда МХХСК аъзолари нуқтаи назарлари келтирилади.¹⁸

МХХСларини ишлаб чиқиш жараёнида Кенгаш стандартда кўриб чиқиладиган масалалар муҳокама учун муаммоли мақолалар чоп эттириш орқали ёритиб бериш лозимлиги тўғрисида қарор қабул қилиши мумкин.

МХХСларини қабул қилиш процедурасини қуйидаги чизмада акс эттириш мумкин (1.12-расм).



1.12-расм. МХХСларини қабул қилиш процедураси¹⁹

¹⁸2016 Pricewaterhouse Coopers. Все права защищены. Учебное пособие. Подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году. 0103. <https://www.pwc.ru/ru/training/assets/dipifr-dec2014-textbook.pdf>

¹⁹ С.М. Галузина. Международный учет ва аудит. Питер, 2006. 153-бет.

Кейинги йилларда қабул қилинган стандартлар бевосита ҳозирги вақтдаги жаҳон иқтисодиётида юз бераётган ўзгаришларни инобатга олади, яъни стандартни қабул қилишга жаҳон иқтисодиётида зарурият бўлган тақдирдагина уни ишлаб чиқаришга киришилади. Бунда турли хил мамлакатларда ушбу жараённинг юз бериш хусусиятлари, ҳисоб ва ҳисоботдаги тажрибалар атрофлича ўрганилиб чиқилади.

Бундан ташқари, дунёдаги кўплаб мамлакатларда миллий ҳисоб тизимини имкон қадар яқинлаштириш борасида ишлар амалга оширилмоқда. Бу ҳам МХХСларини дунёга жорий қилиш борасида ишларнинг бир томонидир. МХХСларини ўрганишга оид адабиётларда МХХСларига яқинлаштиришнинг бешта қадами эътироф этилган:

- 1-қадам.** МХХСларининг расмий таржимаси;
- 2-қадам.** Миллий қонунчиликни ўзгартиш;
- 3-қадам.** Халқаро ташкилотларга аъзолик;
- 4-қадам.** МХХСлари бўйича мутахассислар тайёрлаш;
- 5-қадам.** МХХСларига риоя қилинишини назорат қилиш.

Ҳар бир қадамда амалга ошириладиган ишларни бир-бирига уйғунликда олиб бориш мақсадга мувофиқ ҳисобланади.

Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари мамлакат иқтисодиётининг миллий хусусиятларини, миллий Қонунлар талабларига мувофиқ ишлаб чиқилган ва мамлакат ичида қўлланиладиган стандартлар тизимини ўз ичига олади. Миллий ҳисоб стандартларини баҳолашда уларнинг МХХС талабларига уйғунлигига аҳамият бериш муҳимдир. Дунёнинг турли хил мамлакатларида миллий профессионал ташкилотлар миллий стандартлар тизимини ишлаб чиққанлар. Бозор иқтисодиёти ривожланган мамлакатларнинг миллий стандартлари асосий жиҳатлари халқаро стандартларга уйғундир.

IASC учта категориядаги расмий нашрларни амалга оширади:

- Молиявий Ҳисоботни Тузиш ва Тақдим Қилиш Концептуал Асослари;
- Молиявий Ҳисоботнинг Халқаро стандартлари;
- SIC ҳамда IFRICлар.

Ўзбекистон Республикасида молиявий бухгалтерия ҳисоби асосларини ташкил қилиш учун амалга оширилиши лозим бўлган ишлар қаторига, жумладан қуйидагиларни киритиш мумкин:

1) Бухгалтерия ҳисобининг халқаро амалиёт ютуқларидан фойдаланиб, миллий ютуқларимиз ва хусусиятларимизни инобатга олиб, ҳисобнинг умумқабул қилинган принциплари ва қоидаларини ишлаб чиқиш;

2) Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари ва бозор иқтисодиёти ривожланган мамлакатлардаги миллий ҳисоб стандартларини чуқур ўрганиш асосида, миллий хусусиятларимизни инобатга олиб, босқичма – босқич Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисоби миллий стандартларини ишлаб чиқиш;

3) Компаниялар бошқариш тизимида молиявий ҳисобнинг объектлари хусусидаги молиявий ахборотларни шакллантириш ва фойдаланиш билан шуғулланувчи махсус мутахассислашган бўлим ташкил қилиш.

Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартларига ўтишнинг ўзига хос йўлини танлади, яъни дастлаб принципларни ўз ичига олган концептуал асос ишлаб чиқилди, сўнгра бухгалтерия ҳисоби миллий стандартларни босқичма-босқич ишлаб чиқишга киришилди.

“Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги Қонун (1996, 2016 йилда янги таҳрирда) ва “Харажатлар таркиби тўғрисида»ги Низомнинг жорий қилиниши мамлакатимизда халқаро стандартлар асосида миллий стандартларимизни ишлаб чиқишга киришиш учун шарт-шароитларни яратди. Натижада, 1998 йил август ойидан эътиборан бухгалтерия ҳисоби миллий концептуал асослари ва стандартларини жорий қилишга киришилди. Бугунги кунда республикаимизда молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим қилишнинг Концептуал Асоси ва 23 та Бухгалтерия Ҳисоби Миллий Стандартлари (БХМС) ишлаб чиқилди ва амалиётга жорий қилинди. Уларнинг рўйхати 1.6-жадвалда келтирилган.

1.6-жадвал

Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия Ҳисоби Миллий
Стандартлари Қатори²⁰

Бухгалтерия Ҳисоби Миллий Стандартлари (БҲМС)	Санаси
Молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим қилишнинг концептуал асослари	14.08.1998
№1 БҲМС Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот	14.08.1998
№2 БҲМС Асосий хўжалик фаолияти даромадлари	26.08.1998
№3 БҲМС Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот	27.08.1998
№4 БҲМС Товар-моддий захиралар	17.07.2006
№5 БҲМС Асосий воситалар	20.01.2004
№6 БҲМС Ижара ҳисоби	22.06.2004
№7 БҲМС Номоддий активлар	27.06.2005
№8 БҲМС Консолидацияланган молиявий ҳисобот ва шўъба хўжалик жамиятларида сармоялар ҳисоби	28.12.1998
№9 БҲМС Пул оқими тўғрисидаги ҳисобот	04.11.1998
№10 БҲМС Давлат субсидиялари ҳисоби ва давлат ёрдамлари тавсифи	03.12.1998
№11 БҲМС Илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишланмалари харажатлари	28.12.1998
№12 БҲМС Молиявий инвестициялар ҳисоби	16.01.1999
№14 БҲМС Хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот	17.04..2004
№15 БҲМС Бухгалтерия баланси	20.03.2003
№16 БҲМС Олдиндан кўра билинмаган ҳолатлар ва бухгалтерия балансини тузиш санасидан кейинги хўжалик фаолиятида юз берган ҳодисалар	23.12.1998
№17 БҲМС Капитал қурилишда пудрат шартномалари	23.12.1999
№19 БҲМС Инвентаризацияни ташкил қилиш ва ўтказиш	2.11.1999
№20 БҲМС Кичик тадбиркорлик субъектлари томонидан ҳисобни юритиш ва ҳисоботни тузишнинг ихчамлаштирилган тартиби тўғрисида	23.11.1999
№21 БҲМС Хўжалик субъектлари молиявий-хўжалик фаолияти бухгалтерия ҳисоби счётлар режаси ва уни қўллаш бўйича йуриқнома	23.10.2002
№22 БҲМС Хорижий валютада ифодаланган активлар ва мажбуриятлар ҳисоби	21.05..2004
№23 БҲМС Қайта ташкил этишни амалга оширишда молиявий ҳисоботни шакллантириш	27.06..2005
№24 БҲМС Қарзлар бўйича харажатлар ҳисоби	18.08.2009

Ўзбекистон Республикасида ҳаракатда бўлган БҲМСларнинг аксарияти БҲХСларнинг алоҳида номланишига асосан мувофиқ келади. Миллий стандартларни мазмун жиҳатдан халқаро стандартларга солиштирганимизда хулоса қилиш мумкинки, асосий стандартларимиз халқаро стандартларнинг

²⁰ Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия Ҳисобининг Миллий стандартлари. Lex.uz:БҲМС. <http://lex.uz/nsbu>

талабларига мувофиқ келади. Бу мамлакатимизнинг бухгалтерия ҳисоби соҳасидага катта ютуғи ҳисобланади.

Ўзбекистон Республикасида халқаро стандартларга ўтиш жараёни узлуксиз давом этадиган жараён ҳисобланади.

Таянч атамалар.

1. Бухгалтерия ҳисоби бўйича профессионал ташкилотлар - давлатга оид бўлмаган, нотижорат ташкилотлари бўлиб соҳадаги олимлар ва етакчи мутахассисларни бирлаштириб, ўзининг уставидан келиб чиқадиган вазифаларни амалга оширади.

2. Бухгалтерия Ҳисоби Халқаро Стандартлари Кенгаши (IASB) – бутун дунёдаги бухгалтерия ҳисоби соҳаси фаолиятидаги вакиллардан иборат аъзоларни бирлаштирган, ҳукуматга оид бўлмаган халқаро бухгалтерия ҳисоби ташкилоти бўлиб, унинг асосий мақсади молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартларини ишлаб чиқиш, қабул қилиш ва доимий такомиллаштириб бориш бўлиб ҳисобланади.

3. Халқаро молиявий ҳисобот деганда, МХХС ёки АҚШнинг GAAP стандартларига мувофиқ ҳолда тузилган молиявий ҳисоботга айтилади.

4. МХХСларини ишлаб чиқиш процедураси бу – IASB Тайёрлов Қўмитаси томонидан чуқур тадқиқотлар, маслаҳатлар ва интерпретациялар натижаларини инобатга олган ҳолда принципларнинг лойиҳавий формулировкаси ва у асосда тайёрланган якуний формулировкаси негизида яратилган МХХСларнинг бошланғич ва сўнгги охириги вариантини ишлаб чиқиш ҳамда правленияда тасдиқлаш билан боғлиқ муолажалар мажмуасидир.

5. Бухгалтерларнинг Халқаро Федерацияси Қўмитаси (IFAC) – аудит халқаро стандартларини қарор топтириш, бухгалтер ва аудиторлар этикасини ишлаб чиқиш, касб эгаларининг малакаси ва профессионал билимини ошириш ва такомиллаштиришга асосий эътибор қаратадиган ҳамда IASC билан ҳамкорликда ишлайдиган нодавлат ва нотижорат халқаро ташкилоти.

6. Гайтлайнс (Guidelines) – халқаро ва миллий профессионал ташкилотлар томонидан ишлаб чиқариладиган Малти Миллий Корпорациялар ҳамда бошқа молиявий ҳисобот тайёрловчиларда молиявий ҳисобот тузиш ва тақдим қилишда

унинг таҳлилийлик даражаси ва таққосланувчанлик талабларини тартибга солувчи низом ёки йўриқнома кўринишидаги меъёрий ҳужжат.

7. БМТда бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлар бўйича Экспертларнинг Ҳукуматлараро ишчи гуруҳи (ISAR) – тараққий этаётган ва ўз миллий бухгалтерия ҳисоби стандартларини тўлиқ шакллантирмаган мамлакатларда бухгалтерия ҳисобини стандартлаштириш муаммолари, хусусан молиявий ҳисоботлар асосида ётадиган мақсад ва концепцияларни аниқ белгилаб берадиган ҳужжатларини ҳамда стандартларни ишлаб чиқиш ва жорий қилишда мантикий ва кетма-кет амалга оширадиган тартиб ва қоидаларни яққол ўзида намаён қиладиган концептуал асосларни қўллашга доир ва бошқа долзарб масалалар билан шуғулланувчи ташкилотдир.

8. ЕСнинг бухгалтерия ҳисоби соҳасидаги фаолияти – бу Европа ҳамкорлик мамлакатларида молиявий фаолиятни рағбатлантириш ва капитал жамғарилишини фаоллаштириш мақсадида қабул қилинган умумий иқтисодий фаолият принципларини унификациялаш дастурининг таркибий қисми ҳисобланган ҳисобни уйғунлаштириш ҳамда мамлакатларда ҳисоб соҳасидаги фарқларни имкон қадар камайитириш билан боғлиқ масалаларни ечишга қаратилгандир.

Ўз-ўзини текшириш учун саволлар:

1. Бухгалтерия ҳисоби соҳасида қандай халқаро ташкилотлар мавжуд?
2. IASC (IRFSB) қандай таъсис этилган, унинг мақсади ва устав вазифалари нималардан иборат?
3. IASC ташкилий тузилиши ва БҲХСларни қабул қилиш процедураси?
4. IFACнинг мақсади ва фаолиятининг тавсифи?
5. БМТнинг бухгалтерия ҳисоби соҳасидаги фаолиятининг тавсифи?
6. ЕСнинг бухгалтерия ҳисоби соҳасидаги фаолиятининг тавсифи?
7. Дунёдаги бухгалтерия ҳисоби соҳасидаги минтақавий профессионал ташкилотларнинг фаолиятининг тавсифи?
8. Халқаро профессионал ташкилотларнинг Ўзбекистондаги фаолиятига тавсиф беринг.
9. Халқаро профессионал ташкилотларга аъзо бўлиш шарт-шароитлар ва заруриятлари нималардан иборат?

10. Бухгалтерия ҳисоби бўйича халқаро ташкилотларнинг юзага келиш зарурияти.

11. Бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартлари қўмитаси (IASB, IFRSB)нинг ташкил этилиши ва структураси.

12. IASBга аъзолик, унинг ташкилий структураси (Кенгаш, Ижроия қўмитаси, Тайёрлов қўмитаси, Халқаро Маслаҳат гуруҳи, интерпритациялар бўйича қўмита).

13. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини (МХХС) ишлаб чиқариш процедураси.

14. МХХС ўтиш учун мамлакатда яратиладиган шарт-шароитлар.

15. Ўзбекистоннинг бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартларига ўтиш борасидаги йўли.

16. Ўзбекистон БХМСларининг халқаро стандартларга мувофиқлиги тўғрисида қисқача хулоса.

1.5-§. Молиявий ҳисоботни тайёрлашнинг концептуал асослари

Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим қилишнинг концептуал асослари (бундан кейин концептуал асослар) ҳужжатининг ўзи алоҳида стандарт ҳисобланмайди. Шунга қарамасдан ушбу ҳужжат молиявий ҳисоботнинг сифатига бўлган асосий талабларни белгилайди ва ҳисоботнинг стандартлари билан тўғридан-тўғри тартибга солинмайдиган ҳолатлардаги вазиятларда қарорлар қабул қилишда асос ҳисобланади.

IASB томонидан эътироф этилган молиявий ҳисоботнинг халқаро концепциясининг асосий мақсадлари қуйидагилардан иборат:

а) IASB Правлениясига келгусидаги МХХСларини ишлаб чиқиш ва амалдагиларини қайта кўриб чиқишда ёрдамлашиш;

б) IASB Правлениясига МХХСларида рухсат этилган ҳисоб интерпритацияларига муқобил ёндашиш миқдорини қисқартириш асосларини таъминлаш йўли билан молиявий ҳисоботни тақдим этиш қоидалари, бухгалтерия стандартлари ва процедураларини гармонизациялаш ҳатти-ҳаракатларида ёрдам бериш;

c) Стандартлаштиришнинг миллий органларига миллий стандартларни ишлаб чиқишда кўмаклашиш;

d) Молиявий ҳисобот тузувчиларга МҲХСларини қўллаш бўйича ҳамда БҲХСларнинг келгусида предмети бўладиган мавзулар устида ишлашда ёрдам бериш;

e) Аудиторларга молиявий ҳисоботларнинг МҲХСларига мувофиқлиги тўғрисида хулосага келишларида ёрдам бериш;

f) БҲХСларига мувофиқ тузилган молиявий ҳисобот фойдаланувчиларига уларда акс эттирилган ахборотларни интерпритациясида ёрдам бериш;

g) IASC иши билан қизиқувчиларга Қўмитанинг МҲХСларини шакллантиришдаги ёндашишлари тўғрисида ахборотлар билан таъминлаш.

Бухгалтерия ҳисобининг халқаро концепция аниқ объектни баҳолаш ёки у тўғрисида ахборотларни ёритиб бериш тартибини белгиламайди ва бу Концепциядаги ҳеч бир нарча қайсидир аниқ МҲХСлари ўрнини босмайди. Лекин, МҲХСлари ишлаб чиқиляётганда ушбу концепция қоидаларига таянилади, яъни аниқ МҲХСлари қоидалари концептуал қоидаларга тўлиқ мувофиқ келиши таъмин этилади.

Молиявий ҳисоботнинг халқаро концепти молиявий ҳисоботнинг назарий асосларида ўз аксини топади.

Молиявий ҳисоботнинг назарий асослари деганда унинг таърифи, объектлари, концептуал асослари, молиявий ҳисоботнинг компонентлари ва элементлари, ахборот фойдаланувчилар ва уларнинг эҳтиёжлари, ҳисоботларда акс эттириляётган ахборотлар мазмуни ва таркиби ҳамда уни тузиш ва тақдим этишнинг методлари мажмуасига айтилади.

Молиявий ҳисоботнинг назарий асосларининг асосий компонентларини қуйидаги 1.13-расмда акс эттирилган.

Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботининг концептуал асослари бухгалтерия ҳисоби тизимининг пойдеворини ташкил этади. Концептуал асослар молиявий ҳисоботнинг мақсадини, умумий қоидаларини,

фойдаланувчилар учун тақдим қилинадиган молиявий ҳисоботнинг элементларини белгилаш ва тавсифлашни ўз ичига олади.



1.13-расм. Молиявий ҳисоботнинг назарий асослари компонентлари

Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (МХХС)даги “Молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим қилишнинг Концептуал Асослари” хужжатида концептуал асосларнинг қуйидаги жабҳалари эътироф этилган: а) молиявий ҳисоботнинг мақсадлари; б) молиявий ҳисобот (стейтмент)ларда мазмун касб этган ахборотларнинг фойдалилигини белгиловчи сифат тавсифлари; с) молиявий ҳисоботлар элементларини аниқлаш, тан олиш ва ўлчаш; ва д) капитал тушунчаси ва капитални қўллаб-қувватлаш концепти²¹.

Концептуал асосларга қуйидагича таърифни келтирамыз:

²¹Международные стандарты финансовой отчетности: Издание на русском языке М.: АСКЕРИ - АССА, 2010. 50-бет

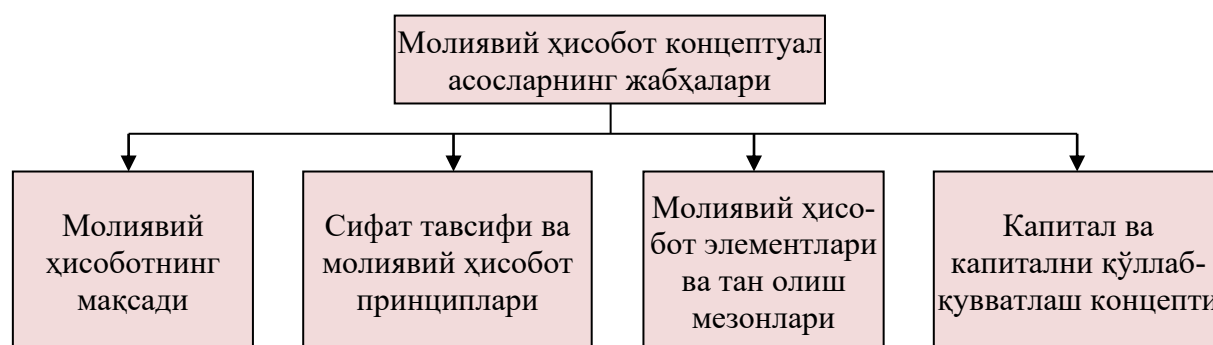
Молиявий ҳисоботнинг концептуал асослари - бу ахборот фойдаланувчиларнинг ахборотга бўлган эҳтиёжини умумлаштиришдан келиб чиқиб, молиявий ҳисоботнинг мақсади, ахборотларнинг сифат тавсифи, уларни шакллантиришда риоя қилинадиган қоида ва принциплар ҳамда молиявий ҳисобот элементларини тавсифловчи фундаментал негизидир.

Молиявий ҳисоб ва ҳисоботнинг концептуал асосларида молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг сифат тавсифи ва уларни аниқлаш, тан олиш ҳамда ўлчаш қоидалари (ёки принциплари) масалалари муҳим ўрин тутди.

Мамлакатимиз молиявий ҳисобот концептуал асосларини халқаро стандартларга мувофиқлаштириш мақсадида унинг қуйидаги жабҳаларини эътироф этиш мақсадга мувофиқ деб ўйлаймиз:

- (1) молиявий ҳисоботнинг мақсади;
- (2) молиявий ҳисоботда акс эттирилган кўрсаткичларнинг сифат тавсифи ва молиявий ҳисобот принциплари (концептлари);
- (3) молиявий ҳисобот элементлари тавсифи, тан олиш мезонлари;
- (4) капитал ва капитални қўллаб қувватлаш концепти.

Ушбу таснифланишни чизма кўринишида 1.14-расмда акс эттирамиз:



1.14-расм. Молиявий ҳисобот концептуал асосларининг таркибий жабҳалари.

Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш концептуал асосларида “молиявий ҳисоботнинг мақсади хўжалик субъектининг молиявий аҳволи, фаолияти, молиявий ҳолатидаги ўзгаришлар тўғрисидаги ахборотларни тақдим этишдан иборат” деб тавсифланган.

Ушбу концептуал асосларда молиявий ҳисоботнинг мақсадини (11-бандини) қуйидагича ёритиш мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз: **“Молиявий ҳисоботнинг мақсади – бу маълум бир вақт моментида корхонанинг молиявий ҳолати, ҳисобот даврида унинг ўзгариши, молиявий натижалари ҳамда пул оқими ҳақидаги ва бошқа молиявий ахборотларни умумий бўлган тартибда корхона менежерларига ҳамда асосан потенциал инвесторлар, кредиторлар ва бошқа ташқи ахборот фойдаланувчиларга уларнинг ўз қизиқишлари ва фаолият хусусиятларидан келиб чиқиб, қарорлар қабул қилишлари учун тақдим этишдан иборат”**.

Хорижий ва маҳаллий адабиётлардаги мулоҳазалар асосида эътироф этишимиз мумкинки, молиявий ҳисобот принциплари – бу бухгалтерия ҳисоби концептуал асосларининг элементи бўлиб, улар молиявий ҳисоботдаги ахборотларнинг сифат тавсифини таъминловчи умумэътироф этилган қоидаларнинг мажмуаси ва уларни қўллаш тизимидир.

Бухгалтерия ҳисоби халқаро концепциясида “Йўл қўйилишлар” (*Underlying assumption*) ва “Сифат тавсифи” (*Qualitative Characteristics*) тушунчалари таркиби қуйидагича тавсифланади:

Фундаментал йўл қўйилишлар:

- Жамғарилиш базиси (**Accural basic**);
- Ҳаракатдаги корхона (**Going concern**)
- Доимийлик (**Consistency**)

Молиявий ҳисоботнинг сифат тавсифи:

- Тушунарлилиқ (**Understandability**);
- Уйғунлик (**Relevance**);
- Моддийлик (**Materiality**);
- Ишончлилиқ (**Reliability**):

Адолатли акс эттириш (**Faithful Representation**)

Мазмунинг шаклдан устуворлиги (**Substance Over Form**)

Нейтраллик (**Neutrality**)

Тўлалик (**Prudence**)

Тугалланганлик (**Completeness**)

- Таққосланишлик (**Comparability**);
- Уйғун ва Ишончли ахборотлар чегараланишлари (**Constraints on Relevant and Reliable Information**);

Ўз вақтидалик (**Timeliness**)

Наф ва Сарф ўртасидаги Баланс (**Balance between Benefit and Cost**)

Сифат тавсифлари ўртасидаги баланс (**Balance between Qualitative Characteristics**)

- Ҳаққоний ва объектив тақдим этиш (True and Fair View/Fair Presentation);

Бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартларида концептуал асосларга киритилган жабҳалардан кўриниб турибдики, “*йўл қўйилишлар*” ва “*сифат тавсифлари*” тушунчалари молиявий ҳисобнинг энг умумий фундаментал қоидаларни белгилаб беради. Бу қоидалар бухгалтерия ҳисоби принциплари ва стандартларини ишлаб чиқишда ҳам асос қилиб олинади.

Асосий принципларнинг моҳияти билан қисқача танишиб чиқайлик.

Бухгалтерия ҳисоби ўз вазифаларини ҳал қилиш учун молиявий ҳисобот *жамғарилиш (ҳисоблаш)* асосида тузилади. Ушбу асосга кўра юз берган операциялар ва бошқа ҳодисалар содир бўлган вақтида қайд қилинади (пул ёки унинг эквиваленти олинганда ёки тўланганда эмас) ва улар ҳақиқатда юз берган даврдаги бухгалтерия ёзувларида қайд қилинади. Ушбу ҳолат даврга оид молиявий ҳисоботда ўз аксини топади. Бу асосда ёзувларнинг амалга оширилиши фойдаланувчиларга пул маблағларини тўлаш ва олиш билан боғлиқ бўлган ўтган ҳодисалар тўғрисидаги ахборотларни бериш билан бир қаторда келгусида тўланиши шарт бўлган мажбуриятлар ва жўнатилган

ресурслар бўйича олиниши талаб қилинадиган пул маблағлари бўйича ҳам ахборотлар олиш имконини беради.

Молиявий ҳисобот шундай йўл қўйилиш асосида тузиладики, бунда компания ўз операцион фаолиятини узлуксиз бўлган даврда давом эттиради. **Ҳаракатдаги корхона** йўл қўйилишининг моҳияти шундан иборатки, бунда компания ўз фаолиятини тугатиш ёки кескин даражада қисқартириш каби ҳолатлар назарда тутилмаган ҳолларда давом эттиради.

Бухгалтерия ҳисоби принциплари кенг ёндашишларга имкон беради ва бу эса бухгалтерия ҳисобининг кўплаб усул ва услублари бўлишини тақозо қилади. Ҳар бир бухгалтерия ҳисоби бирлиги ўз ҳисоб сиёсатида қўлланиладиган усулларни мустақил танлаб-белгилаб оладилар. Агар жорий ҳисобот даврида танланган усуллар доимий ўзгартирилса мақсадга эришиб бўлмайди, чунки бу ўзгартиришлар молиявий натижаларга таъсир кўрсатади. Шу боис, танланган усулларнинг ўзгартирилмаслиги нуқтаи назаридан корхоналар молиявий бухгалтерия ҳисобини юритишда **доимийликка** таяниши лозим. Бу принципнинг моҳияти шундан иборатки, агарда корхона аниқ бир туркумдаги ахборотларга ишлов бериш учун маълум бир усулни танласалар, ўз фаолияти давомида худду шу туркумдаги барча ахборотларга ишлов беришда ушбу усулга таяниши лозим. Бу принципга амал қилиш фирма ўзининг фаолиятининг бутун даври давомида танлаган усулини ўзгартира олмаслигини англатмайди. Агарда мақсадга мувофиқлиги асосланса, корхона қўллаётган усулини ўзгартириши мумкин. Бунда усулни ўзгартириш натижасида молиявий натижаларга кўрсатиладиган таъсирга тўғирлашлар киритилиши талаб этилади. Шунини таъкидлаб ўтишимиз лозимки, доимийлик тамойили бухгалтерия ҳисоби халқаро концепциясида йўл қўйилишларга киритилмаган, лекин 1-сон БҲХС “Бухгалтерия ҳисоби сиёсати тавсифи”да келтирилган. Бу шундан далолат берадики, концептуал қоидалар умумий қоидаларни мужассамлаштиради. Бухгалтерия ҳисоби стандартлари эса аниқ ҳолатларни акс эттириб, концепциялар асосида ишлаб чиқилади, яъни ҳисоб сиёсати концепциясида кўрсатилган принципларни тўлиқ эътироф этади ва у ёки бу

жараёнларни батафсил ёритиш учун айрим муҳим тамойил (усул)ларни ҳам келтиради.

Молиявий ҳисобот ахборотларнинг сифат тавсифини белгилашда унинг **тушунарлиги** муҳим роль ўйнайди. Бунинг учун ахборот фойдаланувчилар тадбиркорлик, иқтисодий фаолият ва бухгалтерия ҳисоби бўйича етарли билимларга эга бўлиши ҳамда ахборотларни ўрганишга етарли даражада хоҳиш ва қизиқиши бўлиши керак. Шунини таъкидлаб ўтиш жоизки, молиявий ҳисоботда акс эттирилиши керак бўлган айрим қийин масалаларнинг фойдаланувчилар томонидан иқтисодий қарорлар қабул қилишда муҳимлигини инобатга олиб, унинг қийин тушунилиши туфайли тушириб қолдирилмаслиги керак.

Фойдаланувчиларга фойдали ахборотларни таъмин этиш учун улар **уйғун (аҳамиятли)** бўлиши керак. Ахборотлар фойдаланувчилар томонидан бўлиб ўтган, ҳозирги ва келгусидаги ҳодисаларни баҳолаш ёки ўтган баҳолашларни тасдиқлаш ёки тузатишлар киритиш бўйича иқтисодий қарорларнинг қабул қилинишида ёрдам бера олган тақдирдагина уйғун бўлади.

Фойдаланувчиларга тақдим қилинаётган ахборотларнинг фойдали бўлишини таъмин этишда **ишончлилик** ҳам асос қилиб олинади. Ахборотлар ишончлилик тавсифига эга бўлиши учун ушбу ахборотлар етарли даражада салмоқли хатолардан ва бузиб кўрсатишлардан ҳоли бўлиши ва фойдаланувчилар ушбу ҳисоботдаги ахборотларнинг адолатли акс эттирилганлигига ишонч билдириши керак бўлади.

Молиявий ҳисобот сифат тавсифи принципларини ўрганишда уларнинг иархиясини белгилаш муҳим аҳамият касб этади. Принциплар иархияси уларнинг молиявий ахборотлар фойдалилик даражасини аниқлашда тутган ўрнини белгилашда қўл келади. АҚШдаги дарсликларда келтирилган бухгалтерия ҳисоби сифат принциплари иеархиясини келтириб ўтишни мақсадга мувофиқ, деб ўйлаймиз (1.15-расм).

Бухгалтерия ҳисоби
ахборотларидан
фойдаланувчилар

Кенг тарқалган чекловлар

Фойдаланувчининг махсус
сифатлари

Бирламчи қарорларнинг
махсус сифатлари

Бирламчи
сифатларнинг
таркибий
қисмлари

Иккиламчи ва
интерактив сифатлар

Қайд қилиш майдони



1.15-расм. Молиявий ҳисобот сифат тавсифлари иерархияси.²²

Ушбу чизмада бухгалтерия ҳисобида даромаднинг харажатлардан катта бўлишлиги, тушунарлилиги, фойдалилигини таъмин этишда ахборотларнинг уйғунлилиги ва ишончлилиги принциплари келтирилган. Уларнинг таркибий қисми ва тутган ўрни кўрсатилиб берилган. Молиявий бухгалтерия ҳисобининг фундаменти ташкил этувчи қоидалари қуйидаги гуруҳларга ажратилган: *Фундаментал йўл қўйишлар* (бизнес бирлиги, ҳаракатдаги корхона, пулда ўлчаш, доллар стабиллиги, даврийлик); *бошқа базис концептлар* (молиявий ҳисоботнинг умумий мақсади, мазмуннинг шаклдан устунлиги, доимийлик, иккиёқламалик, артикуляция); энг муҳим принциплар (нархнинг ўзгариши (ёки таннарх), мувофиқлик, даромадларни қайд қилиш, харажатларни қайд қилиш,

²² Hermanson, Roger H. Accounting: a business perspective /Roger H. Hermanson, James Don Edwards, Michael W. Maher. 6th ed., Irwin, Printed in the USA, 1995. 189 p

наф ва сарфни қайд қилиш, тўлиқ очиб бериш); *конвенциялар* (таннарх-даромад, моддийлик, консерватизм); *молиявий ҳисоботнинг объективлиги*; *сифат тавсифи* (уйғунлик, ишончлилиқ ва таққосланувчанлик).

“Молиявий ҳисоботнинг концептуал асослари” халқаро стандартига мувофиқ ҳамда МҲХСларига доир дарсликларда принциплари уч гуруҳга бўлинган:

1. Асос бўлиб хизмат қиладиган принциплар. Бунга “корхона фаолиятининг узлуксизлиги” принципи киритилган;

2. Фундаментал сифат тавсифи прициплари (Fundamental Qualitative characteristics) . Буларга:

2.1. уйғунлик ёки аҳамиятлилик (relevance)

2.2. ҳаққоний ва объектив тақдим этиш (faithful representation)²³

3. Ахборотларнинг фойдалилигини оширадиган сифат тавсифлари

3.1. таққосланувчанлик

3.2. текширувга оидлиги

3.3. ўзвақтидалиқ

3.4. тушунарлилиқ

Биз юқоридаги тажрибалардан келиб чиқиб, бухгалтерия ҳисобининг концептуал қоидаларини уч гуруҳга ажратиб ўрганиш мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз (бунда биринчи ва иккинчи гуруҳларни Молиявий Ҳисоботнинг Концептуал Асослари ҳужжатида эътироф этилган гуруҳланишларни асос қилиб олинади):

Биринчи гуруҳга молиявий ҳисоботнинг фундаментал қоидалари – йўл қўйилишлари киритилади. Бунга **корхона фаолиятининг узлуксизлиги (ҳаракатдаги корхона), бухгалтерия ҳисоби бирлиги, базисли жамғарилиш, доимийлик (кетма-кетлик)** каби (қоида)ларини ўз ичига олади.

Иккинчи гуруҳга молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг сифат жиҳатларини тавсифлайдиган талаблар - сифат тавсифлари принциплари – деб атаймиз. Бунга халқаро концептуал асосларда эътироф этилган **тушунарлилиқ,**

²³ <https://www.pwc.ru/ru/training/assets/dipifr-dec2014-textbook.pdf>. страница 0204

уйғунлик, ишончлилик, холис ва объектив акс эттириш ва таққосланишликни киритамиз. Ахборотларнинг уйғунлиги унинг солмоқчилиги (моддийлик), ўз вақтидалик билан таъмин этилади. Ишончлилик эса ҳаққоний (адолатли) акс эттириш, мазмуннинг шаклдан устунлиги, нейтраллик, хушёрлик ва тўлалик орқали ўз аксини топади. Бундан ташқари, халқаро стандартларда **уйғунлик ва ишончлиликнинг чегараланишлари** тушунчаси мавжуд бўлиб, унга – ўз вақтидалик, наф ва сарфлар ўртасидаги баланс ва сифат тавсифлари ўртасидаги баланс - киритилган.

Учинчи гуруҳга молиявий бухгалтерия ҳисобининг умумий процессуал қоидаларини - принциплари (концептлари) киритилади. Булар **пулда ифодалаш, валюта стабиллиги, таннарх, иккиёқламалик, реализация, консерватизм, кетма–кетлик, мувофиқлик, тугалланганлик, оффсетинг (моддаларнинг бир-бирини қоплаши)**дан иборат бўлади.

Йиғилган илғор тажрибалар ва бухгалтерия ҳисобининг халқаро таълимотига асосланиб, мамлакатимизда молиявий бухгалтерия ҳисобининг концептуал асосларини ташкил этувчи қоида ва принципларни қуйидагича номлаш ва муҳимлилик асосида 1.7-жадвалда келтирилган тартибда кетма-кет жойлаштиришни таклиф этамиз:

1.7-жадвал

Молиявий ҳисобот принципларининг таснифи ва таркиби

Қоидалар ва принципларнинг гуруҳлари ва таркиби	
I.	Бухгалтерия ҳисобининг фундаментал қоидалари: 1. Корхона фаолияти узлуксизлиги (ҳаракатдаги корхона) 2. Бухгалтерия ҳисоби бирлиги 3. Жамғарилиш (ҳисоблаш) 4. Доимийлик (кетма-кетлик)
II.	Молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг сифат тавсифи: 1. Тушунарлилик 2. Уйғунлик (аҳамиятлилик) 2.1. Солмоқчилик 2.2. Ўз вақтидалик 2.3. Наф ва сарф ўртасидаги мутаносиблик 2.4. Самарадорлик 3. Ишончлилик 3.1. Ҳаққоний (адолатли) акс эттириш 3.2. Мазмуннинг шаклдан устунлиги 3.3. Нейтраллик

	3.4. Ялпи акс эттириш 3.5. Ҳушёрлик 3.6. Текширувга оидлиги 4. Холис ва объектив акс эттириш 5. Таққосланишлилик (солиштирувчанлик)
III.	Бухгалтерия ҳисоби процессуал принциплари: 1. Пулда ифодалаш 2. Валюта стабиллиги 3. Ҳақиқий таннаҳда баҳолаш 4. Мувофиқлик 5. Реализация 6. Консерватизм 7. Икки ёқламалик 8. Тугалланганлик; 9. Оффсетинг (моддаларнинг бир-бирини қоплаши)

Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи фундаментал қоидалари, сифат тавсифлари ва процессуал принциплар ёки концептларининг молиявий ҳисоб жараёни ва ҳисоботларнинг шаклланишига ўз таъсирини кўрсатади. Йўл қўйилишлар, сифат тавсифи талаблари ва процессуал принциплари молиявий бухгалтерия ҳисоби ва молиявий стейтментларни тайёрлаш ва тақдим қилиш жараёнига бир-бирига боғлиқ бўлмаган ҳолда таъсир кўрсатмайди. Уларнинг таъсири бир-бирига боғлиқликда, комплекс, уйғун ва бир-бирини инкор этмаган ҳолда амалга ошади.

Молиявий ҳисобот принципларининг муҳим жиҳати шундан иборатки, улар кўпроқ халқаро хусусиятга эга. Юқоридаги қаторда келтирилган принциплар халқаро ташкилотлар томонидан эътироф этилган. Молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим қилишнинг миллий Концептуал Асослари ва 1-сон БҲМС “Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот” стандартида келтирилган молиявий ҳисобот принципларининг моҳияти ва мазмунини бухгалтерия ҳисоби халқаро концептуал асосларидаги қоидаларга солиштириш айрим тафовутларни аниқлаш имконини беради.

Бухгалтерия ҳисоби принциплари табиий борликдан келиб чиқмасдан, балки инсонлар томонидан умумқабул қилинган энг илғор ғоя ва тажрибаларга таяниб жорий қилинади, ўзгартирилади, тараққий эттирилади ва бекор

қилинади. Демак, принципларнинг муҳим хусусиятларидан бири унинг инсонлар томонидан жорий қилишини ва умумэйтироф этилишидир.

Молиявий ҳисоботнинг концептуал асосларининг муҳим жиҳатларидан бири тан олиш мезонлари ҳисобланади.

Тан олиш мезонлари – шартлар, қайсики унинг бажарилиши оқибатида молиявий ҳисобот элементлари молиявий ҳисоботга киритилади.

Молиявий ҳисоботнинг элементларини тан олишнинг учта мезони амал қилади:

- Молиявий ҳисобот элементлари бирортасининг аниқликларига мувофиқ келиши;
- ҳисоботнинг аниқ элементлари билан боғлиқ бўлган келгусида иқтисодий нафнинг олиниши ёки йўқотилиши эҳтимоли борлиги;
- молиявий ҳисоботнинг элементларининг қийматини ишончли ўлчаш ёки баҳолаш.

Халқаро стандартларда *капитал (Concepts of Capital)* ва *капитални қўллаб қувватлаш ва фойдани аниқлаш концепциясига (Concepts of Capital Maintenance and the Determination of Profit)* таъриф берилган.

Кўпгина корхоналар ўзларининг молиявий ҳисоботларини тузишда капитал концептини қабул қилганлар. Капитал концепти икки жиҳатдан тавсифланади: капиталнинг молиявий концепти ва жисмоний концепти.

Капиталнинг молиявий концептига мувофиқ, пул маблағлари ёки харид қуввати инвестицияланганда капитал корхонанинг соф активи ёки хусусий капитали билан синоним ҳисобланади. Капиталнинг жисмоний концепти деганда эса, унинг операцион қуввати, жумладан компаниянинг ишлаб чиқариш қуввати, масалан бир кунда ишлаб чиқарадиган маҳсулот бирлиги тушунилади.

Молиявий капитални қўллаб-қувватлаш концепциясига мувофиқ, ишлаб топилган фойда ҳисобот даврининг охирида соф активларнинг молиявий (пулда ифодаланган) суммаси ҳисобот даврининг бошидаги соф активларнинг молиявий (пулда ифодаланган) суммасидан барча тақсимлашларни ва

мулкдорларнинг ҳиссасини олиб чиқиб кетилишини ҳисобга олмагандаги ошган қисми сифатида аниқланади.

Жисмоний капитални тутиб туриш. Ушбу концепцияга мувофиқ, ишлаб топилган фойда ҳисобот даврининг охирида корхона жисмоний ишлаб чиқариш қуввати (операцион қуввати) (ёки ушбу қувватга эришиш учун зарур бўлган ресурслар ёки фондлар)нинг ҳисобот даври бошидаги жисмоний ишлаб чиқариш қувватидан барча тақсимлашларни ва мулкдорларнинг ҳиссасини олиб чиқиб кетилишини ҳисобга олмагандаги ошган қисми сифатида аниқланади. Капитални қўллаб-қувватлаш бирликларнинг номинал пул бирлигида ёки доимий харид қуввати бирлигида ҳисобланиши ҳам мумкин.

Таянч атамалар:

1. Молиявий ҳисоботнинг назарий асослари деганда унинг таърифи, объектлари, концептуал асослари, молиявий ҳисоботнинг компонентлари ва элементлари, ахборот фойдаланувчилар ва уларнинг эҳтиёжлари, ҳисоботларда акс эттирилаётган ахборотлар мазмуни ва таркиби ҳамда уни тузиш ва тақдим этишнинг методлари мажмуасига айтилади.

2. Молиявий ҳисоботнинг концептуал асослари бу - ахборот фойдаланувчиларнинг ахборотга бўлган эҳтиёжини умумлаштиришдан келиб чиқиб, молиявий ҳисоботнинг мақсади, ахборотларнинг сифат тавсифи, уларни шакллантиришда риоя қилинадиган қоида ва принциплар ҳамда молиявий ҳисобот элементларини тавсифловчи фундаментал негиздир.

3. Молиявий ҳисоботнинг мақсади бу – маълум бир вақт momentiда корхонанинг молиявий ҳолати, ҳисобот даврида унинг ўзгариши, молиявий натижалари ҳамда пул оқими ҳақидаги ва бошқа молиявий ахборотларни умумий бўлган тартибда корхона менежерларига ҳамда асосан потенциал инвесторлар, кредиторлар ва бошқа ташқи ахборот фойдаланувчиларга уларнинг ўз қизиқишлари ва фаолият хусусиятларидан келиб чиқиб қарорлар қабул қилишлари учун тақдим этишдан иборат.

4. Молиявий ҳисобот принциплари бу – бухгалтерия ҳисоби концептуал асосларининг элементи бўлиб, улар молиявий ҳисоботдаги ахборотларнинг сифат тавсифини таъминловчи умумэътироф этилган қоидаларнинг мажмуаси ва уларни қўллаш тизимидир.

5. Фундаментал “йўл қўйилишлар” (*Underlying assumption*) бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартларида концептуал асосларга киритилган жабҳаларни таъминлашда молиявий ҳисобнинг энг умумий фундаментал қоидаларни белгилаб беради ва бу қоидалар бухгалтерия ҳисоби принциплари ва стандартларини ишлаб чиқишда ҳам асос қилиб олинади. Уларни жамғарилиш базиси ва ҳаракатдаги корхона принциплари белгилаб беради.

6. Ахборотларнинг уйғунлиги (аҳамиятлик) (*Relevance*) – Ахборот фойдаланувчилар томонидан корхона фаолиятига доир бўлиб ўтган, ҳозирги ва келгусидаги ҳодисаларни баҳолаш ёки ўтган баҳолашларни тасдиқлаш ёки тузатишлар киритиш бўйича иқтисодий қарорларнинг қабул қилинишида ёрдам бериш учун ахборотларнинг фойдалигини таъминланишидир.

7. Ахборотларнинг ишончлилиги (*Reliability*) – Фойдаланувчиларга тақдим қилинаётган ахборотларнинг етарли даражада салмоқли хатолардан ва бузиб кўрсатишлардан ҳоли бўлиши ва фойдаланувчилар ҳисоботдаги ахборотларнинг адолатли акс эттирилганлигига ишонч билдиришига эришиш мақсадида ахборотларнинг фойдалигини таъминланишидир.

8. Молиявий капитални қўллаб-қувватлаш концептида ишлаб топилган фойда ҳисобот даврининг охирида соф активларнинг молиявий (пулда ифодаланган) суммаси ҳисобот даврининг бошидаги соф активларнинг молиявий (пулда ифодаланган) суммасидан барча тақсимлашларни ва мулкдорларнинг ҳиссасини олиб чиқиб кетилишини ҳисобга олмагандаги ошган қисми сифатида аниқланади.

9. Жисмоний капитални тутиб туриш концептида ишлаб топилган фойда ҳисобот даврининг охирида корхона жисмоний ишлаб чиқариш қуввати (операцион қуввати) (ёки ушбу қувватга эришиш учун зарур бўлган ресурслар ёки фондлар)нинг ҳисобот даври бошидаги жисмоний ишлаб чиқариш қувватидан барча тақсимлашларни ва мулкдорларнинг ҳиссасини олиб чиқиб кетилишини ҳисобга олмагандаги ошган қисми сифатида аниқланади.

Ўз-ўзини текшириш учун саволлар:

1. Молиявий ҳисоботнинг назарий асослари.
2. Бухгалтерия ҳисоби халқаро концептуал асосларининг асосий жабҳалари ва мақсадлари.
3. Молиявий ҳисоботнинг мақсади.

4. Бухгалтерия ҳисоби халқаро принциплари ва уларнинг таснифи ва моҳияти.
5. Томойилларнинг иерархияси деганда нима тушунилади?
6. Ахборотларнинг тушунарли бўлиши қандай тавсифланади?
7. Ахборотларнинг уйғунлиги ва ишончилиги қандай тавсифланади?
8. Халқаро молиявий ҳисобот қандай элементлардан ташкил топади?
9. Халқаро концепларни тартибга соладиган халқаро ҳужжатлар тавсифи.
10. Молиявий капитални қўллаб-қувватлаш концептига мувофиқ фойдани аниқлаш.
11. Жисмоний капитални қўллаб-қувватлаш концептига мувофиқ фойдани аниқлаш.
12. Ўзбекистонда миллий концептуал асосларни халқаро концептларга мувофиқлаштириш.

1.6-§. 1-сон МҲХС “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини биринчи марта қўллаш” стандартининг моҳияти ва қўлланилиши.

Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш учун мамлакатда маълум бир шарт-шароитлар вужудга келиши лозим. Ушбу шарт-шароитларга қуйидагиларни киритиш мақсадга мувофиқ.

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

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

томонидан миллий бухгалтерия ҳисоби тизимини эътироф этиши кўп жиҳатдан мамлакатда шаклланган молиявий тузулмаларнинг барқарорлиги ва мустаҳкамлигига боғлиқ.

Учинчидан, мамлакатда мустақил, нодавлат жамоат бухгалтерия ҳисоби профессионал ташкилотларининг мавжудлиги. Фикрларимизга таянган ҳолда бухгалтерия ҳисоби масалаларини стандартлаштиришда мустақил профессионал институтлар фаолиятини ташкил этиш ва ривожлантириш зарур.

Тўртинчидан, тадбиркорлик фаолиятини тартибга соладиган, жумладан чет эл инвестицияларини жалб қилишни рағбарлантирадиган ва сармоядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қиладиган қонунлар тизимининг мавжудлиги.

Бешинчидан, сертификатли, профессионал амалиётчи бухгалтерлар армиясининг мавжудлиги. Ўқитиш, имтиҳонларни топшириш тизимини ва тартибини ишлаб чиқиш ва ташкил қилиш ишларини Профессионал Бухгалтерлар Институтига юклаш мақсадга мувофиқ.

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

Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш учта қадамда олдинга силжиш ҳисобланади:

1) МҲХСларига мувофиқ келадиган ҳисоб сиёсати ишлаб чиқилади, қайсики, бутун тизимни МҲХСларга ўтишини таъминлайди. Бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш, юритиш ва молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим этишда энг замонавий усул ва услубларни қўллаш имконияти юзага келади.

2) МҲХСлари бўйича кириш бухгалтерия баланси ва бошқа ҳисобот шакллари тузилади. Мисол учун, 31.12.2017 йил учун молиявий ҳисобот МҲХСларига мувофиқ тузилаётган бўлса ўтиш нуқтаси бўлиб 01.01.2015 йил ҳисобланади. Чунки, бунда ахборотларнинг солиштирувчанлиги таъминланади. Таққосланувчанлик халқаро ҳисоботнинг энг муҳим афзалликларидан

ҳисобланади. Халқаро стандартларга кириш бухгалтерия баланси бошқа ҳисобот турларини ҳам МҲХСларига ўтказишга асос бўлади.

3) Молиявий ҳисоботнинг шаффофлиги ошади. Молиявий ҳисоботлардаги ахборотларнинг ишончлигини ва объективлигини таъминлайди. Ахборот фойдаланувчиларнинг қизиқишлари билан биргаликда уларнинг сони юксалади.

1-сон МҲХС “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини биринчи марта қўллаш” стандартининг мақсади биринчи марта МҲХСлари бўйича компаниянинг биринчи ҳисоботи сифатли ва шаффоф ахборотларни тақдим қилиш тартибини белгилаш бўлиб ҳисобланади. Бунда, ушбу стандартни қўллаш натижасида ахборотларни тақдим қилиш харажатлари ушбу ахборотларнинг қийматлигидан ошиб кетмаслиги керак.

1-сон МҲХСнинг мақсади компаниянинг МҲХС бўйича биринчи молиявий ҳисоботи ва ушбу молиявий ҳисобот билан қамраб олинadиган давр қисми учун унинг оралиқ молиявий ҳисоботи юқори сифатли ахборотлардан ташкил топсин, қайсики:

а) фойдаланувчилар учун шаффофли ва тақдим қилинадиган барча бошқа даврлар билан таққосланadиган ҳисобланади;

б) молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ бухгалтерия ҳисоби учун уйғун **жўнатиш (таянч) нуқтасини** таъмин этади;

в) уларни тайёрлашга кетган харажатлар фойдаланувчилар оладиган нафдан ортиб кетмайди;

1-сон МҲХС компания томонидан бир марта қўлланилиши мумкин.

Компания ушбу стандартни қўллаши шарт:

а) МҲХСлари бўйича биринчи молиявий ҳисоботда;

б) ҳар қандай оралиқ молиявий ҳисоботда, агарда 34-сон БҲХС “Оралиқ молиявий ҳисобот”га мувофиқ, МҲХС бўйича қамраб оладиган даврнинг маълум қисми учун тақдим қилинса.

МҲХС биринчи марта қўллаган ва 2015 йил молиявий ҳисоботи сўзсиз МҲХСларига мувофиқлигини эълон қилган корхона учун қуйидагилар албатта амалга оширилиши шарт:

- 2015 йил 31 декабрь ҳолатида амал қилувчи МҲХСлари бўйича ҳисоб сиёсатини ишлаб чиқишлари керак (МҲХСларини муддатидан олдин қўллашга рухсат этилади);

- Энг минимум 2015 ва 2014 йиллар учун молиявий ҳисоботни тузиши ҳамда 2015 йил 31-декабрь ҳолатида амал қилувчи МҲХСларини қўллаш йўли билан молиявий ҳолат тўғрисидаги кириш ҳисоботи кўрсаткичларини қайта ҳисоблаш. Бунда:

- Молиявий ҳолат тўғрисидаги кириш ҳисоботи 2014 йил 1 январь ҳолати бўйича тайёрланади (ёки бундан олдинроқ санада ҳам тузилиши мумкин, агар компания МҲХСлари бўйича бир неча йил учун таққосланадиган ахборотларни тақдим қилишни режалаштирса);

- молиявий ҳолат тўғрисида кириш ҳисоботи МҲХСларини биринчи марта қўллаётган компаниянинг молиявий ҳисоботи комплекти таркибига киради (шундай қилиб, урта молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот тузилади: 2014 йил 1-январ ҳолати бўйича кириш ҳисоботи, 2015 йил 1-январь, 2015 йил 31-декабрь ҳолати бўйича молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботлар);

- агар 2015 йил МҲХС биринчи марта қўллаётган компания 2014 ва 2015 йилларнинг тўлиқ молиявий ҳисоботи комплектига қўшимча равишда ўтган 2014 йил учун МҲХСлари бўйича танланган молиявий ахборотларни тақдим қилишни режалаштирган тақдирда ҳам 2014 йил 1 январь ҳолатига молиявий ҳолат тўғрисида кириш ҳисоботини албатта тақдим этишлари шарт.

1-сон МҲХС “МҲХСларини биринчи марта қўллаш”да қуйидаги атамаларга тавсиф келтирилган (1.8-жадвал):

1.8-жадвал

1-сон МҲХС “МҲХСларини биринчи марта қўллаш”да атамалар тавсифи

1. МҲХСларига ўтиш санаси	Энг олдинги давр боши бўлиб, қайсики унда ташкилот МҲХСлари бўйича ўзининг биринчи

	молиявий ҳисоботида МҲХСларига мувофиқ ҳолда тўлиқ таққосланадиган ахборотларни тақдим этади
2. Дастлабки қиймат	Аниқ санада қийматни ёки амортизацияланган қийматни ифодалаш учун фойдаланадиган миқдор. Кейинги эскириши ёки амортизацияси шуни кўзда тутадиги, унда ташкилот дастлаб ушбу санада актив ва мажбуриятларни тан олади ва унинг қиймати дастлабки қийматга тенг бўлади
3. Адолатли (ҳаққоний) қиймат	Яхши хабардор бўлган, битимнинг юз беришини хоҳлайдиган ва бир-биридан мустақил бўлган томонлар ўртасида битимлар тузишда юзага келган активларни алмаштириш ёки мажбуриятларни тартибга солиши мумкин бўлган суммадир
4. МҲХСлари бўйича биринчи молиявий ҳисобот	Биринчи йиллик молиявий ҳисобот бўлиб, қайсики унда ташкилот молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини тўғридан-тўғри ифодалаш ва сўзсиз мувофиқлиги тўғрисида эътироф этиш йўли билан қабул қилади
5. Ташкилот, қайсики халқаро стандартларни биринчи марта қабул қилган	Ташкилот, қайсики ўзининг МҲХСлари бўйича биринчи молиявий ҳисоботини тақдим этади
6. МҲХСлари бўйича бошланғич бухгалтерия баланси	Ташкилотнинг МҲХСларига ўтиш санасида (нашр қилинган ёки нашр қилинмаган) бухгалтерия баланси
7. Ҳисобнинг олдинги миллий қоидалари	Халқаро стандартларни биринчи марта қабул қилган ташкилот томонидан фойдаланилган ҳисоб сиёсати
8. Ҳисоб санаси	Молиявий ҳисобот ёки оралиқ молиявий ҳисобот тузилган энг сўнгги давр охири

Манба: 1-сон МҲХС “МҲХСларини биринчи марта қўллаш”

МҲХСлари бўйича молиявий ҳисобот МҲХСлари бўйича биринчи молиявий ҳисобот ҳисобланади, агарда компания:

а) энг охирги ўтган давр учун молиявий ҳисобот тақдим этади;

1) миллий талабларга мувофиқ, қайсики МҲХСларига барча жиҳатлари бўйича ҳам тўлиқ мувофиқ келмайди;

2) ҳамма жиҳатлардан МҲХСларига мувофиқ келади, фақат молиявий ҳисобот МҲХСларни тўғридан-тўғри ифодалаш ва сўзсиз мувофиқлиги тўғрисидаги эътирофга эга эмас;

3) МҲХСларини сўзсиз мувофиқлиги тўғрисидаги эътирофи мавжуд, фақат бир қанчаси, барча МҲХСларига эмас;

4) МҲХСларига мувофиқ келмайдиган миллий талабларга мувофиқ, фақатгина миллий талабларда мавжуд бўлмаган моддаларнинг ҳисоби бўйича эса бир қанча алоҳида МҲХСларидан фойдаланган ҳолда;

5) миллий талабларга мувофиқ, бир қанча суммаларни МҲХСлари бўйича аниқланган суммалар билан текширилган (таққосланган) ҳолда тақдим этиш.

б) МҲХСлари бўйича молиявий ҳисоботни фақат ички фойдаланиш учун тайёрлайди. Бунда корхона мулкдорлари ёки бошқа ҳар қандай фойдаланувчилар бу ахборотларга кира олмайди.

в) МҲХСларига мувофиқ ҳисобот пакетини консолидациялаш мақсадида тайёрлайди, аммо 1-сон МҲХСларида аниқлаштирилгандек, молиявий ҳисоботнинг тўлиқ компоненти тайёрланмайди.

г) ўтган даврлар учун молиявий ҳисобот тақдим этмаган.

Компания маълум ҳолатларда 1-сон МҲХС “МҲХСларини биринчи қўллаш”ни такроран қўллаши мумкин.

1-мисол. Компаниянинг қимматли қозғалар хорижий фонд биржасига жойлаштирилган. Биржа компаниядан МҲХСларга мос ҳисобот талаб этади. Шу боис, компания ҳисоботини 1-сон МҲХСни қўллаган ҳолда МҲХСларига мувофиқ чиқарди ва биржага тақдим этди. Бир қанча вақт ўтгандан кейин компаниянинг ўзининг қарори билан компания биржадаги котировка рўйхатидан чиқарилди ва МҲХСлар асосида молиявий ҳисоботни тайёрлашни тўхтатди.

Орадан бир қанча вақт ўтгандан кейин компания жойлашган мамлакат миллий стандартлар сифатида МҲХСларини қабул қилди. Натижада, компания молиявий ҳисоботларни такроран МҲХСлари асосида тайёрлашга мажбур бўлиб қолди.

Манба: ©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году. 0603-бет.

1-сон МҲХС “Биринчи марта МҲХС қўллаш” мақсади – МҲХСларига ўтиш жараёнини соддалаштириш ҳисобланади.

Ушбу стандарт компанияда 1-сон МҲХСни такроран қўллаш ёки 8-сон БҲХСларига мувофиқ амалдаги стандартларни ретроспектив қўллашни танласа, у ҳолда компания худди МҲХС бўйича ҳисобот чиқаришни тўхтатмагандек давом эттириб кетади.

Компаниялар МҲХСларига ўтиш санасида МҲХСлари бўйича молиявий ҳолат тўғрисидаги бошланғич ҳисоботни тузиши ва тақдим этиши шарт. У компанияда МҲХСларга мувофиқ ҳисоб юритишда таянч нуқтаси бўлиб хизмат қилади. Компания ўзининг МҲХСлари бўйича тузилган биринчи молиявий ҳисоботида бошланғич бухгалтерия балансини тақдим этиш мажбуриятига эга эмас.

Компания МҲХС бўйича биринчи молиявий ҳисоботини тузишга тайёргарлик кўришда МҲХСлари бўйича ҳисоб сиёсатини аниқлаштириб олишлари шарт. Ҳисоб сиёсатини ишлаб чиқишда компания барча стандартлар ва уларга шарҳлардаги меъёрларга риоя этилиши талаб этилади. Компания ўзининг МҲХСлари бўйича бошланғич бухгалтерия балансини тузишда ва МҲХСлари бўйича биринчи молиявий ҳисоботи қамраб олган даврда ягона ҳисоб сиёсатини қўллайди.

2-мисол. Масалан, А компанияси учун МҲХСлари бўйича биринчи молиявий ҳисоботини тақдим қилиш санаси 31.12.2017 йил, МҲХСларига ўтиш санаси 01.01.2015 бўлса, 31.12.2017 йилда амалда бўлган МҲХСлари талабаларига мувофиқ ҳисоб сиёсати 01.01.2015 йилдан қўлланилади.

1-сон МҲХС “Молиявий ҳисоботни тақдим этиш” стандартининг талабларига мувофиқ келиш учун МҲХСлари бўйича биринчи молиявий ҳисобот энг камида бир йил учун таққосланадиган даврга эга бўлиши керак (1.16-расм).



1.16-расм. МҲХСларини биринчи марта қўллашда таққосланадиган давр

Компания молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботни шакллантиришда 1-сон МҲХСларига мувофиқ қуйидаги тўғирлашларни амалга ошириши шарт:

- a) МҲХСлари билан мувофиқ ҳолда тан олинadиган барча актив ва мажбуриятларни **тан олиниши** керак;
- b) МҲХСлари билан мувофиқ ҳолда тан олишни кўзда тутмаган моддаларни актив ва мажбурият сифатида тан олинмаслиги керак;
- c) МҲХСлари қоидаларига мувофиқ ҳолда молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда активлар, мажбуриятлар ва капитал моддаларини қайта классификация қилиш;
- d) МҲХСларига мувофиқ ҳолда актив ва мажбуриятларни баҳолашни амалга ошириш;

1-сон МҲХС да МҲХСларини биринчи қўллайдиган компаниялар учун бошқа стандартлар талабларида қисман ёки тўлиқ истисноларни тақдим этади. Булар биснесни бирлаштиришда; мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналарнинг шартли бошланғич қийматини аниқлашда; бир валютадаги ҳисоботни бошқасига ағдаришда тўпланган фарқ; комбинациялашган молиявий инструментлар; шўъба компанияларга, ассоциациялашган компаниялар ва қўшма корхоналарга инвестициялар; шўъба компаниялар, ассоциациялашган компаниялар ва қўшма корхоналар активлари ва мажбуриятлари; олдин тан олинган молиявий инструментларни классификациялаш; акциялардан фойдаланган ҳолда тўловлар; суғурта шартномалари; эксплуатациядан чиқариш ва атроф-муҳитни тиклашга муносабатлардаги мажбуриятлар; ижара; бошланғич тан олишда молиявий активлар ёки мажбуриятларнинг адолатли қийматини баҳолаш; қарзлар бўйича харажатлар, ҳамкорликдаги фаолият.

Стандарт МҲХСга ўтишда ретроспектив ёндашувдан фойдаланишни талаб этади, лекин қуйидагиларни инобатга олади:

7 та мажбурий истисно;

14 та ихтиёрий озод қилиш.

Стандарт МҲХС биринчи марта МҲХС қўллаётган компаниялар томонидан алоҳида нормаларни ретроспектив қўлланилишини таъқиқлайди, жумладан:

1. Бухгалтерия баҳолашларини шакллантириш;
2. Молиявий активлар ва молиявий мажбуриятларни тан олишни тўхтатиш;
3. Хеджилаштириш ҳисоби;
4. Сотиш учун мўлжалланган активлар ҳисоби ва тугалланаётган фаолият;
5. Назорат қилинмайдиган ҳисса ҳисобининг бир қанча жабҳалари;
6. Молиявий активлар таснифи ва баҳоланиши;
7. Давлатдан олинган қарзлар ҳисоби;

Ихтиёрий озод қилишларга қуйидагилар киради:

1. Компанияларни бирлаштириш;
2. Оборотдан ташқари активларнинг адолатли қиймати ёки мўлжалдаги қиймати сифатида қабул қилинган қиймати;
3. Ҳисоботнинг ҳар бир валютасидан бошқа валютага ҳисоб-китоб қилинаётганда тўплам фарқи;
4. Инвестицияланадиган молиявий инструментлар;
5. Шўъба компаниялар, ассоциациялашган компаниялар ва қўшма корхоналарга инвестициялар;
6. Шўъба компаниялар, ассоциациялашган компаниялар ва қўшма корхоналар активлари ва мажбуриятлари;
7. Олдин тан олинган молиявий инвестициялар таснифи;
8. Акцияларга асосланган тўловлар;
9. Суғурта шартномалари;

10. Активларни эксплуатациядан чиқариш бўйича ҳамда асосий воситалар қийматига киритилган участкаларни тиклаш бўйича мажбуриятлар;

11. Ижара;

12. Адолатли қиймат бўйича молиявий активлар ва молиявий мажбуриятларни бошланғич баҳолаш;

13. 12-сон IFRIC “Сервис комисион келишувлар”га мувофиқ молиявий активлар ва номоддий активларни тан олиш;

14. Қарзлар бўйича харажатлар.

Ўтиш даврига қадар тан олинган **бизнеснинг бирлашиши** қайта ҳисобланмаслиги мумкин. Ушбу истисно шуни англатадики, ташкилот бизнесни бирлаштириш санасида йиғилмаган ахборотларни қайта тўплашга мажбур эмас.

МҲХСларини биринчи марта қўллашда бизнесни бирлаштиришда ташкилот қуйидаги альтернативаларга эга бўлади:

- Ўтган даврда юз берган барча бизнес бирлашишларини тан олиши (МҲХСни ретроспектив қўллаш);
- Бизнеснинг бирлашишларини қайтадан тасдиқлаш, қайсики аниқ санадан (ташкилот томонидан белгиланган) эътиборан юз берган;
- МҲХСларига ўтишга қадар бизнес бирлашишларининг ҳеч бирини яна қайта тасдиқламаслик.

Адолатли қиймат ёки дастлабки қиймат сифатида қайта баҳолаш натижалари бўйича қиймат. Ташкилот МҲХСларига ўтиш моментида мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналари объектларини адолатли қийматда баҳолаш тўғрисида қарор қабул қилишлари мумкин.

МҲХСларини биринчи марта қўллаётган ташкилот МҲХСларига ўтиш моменти ёки унга ўтишга қадар олдин ҳисобнинг миллий қоидаларига мувофиқ ҳолда мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналарнинг қайта баҳоланиши натижаларини дастлабки қиймат сифатида фойдаланишлари тўғрисида қарор қабул қилишлари мумкин, агарда қайта баҳоланиш натижасида олинган маълумотларнинг таққосланувчанлиги таъмин этилса:

(а) адолатли қийматда; ёки

(б) МҲХСлари бўйича ҳисобланган ва мақсадли акс эттириш масалан, умумий ва аниқ баҳо индекслари ўзгариши асосида тўғирлаб олинган бўлса.

Стандартнинг ушбу қоидалари 40-сон БҲХС “Инвестициявий кўчмас мулк”га мувофиқ таннархи бўйича ҳисобга олиш модели қўлланилган бўлса, инвестициявий мулкка, шунингдек, 38-БҲХС “Номоддий активлар” бўйича тан олиш мезонларига жавоб берадиган номоддий активларга нисбатан ҳам қўлланилиши кўзда тутилган.

19-сон БҲХС “Ходимларни рағбатлантириш” халқаро стандартига мувофиқ ташкилот “каридор” ёндашувидан фойдаланишлари мумкин, қайсики унда бир қанча актуар фойда ва зарарлар тан олинмайди. Ретроспектив қўллаш ташкилот МҲХСларига ўтиш бўйича тааллуқли режалар қабул қилинган моментдан эътиборан тан олинган ва тан олинмаган қисмларга ажратиш лозим. Ташкилот МҲХСларига ўтиш momentiда барча жамғарилган актуар фойда ва зарарларни тан олиш тўғрисида қарор қабул қилишлари мумкин.

Жамғарилган курс фарқи. 21-сон БҲХС “Валюта курсларининг ўзгаришининг таъсири” халқаро стандартига мувофиқ ташкилот мажбур:

(а) айрим курс фарқларини капиталнинг алоҳида компоненти сифатида таснифлаш;

(б) хорижий операцияларнинг ҳисобдан чиқарилишига қараб ушбу операциялар бўйича жамғарилган курс фарқларини фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботга киритиш.

Бироқ, халқаро стандартларни биринчи марта қўллаётган ташкилот МҲХСларига ўтиш momentiда амал қилган жамғарилган курс фарқларига нисбатан ушбу тартибни бажаришга мажбур эмас. Халқаро стандартларни биринчи марта қўллайдиган ташкилот ушбу истиснолардан фойдаланади:

(а) МҲХСларга ўтиш санасида барча хорижий операциялар бўйича тааллуқли жамғарилган курс фарқлари нолга тенг деб ҳисобланади;

(б) ҳар қандай хорижий операцияларини кейинги барча ҳисобдан чиқарилишлари асосида қайд қилинган фойда ва зарарлар МҲХСларига ўтиш

моментиға қадар юз берган курс фарқларини инобатга олмайди. Улар кейинги курс фарқларига киритилиши шарт.

Комбинациялашган молиявий инструментлар. 32-сон БҲМС “Молиявий инструментлар: ахборотларни очиқлаш ва тақдим этиш”да ташкилот комбинациялашган молиявий инструментларни харид қилишда уларни алоҳида компонентлари – мажбурият ва капиталга ажратиши шарт. Агар мажбуриятнинг тааллуқли компоненти реализация қилинган бўлса, 32-сон БҲМСни ретроспектив қўллаш капитални иккита қисмга ажратишни тақозо қилади. Биринчи қисми тақсимланмаган фойдага киритилади ва мажбуриятнинг тааллуқли компоненти бўйича ҳисобланган жамғарилган фоизларни тақдим этади. Иккинчи қисми эса капиталнинг бошланғич компонентини акс эттиради. Бироқ, ушбу стандартга мувофиқ халқаро стандартларни биринчи марта қўллаётган ташкилот агарда МҲХСларга ўтиш санасида мажбурият компоненти реализация қилинган бўлса иккита қисмга ажратишга мажбур эмас.

Шўъба компаниялар, ассоциациялашган компаниялар активлари ва мажбуриятлари ҳамда қўшма фаолият. Агар шўъба компания унинг бош компаниясига нисбатан кейинроқ халқаро стандартларга биринчи марта ўтишни қабул қилса, у ҳолда ушбу шўъба компания ўзининг алоҳида молиявий ҳисоботида қуйидаги иккита вариантларнинг бири бўйича ўз актив ва мажбуриятларини баҳолашлари шарт:

(а) тааллуқли баланс қиймати бўйича, қайсики бош компаниянинг МҲХСларга ўтиш санасига асосланиб агарда консолидациялаш процедурасига ҳамда корхонанинг бирлашиш ҳаракатларига, қайсики унда компания томонидан шўъба корхонани хариди амалга ошишига ҳеч қандай тўғирлашлар киритилмаган бўлса; ёки

(б) ушбу стандартнинг қолган қисмлари талабларига мувофиқ ҳамда шўъба компаниянинг МҲХСларига ўтиш санасига асосланиб:

(i) қачонки, ушбу стандартда кўзда тутилган истиснолар шундай баҳолашларга олиб келадики, қайсики тааллуқли МХХСларга ўтиш санасига боғлиқ бўлади;

(ii) қачонки, шўъба компанияга молиявий ҳисоботни тузишда фойдаланадиган ҳисоб сиёсати консолидациялашган молиявий ҳисобот ҳисоб сиёсатидан фарқ қилади. Масалан, шўъба компания 16-сон БҲХС “Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар” халқаро стандартида кўзда тутилган асосий ҳисоб методидан фойдаланган бир пайтда унинг гуруҳлари рухсат этилган альтернатив ҳисоб методларидан фойдаланган бўлиши мумкинлиги.

Бундан ташқари стандартда алоҳида стандартларни ретроспектив қўллашдаги истиснолар ҳам келтирилган.

Ушбу стандарт бошқа халқаро стандартларнинг бир қанча жабҳаларининг қуйидагиларга тааллуқлиларига ретроспектив қўллашни таъқиқлайди:

(а) молиявий активлар ва молиявий мажбуриятларни тан олишни тўхтатиш;

(б) хеджилаштириш ҳисоби;

(с) баҳолаш (31-34-параграфлари).

Ушбу стандарт бошқа МХХСларида кўзда тутилган ахборотларни тақдим қилиш ва очиқлашлардаги талаблардан озод этмайди.

Ташкилот олдинги ҳисобнинг миллий қоидаларидан МХХСларига ўтиши унинг тақдим қилган молиявий ҳолат тўғрисида, фаолиятнинг молиявий натижалари ва пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисоботларида қандай ўз аксини топганлиги борасида очиқлашлар беришга мажбур.

3-мисол²⁴. *ABC компанияси ўзи фаолият юритаётган мамлакатдаги миллий стандартларига мувофиқ ҳисобот тайёрлади.*

Миллий қоидаларга кўра ABC компаниясининг молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботи

²⁴ ©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году. 0615-6

	Сатрлар	Сумма, \$000
Активлар		
Оборотдан ташқари активлар		
Асосий воситалар	010	700
Ишланмалар бўйича харажатлар	020	8
Жами оборотдан ташқари активлар (010+020)	030	708
Айланма маблағлар		
Пул маблағлари	040	10
Дебиторлик қарзлари	050	110
Захиралар	060	70
Бошқа жорий активлар	070	30
Жами айланма маблағлар (040+050+060+070)	080	220
Жами активлари (030+080)	090	1000
Хусусий капитал ва мажбуриятлар		
Капитал ва резервлар		
Акциядорлик капитали	100	350
Тақсимланмаган фойда	110	200
Жами капитал ва резерв (100+110)	120	550
Қисқа муддатли мажбуриятлар		
Кредиторлик қарзлари	130	50
Кредит	140	400
Жами қисқа муддатли қарзлар (130+140)	150	450
Жами капитал ва мажбуриятлар (120+150)	160	1000

Миллий стандартлар асосида тузилган ҳисобот таҳлили шуни кўрсатадики, МХХСга ўтиши учун қуйидаги коррективкаларни амалга ошириши керак:

1. Миллий ҳисобда компанияга етказилган экологик зиён билан боғлиқ резерв акс эттирилмаган. Экологик зиён оқибатларини бартараф этиши билан боғлиқ зарар \$20.000 атрофида баҳоланмоқда;

2. Дебиторлик қарзлари таркибида тўлови 2 йилдан ортиққа узайтирилган олинмаган счётлар \$2000 ҳисобга олинган.

3. Асосий воситалар таркибида ҳисобга олинади, қайсики унга нисбатан сотиши тўғрисида қарор қабул қилинган ва у 5-сон МХХС “Сотиши учун мўлжалланган оборотдан ташқари активлар” сифатида ҳисобга олиниши керак. Унинг қиймати \$10.000 ташкил этади.

4. Миллий ҳисобда гумонли қарзлар учун резерв яратилмаган, қайсики МҲХСларига мувофиқ мажбурий ҳисобланади. Резерв \$18.000 ҳисобида баҳоланмоқда.

5. Номоддий активлар таркибида \$80.000 суммадаги ишланмалар харажатлари капиталлаштирилган, қайсики МҲХС талабларига мувофиқ тан олиш мезонларига жавоб бермайди.

Топшириқ:

Жадвал асосида коррективкалар киритиш ва МҲХСларига мувофиқ кириш балансини тузиш.

Ечиш:

Тақсимланмайдиган фойдага киритиладиган коррективкалар:

1. Ишончсиз қарзларни ҳисобдан чиқариш ва резерв яратиш
 $\$2000 + \$18.000 = \$20.000$;

2. Экологик зиён оқибатларини бартараф этиш бўйича резерв яратиш \$20.000;

3. Ишланмага қилинган харажатларни ҳисобдан чиқариш \$80.000
 $\text{Жами } \$20.000 + \$20.000 + \$80.000 = \$120.000$

ABC компанияси бўйича молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботида коррективка жадвали (\$000)

	Сат р	Ўтиш санасида молиявий ҳолат тўғ. ҳисобот	Коррект ировка	МҲХС мувофиқ молиявий ҳолат тўғрисидаги кириш ҳисоботи
Активлар				
Оборотдан ташқари активлар				
Асосий воситалар	010	700	(10)	690
Ишланмалар бўйича харажатлар	020	80	(80)	
Жами оборотдан ташқари активлар (010+020)	030	780		690
Айланма маблағлар				
Пул маблағлари	040	10		10
Дебиторлик қарзлари	050	110	(20)	90
Захиралар	060	70		70
Бошқа жорий активлар	070	30		30
Жами айланма маблағлар	080	220		200

(040+050+060+070)				
<i>Оборотдан ташиқари актив (сотишга мўлжалланган актив)</i>			10	10
Жами активлари (030+080)	090	1000		900
Хусусий капитал ва мажбуриятлар				
Капитал ва резервлар				
<i>Акциядорлик капитали</i>	100	350		350
<i>Тақсимланмаган фойда</i>	110	200	(120)	80
Жами капитал ва резерв (100+110)	120	550		430
Қисқа муддатли мажбуриятлар				
<i>Кредиторлик қарзлари</i>	130	50		50
<i>Кредит</i>	140	400		400
<i>Резерв</i>			20	20
Жами қисқа муддатли қарзлар (130+140)	150	450		470
Жами капитал ва мажбуриятлар (120+150)	160	1000		900

МҲХСларига мувофиқ биринчи молиявий ҳисоботида компания минимум куйидагиларни тақдим этишлари шарт:

- Молиявий ҳолат тўғрисида 3 та ҳисобот;
- Фойда ва зарарлар ҳамда тўплам даромадлар тўғрисидаги 2 та ҳисобот;
- Фойда ва зарарларнинг бошқа компонентлари тўғрисида 2 та алоҳида ҳисобот;
- Пул маблағлари ҳаракати тўғрисида 2 та ҳисобот;
- Барча тақдим қилинаётган таққосланадиган ахборотларга тааллуқли изоҳлар.

Ўзбекистон аудиторлар палатаси томонидан ишлаб чиқилган “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари” курси бўйича тарқатма материалларида компания томонидан МҲХСларига ўтиш тўғрисида қарор қабул қилинганда ушбу ишларни бажаришда масъул бўлган шахсни белгилаши кўрсатилган. МҲХСларига ўтиш бўйича амалга оширадиган тадбирлар қаторига куйидагиларни киритган:

- Персонални профессионал қайта тайёрлаш;

- ташқаридан мутахассисларни, шу жумладан аудиторларни жалб қилиш;
- алоҳида активларни ва мажбуриятларни адолатли қийматда баҳолашни қўллашга ўтишда юзага келадиган оқибатларни аниқлаш;
- компаниянинг молиявий ҳисоботини шакллантиришда юзага келадиган асосий муаммоларни аниқлаштириш ва бошқалар.

МҲХСлари бўйича ҳисоб сиёсатини шакллантиришда барча бўлиши мумкин бўлган вариантларни кўриб чиқиш керак. Компаниянинг бухгалтерия ҳисоби тизими МҲХСлари бўйича ахборотларни очиқлаш учун зарур бўлган барча маълумотларни таъминлашлари шарт. Бунда қўлланиладиган ахборот технологияларини модернизациялаш ҳам муҳим роль ўйнайди. Кадрлар режасини шакллантиришда компаниянинг молия хизмати мутахассисларига қўйиладиган квалификациян талаблар ва меҳнат ҳақи даражасини ўзгартириш керак.

МҲХСларига ўтишнинг молиявий оқибатларини акциядорлар, ходимлар, кредиторлар ва бошқа манфаатдор томонлар эътиборига ҳавола этиш керак.

Таянч атамалар:

1. **МҲХСларига ўтиш санаси** - энг олдинги давр боши бўлиб, қайсики унда ташкилот МҲХСлари бўйича ўзининг биринчи молиявий ҳисоботида МҲХСларига мувофиқ ҳолда тўлиқ таққосланадиган ахборотларни тақдим этади.

2. **Дастлабки қиймат** - аниқ санада қийматни ёки амортизацияланган қийматни ифодалаш учун фойдаланадиган миқдор. Кейинги эскириши ёки амортизацияси шунинг кўзда тутадики, унда ташкилот дастлаб ушбу санада актив ва мажбуриятларни тан олади ва унинг қиймати дастлабки қийматга тенг бўлади.

3. **Адолатли қиймат** - яхши хабардор бўлган, битимнинг юз беришини хоҳлайдиган ва бир-биридан мустақил бўлган томонлар ўртасида битимлар тузишда юзага келган активларни алмаштириш ёки мажбуриятларни тартибга солиши мумкин бўлган суммадир.

4. **МҲХСлари бўйича биринчи молиявий ҳисобот** - биринчи йиллик молиявий ҳисобот бўлиб, қайсики унда ташкилот молиявий ҳисоботнинг халқаро

стандартларини тўғридан-тўғри ифодалаш ва сўзсиз мувофиқлиги тўғрисида эътироф этиш йўли билан қабул қилади.

5. **Ташкилот, қайсики халқаро стандартларни биринчи марта қабул қилган** - ташкилот, қайсики ўзининг МҲХСлари бўйича биринчи молиявий ҳисоботини тақдим этади.

6. **МҲХСлари бўйича бошланғич бухгалтерия баланси** - ташкилотнинг МҲХСларига ўтиш санасида (нашр қилинган ёки нашр қилинмаган) бухгалтерия баланси.

7. **Ҳисобнинг олдинги миллий қоидалари** - халқаро стандартларни биринчи марта қабул қилган ташкилот томонидан фойдаланилган ҳисоб сиёсати.

8. **Ҳисоб санаси** - молиявий ҳисобот ёки оралиқ молиявий ҳисобот тузилган энг сўнги давр охири.

Ўз-ўзини текшириш учун саволлар:

1. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш зарурати ва имкониятлари.

2.1-сон МҲХС “МҲХСларини биринчи марта қўллаш” стандартининг мақсади ва қўлланилиш доираси.

3. 1-сон МҲХС стандартида атамалар тавсифи.

4. 1-сон МҲХС қачон қўлланилади.

5. Қандай ҳолларда молиявий ҳисобот МҲХСлари бўйича биринчи молиявий ҳисобот ҳисобланади?

6. МҲХСлари бўйича биринчи молиявий ҳисобот тузишда ҳисоб сиёсати.

7. Халқаро стандартлар бўйича биринчи молиявий ҳисобот камраб олган давр.

8. Бошланғич бухгалтерия баланси.

9. Бошқа стандартлар талабларига истиснолар.

10. Миллий қоидалар бўйича ҳисобот ва МҲХСлари бўйича тузилган ҳисобот ўртасидаги фарқлар тўғрисида очиқлашлар.

II-БОБ. МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИДА УМУМИЙ МАСАЛАЛАР

2.1-§. Халқаро молиявий ҳисоботнинг мазмуни, мақсади ва вазифалари ҳамда сифат жиҳатдан тавсифи. Молиявий ҳисоботнинг элементлари, уларни ўлчаш ва аниқлаш²⁵

Хорижий сармоядорларга қулай инвестициявий муҳитни яратиш ҳамда кенг кўламда халқаро интеграциялашувга эришиш менежмент тизимини, халқаро инвесторларни ва бошқа ахборот фойдаланувчиларни сифатли ва ишончли ахборотлар билан таъмин этишга кўп жиҳатдан боғлиқ ҳисобланади. Шу боис, молиявий ҳисобот сифатини ошириш сўнги натижада бошқарув қарорларининг сифатини ва ўз вақтидалигини таъмин этади.

1-сон Бухгалтерия Ҳисоби Халқаро Стандарти (БҲХС) “Молиявий ҳисоботни тақдим этиш”да “умумий фойдаланишдаги молиявий ҳисобот” тушунчаси киритилган бўлиб, унга қуйидагича таъриф берилган: “**Умумий фойдаланишдаги молиявий ҳисобот** – бу шундай фойдаланувчиларнинг эҳтиёжини қондиришга қаратилганки, қайсики улар ўзларининг аниқ ахборот эҳтиёжларига тўлиқ жавоб берадиган ҳисоботларни тақдим қилишни талаб этиш имкониятига эга бўлмайди.”

Бундай молиявий ҳисобот бир йилда бир мартадан кам бўлмаган ҳолда тайёрланади ҳамда тақдим қилинади ва кенг доирадаги ахборот фойдаланувчиларнинг умумий бўлган ахборот эҳтиёжларини қондиришга қаратилган.

Кўп фойдаланувчилар молиявий ҳисоботни молиявий ахборотларнинг бош манбаи сифатида қарайди. Шу боис, молиявий ҳисобот уларнинг эҳтиёжларини ҳисобга олган ҳолда тайёрланиши ва тақдим қилиниши шарт.

Ушбу ҳужжатда умумий фойдаланишдаги молиявий ҳисоботнинг мақсадини қуйидагича изоҳлайди: “Молиявий ҳисобот ташкилотнинг молиявий

²⁵ Ушбу параграф ТДИУнинг тадқиқотчиси Д.С. Ташназарова билан ҳамкорликда ёзилган.

ҳолати ва фаолиятининг молиявий натижаларини структуралаштирилган ҳолда тақдим қилишдир. Умумий фойдаланишдаги молиявий ҳисоботнинг мақсади ташкилотнинг молиявий ҳолати, унинг фаолияти молиявий натижалари ва пул маблағлари ҳаракати тўғрисида шундай ахборотларни тақдим қилиш бўлиб ҳисобланадики, қайсики ушбу маълумотлар кенг ахборот фойдаланувчиларга иқтисодий қарорлар қабул қилишда фойдали бўлади. Молиявий ҳисобот шунингдек, ташкилот раҳбариятига ишонч билдирилган ресурсларни бошқариш натижаларини ҳам кўрсатади. Ушбу мақсадга эришиш учун молиявий ҳисобот ташкилотнинг қуйидаги кўрсаткичлари тўғрисида ахборотларни таъмин этади:

- (a) активлар;
- (b) мажбуриятлар;
- (c) хусусий капитал;
- (d) даромад ва харажатлар, фойда ва зарарларни ҳам ўз ичига олади;
- (e) хусусий капиталдаги бошқа ўзгаришлар ва
- (f) пул маблағлари ҳаракати.”

Молиявий ҳисоботни таърифлашда унинг молиявий бухгалтерия ҳисобининг таркибий қисми эканлиги, унинг ахборот таъминоти функциясини, мақсадини амалга оширишда муҳим бўғин эканлигини, унинг процедурасида асосий босқич эканлигини ҳамда молиявий ҳисобнинг бутун натижалари молиявий ҳисоботларда мужассамланишини, унинг асосий мақсади ахборот фойдаланувчиларнинг ташкилотнинг молиявий ҳолати, фаолиятнинг молиявий натижалари, пул маблағларининг ҳаракатига доир ахборотга бўлган эҳтиёжини қондириш эканлигини инобатга олиш лозим, деб ўйлаймиз. Ушбу талаблар асосида молиявий ҳисоботга қуйидагича таърифни берамиз:

“Молиявий ҳисобот бу – молиявий бухгалтерия ҳисобининг мақсади, функциялари ва вазифаларини амалга ошириш воситаси бўлиб ҳисоб процедурасида муҳим якуний натижавий босқич ҳисобланиб, унинг ёрдамида корхонанинг ўтган даври учун умумэътироф этилган қоидалар асосида ташкилотнинг молиявий ҳолати, унинг молиявий-иқтисодий

фаолияти натижалари ҳамда пул маблағлари ҳаракатига доир энг объектив ва сифатли жамланган ахборотларни ўзида мужассамлаштирган тизимдир. У ички ва асосан ташқи ахборот фойдаланувчиларга қарорлар қабул қилиш ва назорат учун ахборотга бўлган умумий эҳтиёжини таъминлашга қаратилган.”

Ушбу таъриф асосида молиявий ҳисоботнинг қуйидаги *хусусиятларини* эътироф этиш лозим:

- 1) Молиявий ҳисобот молиявий бухгалтерия ҳисоби жараёнининг охириги маҳсули, яъни бухгалтерия ҳисобининг маҳсулоти ҳисобланади;
- 2) молиявий ҳисобот молиявий бухгалтерия ҳисобининг мақсадини амалга оширади, яъни молиявий ҳисобот ва молиявий бухгалтерия ҳисоби мақсади бир-бирига уйғун ҳисобланади;
- 3) молиявий ҳисобот молиявий бухгалтерия ҳисобининг процедурасининг асосий якуний бўғинидир;
- 4) молиявий ҳисобот молиявий бухгалтерия ҳисоби методининг элементидир;
- 5) молиявий ҳисобот корхонанинг молиявий хўжалик фаолиятининг маълум бир даврдаги ҳолати ва давр давомида ўзгариши тўғрисидаги ахборотларни тақдим этади;
- 6) молиявий ҳисобот ўтган ҳодисалар ва жараёнлар тўғрисида ахборот беради;
- 7) молиявий ҳисобот даври йиллик ва оралиқ даврларни ўз ичига олади;
- 8) молиявий ҳисобот умумэътироф этилган принциплар ва қоидалар асосида тайёрланади;
- 9) молиявий ҳисобот корхонанинг молиявий ҳолати, фаолиятнинг молиявий натижалари тўғрисидаги ахборотларни тақдим этади;
- 10) молиявий ҳисобот ташкилотнинг активлари, мажбуриятлари, хусусий капиталининг маълум бир санадаги ҳолати ҳамда ҳисобот даврида

даромад ва харажатлари, хусусий капиталнинг ўзгариши, пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ахборотларни тақдим этади;

11) молиявий ҳисобот асосан аниқ ахборот эҳтиёжларига жавоб берадиган ахборотларни талаб қилиш имконияти бўлмаган кенг ахборот фойдаланувчиларга мўлжалланган;

12) молиявий ҳисобот бухгалтерия ҳисоби стандартлари талабларига жавоб берадиган қатъий тартибга солинган махсус шаклларда тузилади;

13) молиявий ҳисобот ахборотлари асосида фойдаланувчилар томонидан иқтисодий қарорлар қабул қилинади;

14) молиявий ҳисобот маълумотлари молиявий-иқтисодий фаолиятини назорат қилишда ва режалаштиришда, “қайтарма боғлиқликни” ўрнатишда фойдаланади;

15) молиявий ҳисобот асосида менежментнинг ишониб топширилган ресурслардан фойдаланиш ҳолатига доир фаолиятига баҳо берилади ва назорат қилинади.

Молиявий ҳисоботни таснифлаш унинг масалаларига ойдинлик киритиш, ҳисобот турларининг бир-бирига боғлиқлигини тўлароқ тушуниш имкониятини беради. Тадқиқотлар натижаси бўйича молиявий ҳисобот тузилиш усули, молиявий ҳисобот таркиби, қамраб олиш даври, сегментланиши, алоҳида вазиятларда тузилиши, бизнес бирлашишлари ва молиявий ҳисобот консолидацияси, бухгалтерия ҳисоби субъекти турлари, аудит қилинишига каби белгилари бўйича таснифлаш таклиф қилинди. Уларнинг тасниф белгилари бўйича таркиби қуйидагилардан иборат.

Тузилиш усулига кўра: компьютерлаштирилган тизимда махсус дастурларда тузилган молиявий ҳисобот; қўлда тузилган молиявий ҳисобот.

Молиявий ҳисобот таркиби бўйича: бухгалтерия баланси; молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот; пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот; хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот; бошқа очиқлашлар.

Алоҳида вазиятларда тузилган молиявий ҳисобот: Гиперинфляция шароитидаги молиявий ҳисобот; тугалланаётган фаолиятдаги молиявий

ҳисобот; баҳолар тебранишини акс эттирувчи молиявий ҳисобот; ҳисобот санасидан кейинги ҳодисаларни акс эттирувчи молиявий ҳисобот; пенсия таъминоти дастурлари бўйича молиявий ҳисобот; активларнинг қадрсизланиши акс эттирувчи ҳисобот; давлат субсидиялари ва ёрдамларини акс эттирувчи молиявий ҳисобот; молиявий инструментларни акс эттирувчи ҳисобот.

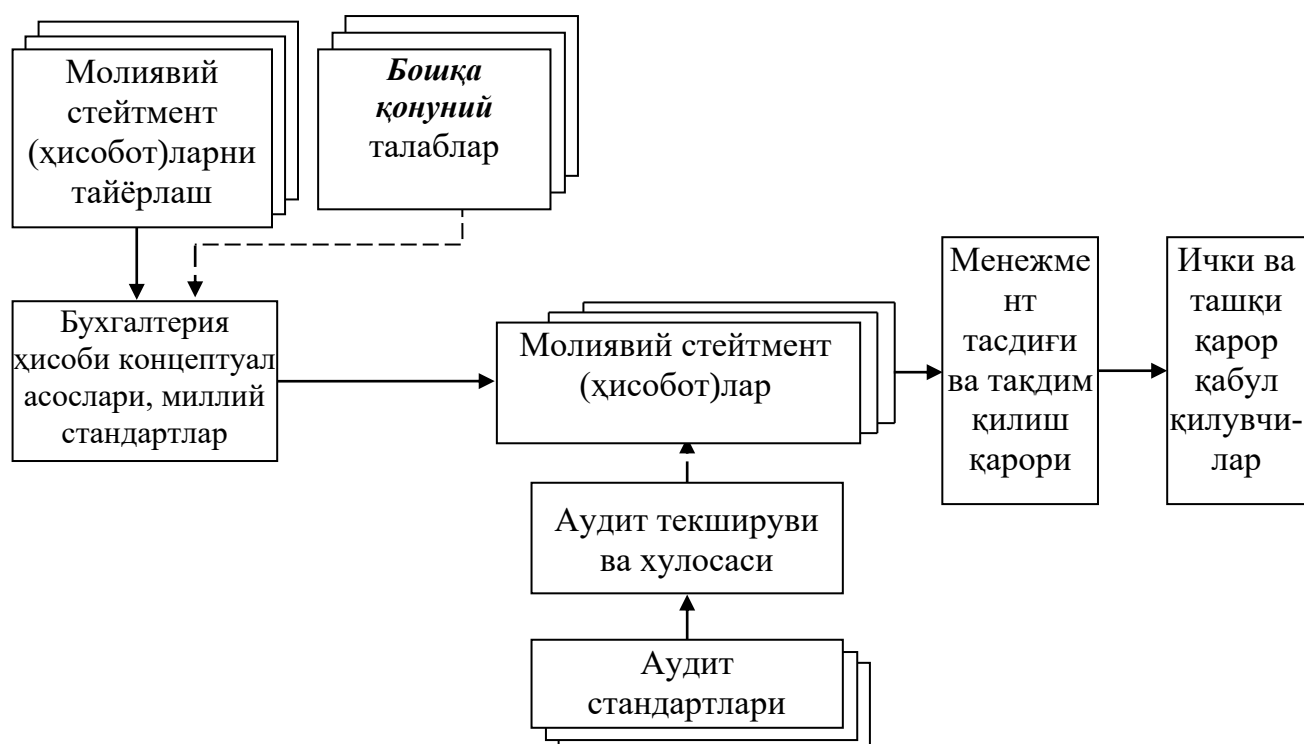
Корхоналар бирлашиши ва консолидацияланишига доир ҳисоботлар: Корхоналарнинг бирлашиши бўйича молиявий ҳисобот; консолидациялашган молиявий ҳисобот ва алоҳида молиявий ҳисобот; қўшма корхоналарда иштирок этиш бўйича молиявий ҳисобот.

Қамраб олиш даври бўйича: Йиллик молиявий ҳисобот; оралик (чораклик) молиявий ҳисобот.

Молиявий-иқтисодий субъекти тури бўйича: Банклар ва кредит ташкилотлари молиявий ҳисоботи; бюджет ташкилотлари молиявий ҳисоботи; бизнес бирликлари молиявий ҳисоботи.

Аудит қилинишига қараб: Мажбурий аудит қилинадиган молиявий ҳисобот; ихтиёрий аудит қилинадиган молиявий ҳисоботи.

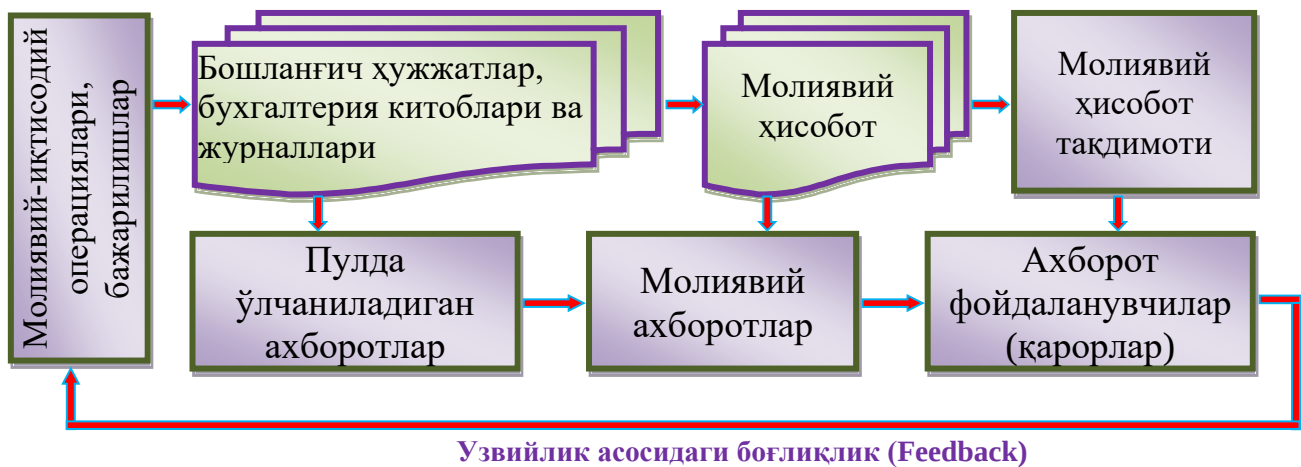
Молиявий ҳисобот (стейтмент)ларни тақдимот қилиш жараёнини 2.1-расм орқали ифодалашимиз мумкин.



2.1-расм. Молиявий ҳисобот (стейтмен)ларни тақдимот қилиш жараёни²⁶.

Молиявий Ҳисоботнинг Халқаро Стандартлари Тушунтиришларида келтирилган Молиявий Ҳисоботни Тайёрлаш ва Тақдим Қилишнинг Концепциясида молиявий ҳисобот фойдаланувчиларига сармоядорлар, ходимлар, қарз берувчилар, таъминотчилар ва бошқа савдо кредиторлари, харидорлар, ҳукумат органлар, жамоатни киритган ҳолда, уларнинг ахборот эҳтиёжларини қондириш масаласини қуйидагича тавсифлайди: “Молиявий ҳисобот орқали барча ахборот эҳтиёжларини қондириш мумкин бўлмасда, барча фойдаланувчилар учун умумий бўлган талаблар амал қилади. Чунки, сармоядорлар компания учун капитал таъминотчиси ҳисобланади, уларнинг эҳтиёжини қондирадиган ахборотларни таъмин этиш молиявий ҳисоботдан бошқа фойдаланувчиларнинг ҳам кўпчилик эҳтиёжларини қондира олади.”

Молиявий ҳисоботнинг назарий асослари масалаларида молиявий ҳисоботни амалга оширишнинг модели муҳим аҳамият касб этади (2.2-расм).



2.2-расм. Молиявий ҳисоботнинг модели

Молиявий ахборотлар молиявий ҳисоботларда акс эттирилади, молиявий ҳисобот белгиланган муддатларда ахборот фойдаланувчиларга тақдим қилинади. Улар томонидан ҳисоботлардаги ҳақиқий маълумотларнинг режалар ҳамда бюджетлардан четланишлари аниқланиб, уларнинг сабаблари таҳлил қилинади. Бошқарувчилар йўл қўйилган камчиликларни бартараф этиш, режа ва бюджетларга ўзгартиришлар киритиш ва корхона фаолиятига доир бошқа

²⁶ Kermit D. Larson, Paul B.W. Miller. Financial Accounting. Sixth Edition. Irwin. 1995.25 б. чизма қайта ишланди

муҳим қарорлар қабул қилади. Ташқи ахборот фойдаланувчилар ҳам инвестиция киритиш борасида ўз муносабатларини билдиради. Бу қарорлар узвийлик асосидаги боғлиқлик (feedback) бўйича корхонанинг режалари, бюджетлари, бажарилишлари ва молиявий-иқтисодий операцияларига ўз таъсирини кўрсатади. Натижада, фаолият жадаллашади ва иқтисодий самарадорлик ошади.

1-сон МҲХС “Молиявий ҳисоботнинг тақдим этилиши” (51-53§) молиявий ҳисоботнинг реквизитлари келтирилган. Молиявий ҳисобот қуйидаги кўрсаткичларни албатта қамраб олиши керак:

а) Ҳисобот бераётган корхонанинг номи ёки уни белгилашнинг ҳар қандай усули;

б) молиявий ҳисобот алоҳида компаниялар ёки компаниялар гуруҳига тааллуқлилиги;

с) ҳисобот даврининг тугалланиш санаси ёки молиявий ҳисобот қамраб олган давр ёки изоҳларда келтирилади (масалан, ҳисобот йили календарь йил қабул қилинган бўлса молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот 200X йил 31 декабрь ҳолатида, фойда ва зарарлар ва бошқа тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисобот 200X й. 31 декабрь билан якунланадиган йил учун деб кўрсатилиши талаб этилади);

д) 21-сон МҲХСда аниқлангандек ҳисоботда тақдим этиладиган валюта;

е) валютанинг яхлитланиши.

Молиявий ҳисобот ҳар йили бир мартадан кам бўлмаган тартибда тақдим қилиниши шарт (36-37§). Агарда ҳисобот берувчи ташкилотнинг ҳисобот санаси ўзгарса ва йиллик молиявий ҳисобот бир йилдан ортувчи ёки ундан қисқа давр учун тақдим этилса ташкилот қуйидаги ахборотларни очиқлаши талаб этилади:

а) Ортувчи ёки қисқартирилган даврдан фойдаланишнинг сабаблари;

б) фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот, хусусий капитал ўзгариши тўғрисидаги ҳисобот, пул маблағлари ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот ва

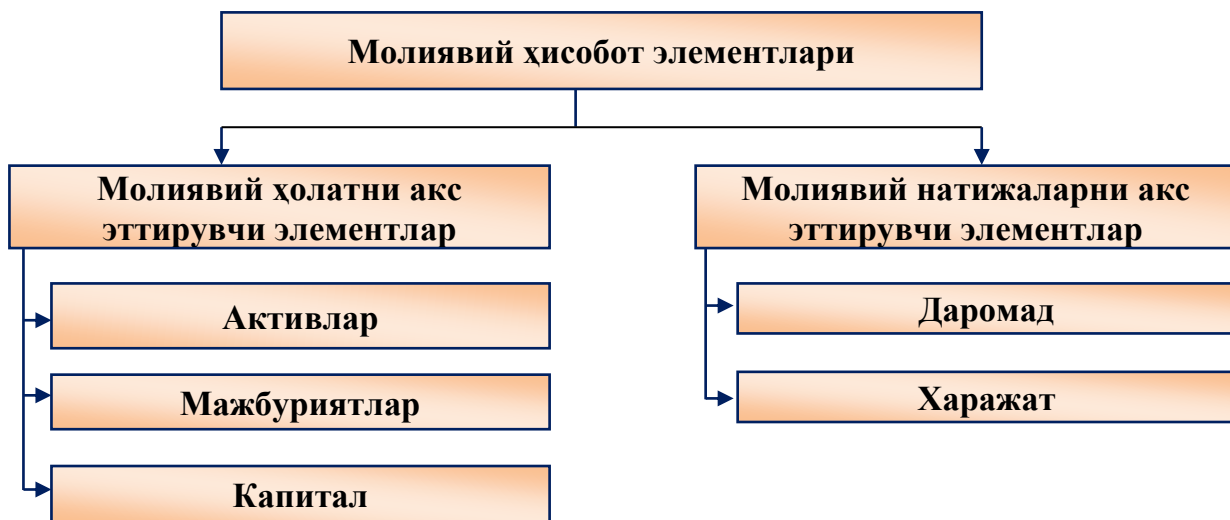
тааллуқли изоҳларда таққосланадиган суммалар тўлиқ бўлмаган ҳолда таққосланувчи эканлиги факти.

Молиявий бухгалтерия ҳисобининг муҳим концептуал масалаларидан бири молиявий ҳисобот элементларни тавсифлаш бўлиб ҳисобланади.

Халқаро ҳужжатларда молиявий ҳисобот элементлари икки гуруҳга ажратилади. *Биринчи гуруҳ* “баланс асосида молиявий ҳолатни баҳолаш билан боғлиқ элементлар” деб номланиб, унга актив, мажбурият ва капитал киритилган. *Иккинчи гуруҳ* “фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботи асосида фаолият натижаларини баҳолаш билан бевосита боғлиқ элементлар” деб аталиб, уларга даромад ва харажатлар киритилган.

Халқаро концепцияга мувофиқ молиявий ҳолатни ўлчаш билан боғлиқ элементларга активлар, мажбуриятлар ва капитал киритилади. Улар қўйидагича тавсифланган (2.3-расм):

Ушбу расмда келтирилган элементларга халқаро стандартда келтирилган тавсифларини келтирамыз:



2.3-расм. Молиявий ҳисобот элементлари

а) **Активлар** – бу корхона томонидан ўтган ҳодисалар натижасида назорат қилинадиган ресурслар бўлиб, улардан фойдаланиш келгусида корхонага иқтисодий наф келтиради;

б) **Мажбуриятлар** – бу корхона фаолиятида ўтган ҳодисалар натижасида юзага келган ҳақиқий мажбуриятлари ҳисобланиб, уларнинг сўндирилиши

(узилиши) иқтисодий нафни мужассамлантирувчи корхона ресурсларнинг ташқарига чиқиб кетишига олиб келади;

с) **Капитал** – бу компаниянинг барча мажбуриятлар чиқарилиб ташлангандан кейин қолган активларга бўлган улушдир.

МҲХСлари бўйича бухгалтерия тенглигининг асосий кўриниши қуйидагича бўлади:

АКТИВЛАР - МАЖБУРИЯТЛАР = ХУСУСИЙ КАПИТАЛ

Компания фаолиятининг натижалари худди инвестициядан олинган самара, акциядан олинган фойда каби иқтисодий моҳиятга эга бўлган фойда кўрсаткичи билан тавсифланади. Корхона фаолияти фойдасини ўлчовчи элементларга даромад ва харажатлар киради.

Даромад ва харажатларнинг элементларига халқаро стандартларда қуйидагича аниқлашлар берилган:

а) **Даромад** – бу ҳисобот даври давомида компания мулкдорларининг бадал киритиши билан боғлиқ бўлмаган ҳолда капиталнинг кўпайишида ўз аксини топган активларнинг келиб тушиши ва бошқа ўсиши ёки мажбуриятларнинг камайиши шаклида юз берадиган иқтисодий нафларнинг кўпайишидир;

б) **Харажатлар** – бу ҳисобот даври давомида компания мулкдорларига бадал тўловлари билан боғлиқ бўлмаган ҳолда капиталнинг камайишида ўз аксини топган активларнинг чиқариб кетилиши ва бошқа эскириши ёки мажбуриятларнинг ўсиши шаклида юз берадиган иқтисодий нафларнинг камайишидир.

Бухгалтерия ҳисоби халқаро концепциясига мувофиқ молиявий ҳисобот элементлари аниқликларига жавоб берувчи объектлар қуйидаги ҳолларда тан олинади:

А) Компания томонидан объект билан боғлиқ бўлган иқтисодий наф олиниши ёки бой берилишининг салмоқли эҳтимоли мавжуд бўлган ҳолларда;

В) объект таннарх ёки қийматга эга бўлиб, ишонччилик асосида ўлчанилганда.

Молиявий ҳисобот аниқликларига жавоб берувчи объектлар бухгалтерия баланси ва молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботларда ўз аксини топиши учун улар ўлчанилиши (*Measurement*) талаб этилади. Молиявий ҳисоботдаги турли хил даражаларда ва комбинацияларда ўлчашнинг турли усуллари ишлатилади. Уларга қуйидагилар киради:

а) Бошланғич қиймат (*Historical cost*). Бу усулга асосан активлар, улар учун тўланган пул маблағлари ёки уларнинг эквиваленти суммасида ёки уларни харид қилганда эъвазига бериладиган қаршилиқнинг адолатли қийматида қайд қилинади. Мажбуриятлар эса қарзга алмаштириш ҳисобидан олиниши жараёнида ёки айрим ҳолатларда (масалан, фойда солиғи) бизнеснинг нормал курсида мажбуриятларни узиш учун мўлжалланган пул ва пул эквивалентларининг суммасида ҳисобга олинади;

б) Жорий таннарни (*Current cost*). Активлар ҳозирги кунда шунга ўхшаш бўлган ёки ўрнини босадиган актив харид қилинган тақдирда тўлаш учун талаб қилинадиган пул ва пул эквиваленти суммаси билан ўлчанилади. Мажбуриятлар эса ҳозирги кунда қарзларни узиш учун талаб қилинадиган пул ёки пул эквивалентининг дисконтланмаган суммаси билан баҳоланади;

в) Сотишга қобилиятли (ижро) қиймат (*Realisable (settlement) value*). Активлар, уларни ҳозирги кунда сотиш натижасида олиниши мумкин бўлган пул ёки пул эквиваленти суммаси билан белгиланади. Мажбуриятлар эса ижро этиш қийматида, яъни бизнеснинг нормал шароитида қарзларни узиш учун мўлжалланган пул ёки пул эквивалентларининг дисконтланмаган суммасида қайд қилинади.

д) Ҳақиқий қиймат (*Present value*). Активлар бизнеснинг нормал курсида ҳақиқий дисконтланган қийматида келиб тушиши кутилаётган суммада акс эттирилади. Мажбуриятлар эса бизнеснинг нормал курсида, яъни қарзларни узиш учун талаб қилинадиган ва келгусида чиқиб кетиши кутилаётган ҳақиқий дисконтланган қийматда қайд қилинади. Бунинг учун дисконтлаш коэффициентидан фойдаланилади. Уни ҳисоблаш тартиби қуйидаги мисолда келтирилган.

1-мисол. Банк фоизларини капитализациялаш билан йиллик 10%лик жамғармаларни қабул қилади.

Талаб этилади:

1. Бошланғич жамғарма 300 п.б. бўлганда икки йилдан кейин олинishi мумкин бўлган сумма;

2. 363 п.б.даги суммани олиш учун банкка қанча суммада омонат киритishi керак бўлади.

Ечиш:

1. Биринчи ҳолатда:

$$1\text{-йил: } 300 \times (100\% + 10\%) = 300 \times 1.1 = 330 \text{ п.б.}$$

$$2\text{-йил } 330 \times (100\% + 10\%) = 330 \times 1.1 = 363 \text{ п.б.}$$

2. Юқоридаги амалнинг тескараси дисконтлаш деб аталади ва формула орқали аниқланади.

$$PV = \frac{FV}{(1+i)^n}$$

Бу ерда,

PV (Present value) – вақт омилини ҳисобга олган ҳолда ҳақиқий қиймат.

FV (Future value) – келгусида пул оқими

i – фоиз ставкаси

n – даврнинг тартибли рақами

$$PV = \frac{363}{(1+0.1)^2} = 300$$

Асосан, кўпчилик ҳолларда ўлчов базиси сифатида корхоналар томонидан бошланғич қиймат базиси қўлланилади. Бунда бошқа ўлчов базисларини ҳам комбинациялаштирилиши мумкин. Масалан, одатда захиралар қийматнинг энг пастига ёки сотишга қобилиятли қийматида, бозорга қобилиятли қимматли қоғозлар эса бозор қийматида, пенсия мажбуриятлари ҳақиқий қийматда қайд қилинади.

Халқаро молиявий ҳисоботни тақдим қилиш масалалари бевосита 1-сон БҲХС, 8-сон БҲХС ва 7-сон БҲХСларда кўзда тутилган. Бундан ташқари, молиявий ҳисоботнинг алоҳида компонентлари ва айрим объектлар

тўғрисидаги ахборотларни тавсифлаш масалалари 10, 30, 14, 26, 29, 34, 35, 15, 21, 24, 33-сонли БҲХСларида ҳам ёритилган.

1-сон БҲХС “Молиявий ҳисоботни тақдим қилиш” стандартида молиявий ҳисоботни тақдим қилишнинг умумий қоидалари, ҳисоботларнинг таркиби ва мазмунига қўйиладиган минимал талаблар келтирилган.

Ушбу стандартнинг мақсади корхонанинг ўз молиявий ҳисоботининг ўтган даврлардаги молиявий ҳисоботида ҳамда бошқа корхоналарнинг молиявий ҳисоботларига таққосланувчанлигига эришиш учун умумий мақсадлардаги молиявий ҳисоботни тақдим қилишнинг негизини таъминлаш бўлиб ҳисобланади.

Компания раҳбарияти ҳар бир қўлланиладиган БҲХС ва Интерпритация бўйича Доимий Қўмитанинг интерпритациялари талабларига тўлиқ мувофиқ ҳолда ҳисоб сиёсатини ишлаб чиқиши керак.

БҲХСларида аниқлашлар бўлмаган ва Интерпритациялар берилмаган ҳолларда раҳбарият ҳисоб сиёсатини ишлаб чиқишда молиявий ҳисоб фойдаланувчилари учун фойдали ахборотларни таъмин этишда ўзларининг мушоҳадаларидан келиб чиқади. Ушбу мушоҳадаларни тайёрлашда корхона раҳбарияти қуйидагилардан келиб чиқади: **фаолиятнинг узлуксизлиги; жамғарилиш; тақдим қилишнинг кетма-кетлиги; салмоқлилик; ўзаро қоплаш ва ахборотларнинг таққосланишлиги киритилган.**

Молиявий ҳисобот албатта корхонанинг молиявий ҳолати, молиявий натижалари ва пул маблағлари ҳаракати тўғрисида **виждонан тақдим этишлари** шарт. Виждонан тақдим этиш ҳисоб принципларида мужассамлашган активлар, мажбуриятлар, даромад ва харажатларни ҳисобга олиш қоидалар ва мезонларига тўлиқ риоя қилган ҳолда ҳаққоний акс эттиришни англатади.

Молиявий ҳисобот **минимум ҳар йили** тақдим қилиниши лозим. Компания айрим ҳолларда истисно тариқасида ҳисобот даврини бир йилдан ошадиган ёки кам даврини ҳам белгилаши мумкин. Бундай ҳолларда бир

йилдан фарқ қиладиган даврдан фойдаланиш сабаблари кўрсатилиб берилиши талаб қилинади.

Халқаро компаниялар раҳбарияти корхонанинг *ҳисоб сиёсатини* ишлаб чиқиши зарур, қайсики барча молиявий ҳисоботлар ҳар бир қўлланилаётган БҲХСлар ҳамда Доимий Қўмитанинг стандартларга келтирган интерпритацияларига тўлиқ мувофиқ келсин. Агарда аниқ талаблар бўлмаган ҳолларда корхона раҳбарияти молиявий ҳисоботларда тақдим қилинаётган ахборотларнинг а) фойдаланувчилар томонидан қарорлар қабул қилинганда *уйғунлиги* ва (б) *ишончлигини* таъмин этишлари лозим.

Корхона раҳбарияти молиявий ҳисоботни тайёрлашда корхона ўз фаолиятини давом эттира олиш қобилиятини баҳолай олиши лозим. Молиявий ҳисобот корхона ўз фаолиятини *узлуксиз давом эттириши* тўғрисидаги, яъни раҳбарият корхонанинг ликвидация қилиниши ёки ўз фаолиятини тўхтатишини мўлжалламаган ёки ушбу масалани кўриб чиқиш сабаблари бўлмаган йўл қўйилишларга асосан тузилиши лозим. Агарда ушбу ҳолатлар мавжуд бўлса, корхона ҳисоб сиёсатида уларни баён этиши лозим бўлади.

Корхона молиявий ҳисоботини пул маблағларига доир ахборотлардан ташқарисини *ҳисоблаш методига* асосан тузишлари лозим. Ушбу методга асосан операция ва жараёнлар улар қачон юз берган бўлса (пул келиб тушуши ва пул маблағларининг тўланиши қатъий назар) шу пайтда тан олинади ва улар тааллуқли бўлган даврларидаги ҳисоб регистларида қайд қилинади ва молиявий ҳисоботларда тақдим этилади. Харажатлар фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда сарфланган харажатлар билан ишлаб топилган даромадларнинг аниқ моддалари ўртасидаги *мувофиқлик концепциясига* асосан тан олинади.

Молиявий ҳисоботларда моддаларни тақдим қилиниши ва уларнинг таснифи бир даврдан иккинчи даврда сақланиши лозим (*тақдим қилишнинг кетма-кетлиги*). Агарда ўзгарган таркиб эҳтимол тўлиқ сақланилса ёки муқобил кўринишда тақдим қилишдан олинadиган наф муқаррар бўлса,

корхона молиявий ҳисоботларни тақдим қилишда усулларга ўзгартириш киритиши керак бўлади.

Молиявий ҳисобот *салмоқли* бўлган моддаларнигина акс эттириши лозим. Салмоқли бўлмаган моддалар анологик характердаги моддалардаги суммалар билан бирлаштирилиши ва алоҳида тақдим этилмаслиги лозим.

Ҳисоботларда активлар ва мажбуриятларнинг *бир-бирини қоплаган* ҳолда акс эттирилишига йўл қўйилмаслиги лозим (БҲХСлари талаб қилган ёки рухсат берган ҳоллардан ташқари). Даромад ва харажатларнинг моддалари бир-бирини қоплашга агарда БҲХСларида талаб этилса ёки рухсат этилса ҳамда салмоқли бўлмаган операциялар натижасида юзага келган фойда ва зарарлар, қайсики анологик операциялар натижалари билан бирлаштириладиган ҳолларда йўл қўйилади.

Агарда БҲХСларида бошқача ҳолат кўзда тутилмаган бўлса, молиявий ҳисоботларда тақдим қилинаётган ахборотларнинг ўтган давр ҳисоботларидаги маълумотлари билан *таққосланувчанлиги* таъмин этилади.

Ушбу принциплар молиявий ҳисоботнинг ишончли, уйғун ва шаффоф бўлишини таъмин этади.

Таянч атамалар:

1. Молиявий ҳисобот - бу молиявий бухгалтерия ҳисобининг мақсади, функциялари ва вазифаларини амалга ошириш воситаси бўлиб ҳисоб процедурасида муҳим якуний натижавий босқич ҳамда ҳисоб методи ҳисобланиб, унинг ёрдамида корхонанинг ўтган даври учун умумэътироф этилган қоидалар асосида ташкилотнинг молиявий ҳолати, унинг молиявий фаолияти натижалари ҳамда пул маблағлари ҳаракатига доир энг объектив ва сифатли жамланган ахборотларни ўзида мужассамлаштирган тизимдир, қайсики у ички ва асосан ташқи ахборот фойдаланувчиларга қарорлар қабул қилиш ва назорат учун ахборотга бўлган умумий эҳтиёжини таъминлашга қаратилган.

2. Активлар – бу корхона томонидан ўтган ҳодисалар натижасида назорат қилинадиган ресурслар бўлиб, улардан фойдаланиш келгусида корхонага иқтисодий наф келтиради.

3. Мажбуриятлар – бу корхона фаолиятида ўтган ҳодисалар натижасида юзага келган ҳақиқий мажбуриятлари ҳисобланиб, уларнинг сўндирилиши (узилиши) иқтисодий нафни мужассамлантирувчи корхона ресурсларнинг ташқарига чиқиб кетишига олиб келади.

4. Капитал – бу компаниянинг барча мажбуриятлар чиқарилиб ташлангандан кейин қолган активларга бўлган улушдир.

5. Даромад – бу ҳисобот даври давомида компания мулкдорларининг бадал киритиши билан боғлиқ бўлмаган ҳолда капиталнинг кўпайишида ўз аксини топган активларнинг келиб тушиши ва бошқа ўсиши ёки мажбуриятларнинг камайиши шаклида юз берадиган иқтисодий нафларнинг кўпайишидир.

6. Харажатлар – бу ҳисобот даври давомида компания мулкдорларига бадал тўловлари билан боғлиқ бўлмаган ҳолда капиталнинг камайишида ўз аксини топган активларнинг чиқариб кетилиши ва бошқа эскириши ёки мажбуриятларнинг ўсиши шаклида юз берадиган иқтисодий нафларнинг камайишидир.

7. Бошланғич қиймат (Historical cost). Бу усулга асосан активлар, улар учун тўланган пул маблағлари ёки уларнинг эквиваленти суммасида ёки уларни харид қилганда эъвазига бериладиган қаршилиқнинг адолатли қийматида қайд қилинади. Мажбуриятлар эса қарзга алмаштириш ҳисобидан олиниши жараёнида ёки айрим ҳолатларда (масалан, фойда солиғи) бизнеснинг нормал курсида мажбуриятларни узиш учун мўлжалланган пул ва пул эквивалентларининг суммасида ҳисобга олинади.

8. Жорий таннархи (Current cost). Активлар ҳозирги кунда шунга ўхшаш бўлган ёки ўрнини босадиган актив харид қилинган тақдирда тўлаш учун талаб қилинадиган пул ва пул эквиваленти суммаси билан ўлчанилади. Мажбуриятлар эса ҳозирги кунда қарзларни узиш учун талаб қилинадиган пул ёки пул эквивалентининг дисконтланмаган суммаси билан баҳоланади.

9. Сотишга қобилиятли (ижро) қиймат (Realisable (settlement) value). Активлар, уларни ҳозирги кунда сотиш натижасида олиниши мумкин бўлган пул ёки пул эквиваленти суммаси билан белгиланади. Мажбуриятлар эса ижро этиш қийматида, яъни бизнеснинг нормал шароитида қарзларни узиш учун мўлжалланган пул ёки пул эквивалентларининг дисконтланмаган суммасида қайд қилинади.

10. Ҳақиқий қиймат (Present value). Активлар бизнеснинг нормал курсида ҳақиқий дисконтланган қийматида келиб тушиши кутилаётган суммада акс эттирилади. Мажбуриятлар эса бизнеснинг нормал курсида, яъни қарзларни узиш учун талаб қилинадиган ва келгусида чиқиб кетиши кутилаётган ҳақиқий дисконтланган қийматда қайд қилинади.

11. Молиявий ҳисоботни тайёрлашда корхона раҳбарияти қуйидагилардан келиб чиқади: фаолиятнинг узлуксизлиги; жамғарилиш; тақдим қилишнинг кетма-кетлиги; салмоқлили; ўзаро қоплаш ва ахборотларнинг таққосланишлиги киритилган.

2.2-§. 1-сон БҲХС “Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши.²⁷

1-сон БҲХС “Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш”нинг мақсади умумий фойдаланишдаги молиявий ҳисоботни тақдим этиш асосларини белгилаш бўлиб ҳисобланади. Бунда компаниянинг ўтган даврдаги молиявий ҳисоботи ҳамда бошқа компанияларнинг молиявий ҳисоботлари билан таққосланувчанлиги таъмин этилади.

Умумий фойдаланишдаги молиявий ҳисобот – бу ўзларининг махсус ахборотларга бўлган эҳтиёжларини қондиришга қаратилган ҳисоботни талаб қила олмайдиган фойдаланувчиларга мўлжалланган ҳисоботдир.

Изоҳлар – бу молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот, тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисобот, алоҳида фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот, хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот ва пул маблағлари тўғрисидаги ҳисоботларга қўшимча маълумотларни берувчи ахборотларни камраб олади. Изоҳлар кўрсатилган ҳисоботлардаги моддаларни баён этилиши ёки деталлашган расшифровкасини ҳамда ушбу ҳисоботларга очиқлашларни, шунингдек, ҳисоботда тан олинishi кўзда тутилмаган моддалар ҳақида ахборотларни ўз ичига олади.

²⁷ Ушбу параграф ТДИУ тадқиқотчиси Д.С. Ташназарова билан ҳамкорликда ёзилган.

Бошқа тўплам даромадлар даромадлар ва харажатлар моддаларини ўз ичига олади (шу жумладан реклассификацияга нисбатан коррективка), қайсики улар фойда ва зарарлар таркибида тан олинмайди, улар бошқа МҲХСларда талаб этилади ва йўл қўйилади.

Бошқа тўплам даромадлар компонентлари ўз ичига олади:

(а) қайта баҳолашдан қийматнинг ўсиши ўзгариши (16-сон БҲХС “Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар” ва 38-сон БҲХС “Номоддий активлар”);

(б) 19-сон БҲХС “Ходимларни рағбатлантириш”нинг 93 а - бандига мувофиқ тан олинган белгиланган тўловлар билан пенсия режаларидан актуар фойда ва зарарлар;

(с) хорижий бўлинма молиявий ҳисоботини ўтказишда юзага келадиган фойда ва зарарлар (21-сон БҲХС “Валютани алмаштириш курси ўзгаришининг таъсири”);

(д) сотиш учун мавжуд бўлган молиявий активларни такроран баҳолаш натижасида юзага келган фойда ва зарарлар (39-сон БҲХС “Молиявий инструментлар: тан олиш ва баҳолаш”);

(е) пул маблағларини хеджилаштиришда хеджилаштириш инструментларидан фойда ва зарарларнинг самарали қисми (39-сон БҲХС).

Фойда ва зарарлар – харажатлар чегирилган даромад, бунга бошқа тўплам даромадлар компонентлари кирмайди.

Умумий тўплам даромад – бу давр давомида мулкдор билан мулкдор сифатида юз берган операцияларнинг натижасида ўзгаришлар ҳисобланмаган тарздаги бошқа операциялар натижасида капиталнинг ўзгариши.

Умумий тўплам даромад фойда ва зарарлар ва бошқа тўплам даромадларнинг барча компонентларини ўз ичига олади.

Халқаро молиявий ҳисоботнинг тўлиқ комплекти қуйидаги **таркибий қисмлардан** ташкил топади (2.1-жадвал).

2.1- жадвал

А. Молиявий ҳисоботнинг асосий мажбурий шакллари

Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот (Statement of financial position)
Фойда ва зарарлар ҳамда бошқа тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисобот (Statement

of profit or loss and other comprehensive income)
Пул оқимлари ҳақидаги ҳисобот (Statement of Cash Flows)
Хусусий капиталнинг ўзгариши тўғрисидаги ҳисобот (Statement of changes in equity)
Изоҳлар, ҳисоб сиёсатининг қисқача тавсифи ва бошқа тушунтиришлар

Б. МҲХСлари талабларига мувофиқ ўтган даврлар ҳисоботи

Таққосланадиган ахборотлар: давр бошида молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот; ўтган давр учун фойда ва зарарлар ҳамда бошқа тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисобот
Ўтган ҳисобот даврлари учун молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот (агарда корхона МҲХСларини биринчи марта қўллаб ҳисоб сиёсатига ретроспектив ўзгаришлар киритса ёки молиявий ҳисобот моддаларини қайта таснифлашни амалга оширса)

В. Молиявий ҳисоботнинг ихтиёрий (қўшимча) шакллари

1	Даромадлар тўғрисидаги ҳисобот
2	Тақсимланмаган фойда тўғрисидаги ҳисобот
3	Маҳсулот (иш, хизматлар) таннархи тўғрисидаги ҳисобот
4	Мулк: ер, бино, машина ва асбоб-ускуналарнинг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот
5	Номоддий активларнинг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот
6	Сегментал молиявий ҳисоботлар

Кўпчилик ташкилотларда молиявий ҳисоботдан ташқари ташкилот раҳбариятига молиявий тавсиф берилади, қайсики унда ташкилотнинг молиявий иқтисодий фаолиятига тавсиф ва очиқлашлар, унинг молиявий ҳолати ва асосий муаммолар ва ноаниқликлар тавсифи келтирилади. Ушбу ҳисобот қуйидаги мазмундаги ахборотларни қамраб олади:

а) молиявий натижаларни белгиловчи асосий омиллар ва уларнинг таъсири, шу жумладан конъюктуранинг ўзгариши, қайсики корхона шу шароитда фаолият кўрсатади, ушбу ўзгаришларга ташкилотнинг реакцияси ва уларнинг таъсири ҳамда ташкилотнинг молиявий натижаларни қўллаб-қувватлаш ва яхшилашга қаратилган сиёсати, шу жумладан, дивиденд соҳасидаги сиёсати ҳам;

б) ташкилотнинг молиялаштириш манбалари, унинг мажбуриятлар ва хусусий капиталга нисбатан режадаги кўрсаткичлари; ва

(с) БҲХСларига мувофиқ бухгалтерия балансида ташкилотнинг тан олинмаган маблағлари.

Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботга қуйидагича таъриф берамиз: **“Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот (Бухгалтерия баланси) – бу молиявий ҳисоботнинг асосий компоненти бўлиб, ҳисобот даврининг охиридаги вақт моментида компаниянинг молиявий ҳолати, яъни унинг активлари, мажбуриятлари ва хусусий капиталининг таснифланган таркиблари бўйича ҳолатини ва ҳисобот даврида ўзгаришини тавсифловчи ҳамда тизимли равишда асосан ташқи ва ички ахборот фойдаланувчиларга компаниянинг молиявий ҳолатини баҳолаш ва унга доир қарорларни қабул қилиш учун тақдим қилинадиган ахборотларнинг стандартлашган тизимидир.”**

Бухгалтерия балансининг молиявий ҳолатни акс эттирувчи ҳисобот деб ҳам юритилади, чунки бу ҳисоботнинг мақсади компаниянинг ҳисобот даврининг охирида маълум бир вақт моментида молиявий ҳолатини акс эттирувчи ҳисоботи ҳисобланади.

Халқаро стандартларда компаниянинг **молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботи** минимум қуйидаги чизиқли моддаларни ўз таркибига олиши шарт (2.2-жадвал).

2.2-жадвал

Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот элементлари

Ўзбекча варианты	Инглизча варианты
1. Мулк (ер), бино ва машина ва асбоб-ускуналар	Property, plant and equipment
2. Инвестициявий мулк	Investment property
3. Номоддий активлар	Intangible assets
4. Молиявий активлар	Financial assets
5. Ҳиссали қатнашиш методи бўйича ҳисобга олинган инвестициялар	Investments accounted for using the equity method
6. Биологик активлар	Biological assets
7. Захиралар	Inventories
8. Савдо ва бошқа дебиторлик қарзлари	Trade and other receivables
9. Пул маблағлари ва пул эквивалентлари	Cash and cash equivalents
10. Сотиш учун мўлжалланган узоқ муддатли активлар ва чиқиб кетаётган гуруҳларнинг сотишга мўлжалланган активлари	Assets classified as held for sale, and assets indicated in disposal groups classified as held for sale
11. Жорий ва муддати узайтирилган солиқ активлари (алоҳида)	Current and deferred tax assets (separately)

12. Савдо ва бошқа мажбуриятлар	Trade and other payable
13. Жорий ва муддати узайтирилган мажбуриятлар (алоҳида)	Current and deferred tax liabilities (separately)
14. Резервлар	Provisions
15. Молиявий мажбуриятлар	Financial liabilities
16. Чиқиб кетаётган гуруҳлар сотишга мўлжалланган активлари бўйича мажбуриятлар	Liabilities included in disposal groups classified as held for sale
17. Амалдаги капитал ва резервлар	Issued capital and reserves attributable to owners of the parent
18. Назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси	Non-controlling interest

Бухгалтерия балансида акс этириლაётган ахборотларнинг таркибини халқаро стандартларга мувофиқлаштириш мақсадида ва бу борада хулосалар чиқариш учун қуйидаги солиштириш жадвалини тузамиз (2.3-жадвал).

2.3-жадвал

Бухгалтерия балансида тўғридан-тўғри акс этириლაётган ахборотлар қатори

БҲМСларига мувофиқ	МҲХСларига мувофиқ таклифлар
77.1. Моддий активлар	77.1 Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар
77.2. Номоддий активлар	77.2. Номоддий активлар
	77.3. Инвестициявий мулк
77.3. Молиявий активлар	77.4. Молиявий активлар (77.5, 77.7 ва 77.8 дан ташқари)
	77.5. Ҳиссали қатнашиш асосида киритилган инвестициялар
77.4. Захиралар	77.6. Захиралар
77.5. Дебиторлик қарзи	77.7. Савдо ва бошқа дебиторлик қарзлари
77.6. Пул маблағи ва пул эквивалентлари	77.8. Пул маблағлари ва пул эквивалентлари
77.7. Кредиторлик қарзи	77.9. Савдо ва бошқа кредиторлик қарзлари
	77.10. Баҳоланадиган мажбуриятлар
	77.11. Молиявий мажбуриятлар (77.9 ва 77.10дан ташқари)
	77.12. Солиқ мажбуриятлари (77.13дан ташқари)
	77.13. Фойда солиғи бўйича мажбуриятлар
	77.14. Муддати узайтирилган солиқ активлари

77.8. Ажратмалар	
77.9. Фоиз тўлашни талаб қилувчи мажбуриятлар	
77.10. Ўз сармояси ва захиралар	77.15. Хусусий капитал ва резервлар.

1-сон БҲМСда “Изоҳлар, ҳисоб-китоблар ва тушунтиришларда тақдим этиладиган ахборотлар” 80-бандида субъект тушунтиришларида ҳамда 1-сон БҲХСга мувофиқ бухгалтерия балансида ёки унга бериладиган очиқланишларда қуйидагиларни очиб беришга мажбур эканлиги кўрсатилган (2.4-жадвал):

2.4-жадвал

Бухгалтерия балансида ёки унга бериладиган очиқлашларда қайд қилинадиган ахборотлар қаторини солиштириш

1-сон БҲМС	1-сон БҲХС
80.1. Акциядорлик маблағларининг ҳар бир тоифаси бўйича:	76. (а) Акциядорлик капиталининг ҳар бир синфи учун:
80.1.1. Ўз қилинган акциялар сони;	(i) Чиқаришга рухсат берилган акциялар сони;
80.1.2. Чиқарилган, ҳақи тўла тўланган, чиқарилган, лекин ҳақи тўла тўланмаган акциялар сони;	(ii) Чиқарилган ва тўлиқ тўланган, шунингдек, чиқарилган лекин тўлиқ тўланмаган акциялар сони;
80.1.3. Акцияларнинг номинал қиймати;	(iii) Акцияларнинг номинал қиймати ёки акция номинал қийматга эга эмаслигини кўрсатиш;
80.1.4. Йилнинг бошида ва охирида ҳақи тўланмаган акцияларнинг камайиши;	(iv) Давр боши ва охирида муомаладаги акциялар миқдори текшируви;
80.1.5. Акциядорлик маблағларининг ҳар бир тоифасига тааллуқли ҳуқуқлар, афзалликлар ва чеклашлар, шу жумладан дивидендларни тақсимлаш ва сармояни қоплашга доир чеклаш;	(v) Тааллуқли класслар билан боғлиқ бўлган ҳуқуқ, имтиёзлар ва чегараланишлар, шу жумладан дивиденд тақсимлаш ва капиталга тўловлардаги чегараланишлар;
80.1.6. Жамиятнинг ўзига, хўжалик юритувчи субъектларга қарашли шўъба ва уюшган жамиятларга тегишли акциялар;	(vi) Ташкилотнинг ўзи томонидан ушлаб қолинган ташкилот ёки шўъба ёки ассоциациялашган компанияларнинг акциялари;
80.1.7. Опцион ва савдо контракти бўйича эмиссия учун захирага ажратилган акциялар, шу жумладан уларнинг муддатлари ва миқдорлари;	(vii) Опцион шартномалари бўйича чиқарилган ёки сотиш учун захира қилинган акциялар, шартлари ва суммалари кўрсатилган ҳолда.
80.2. Ўз сармоясидаги захиралар моҳияти ва мақсадлари баёни;	(b) хусусий капитал доирасида ҳар бир захира хусусияти ва

	мақсадини тавсифи
80.3. Мажбуриятларда дивидендларни тўлаш учун ажратилган пул миқдорларининг мавжудлиги (акциядорлар ёки муассислар, иштирокчилар йиғилишида расмий равишда маъқулланмаган тўловлар миқдорининг мавжудлиги).	

Ушбу жадвалда келтирилган қоидаларни солиштириш натижасида бир қанча хулосаларни келтириш мумкин. Солиштириш натижалари шуни кўрсатадики, миллий ва халқаро стандартлардаги қоидалар асосан бир-бирига мувофиқ келади, лекин айрим масалаларда такомиллаштириш зарурияти мавжуд.

Бухгалтерия балансида ахборотларни акс эттириш қоидалари. Ташкилот стандартнинг 57-67-бандларига мувофиқ равишда қисқа муддатли ва узоқ муддатли активларни тўғридан-тўғри балансда алоҳида бўлим сифатида тақдим этишлари шарт. Бунда истисно ҳолатлар ҳисобга олинади.

Қабул қилинган тақдим қилиш методидан қатъий назар активлар ва мажбуриятларнинг ҳар бир бундай чизиқли моддалари бўйича, қайсики тўланиши ёки қопланиши (а) баланс санасидан кейин ўн икки ойдан ошмайдиган ва (б) баланс санасидан кейин ўн икки ойдан ошадиган муддат давомида кутиладиган суммаларни бирлаштиради. Ташкилот тўланиши ва қопланиши ўн икки ойдан ошиши кутилаётган суммаларни очиқлаши шарт.

Қисқа муддатли активлар. Актив айланма маблағ сифатида мажбурий тартибда таснифланиши лозим, агарда у қуйидаги мезонлардан биронтасини қаноатлантирса:

(а) уни сотиш кўзда тутилади ёки сотишга ёки ташкилотнинг операцион циклининг одатий шароитида истеъмол қилишга мўлжалланади;

(б) у асосан сотиш мақсадига қаратилган бўлади;

(с) уни ҳисобот санасидан кейин ўн икки ой давомида реализация қилиш кўзда тутилади;

(д) у пул маблағлари ва пул эквивалентларидан ташкил топади (7-сон МҲХС “Пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот” стандартида

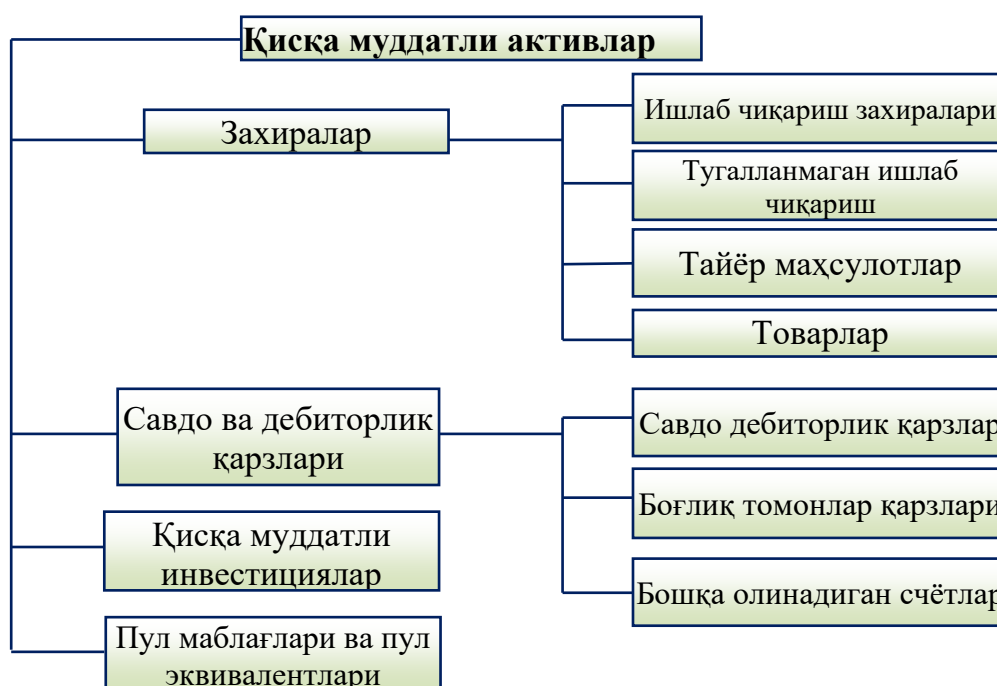
белгиланган), қачонки уни алмаштириш ёки қайсидир мажбуриятни ҳисобот санасидан кейин энг кам ҳолатда ўн икки ой давомида узиш таъқиқланган ҳолатлар бўлмаса.

Қисқа муддатли активларнинг таркиби ва таснифини 2.4-расмда келтирамиз.

Қисқа муддатли активлар учта фарқловчи жиҳатга эга [14]:

- Улар нормал операцион цикл давомида айланади;
- Улар ҳисобот санасидан 12 ойдан ошмаган давр давомида айланади;
- Фойдаланиш муддати билан чегараланмаган активлар. Уларга пул

маблағлари ва бошқа тез ликвидли активлар киради.

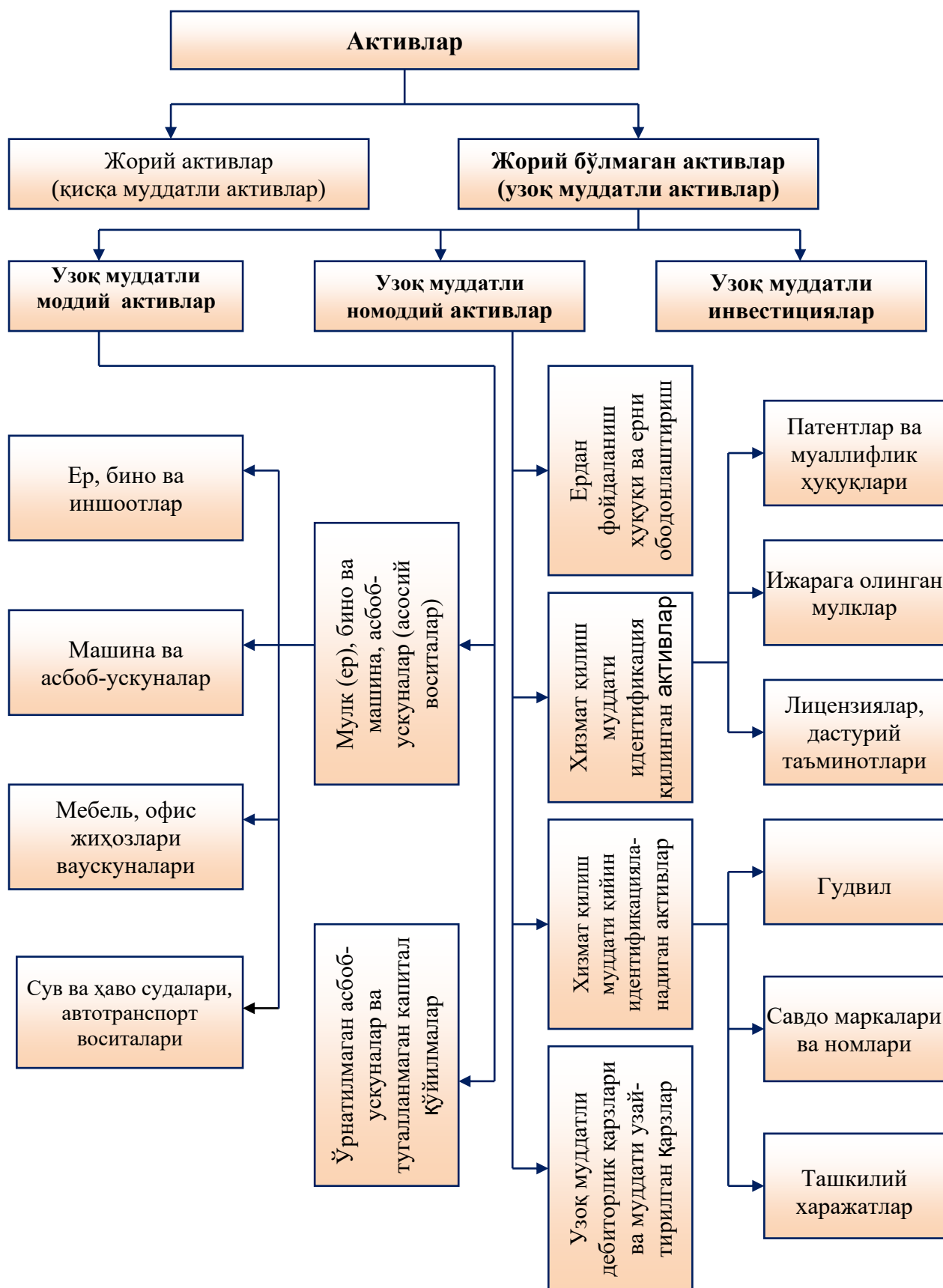


2.4-расм. Қисқа муддатли активлар таснифи

Узоқ муддатли активлар. Юқорида қайд қилинган мезонларига жавоб бермайдиган бошқа барча активлар узоқ муддатли активлар сифатида таснифланиши лозим. Узоқ муддатли активларнинг таснифланишини қуйидаги 2.5-расмда акс эттириш мумкин. Чет эл адабиётларида кўпчилик муаллифлар “ер ва ерни ободонлаштириш” ҳамда “табiiй ресурслар”ни узоқ муддатли моддий активлар таркибига киритишади.

Қисқа муддатли мажбуриятлар. Мажбуриятлар мажбурий тартибда қисқа муддатли сифатида таснифланади, агарда у қуйидаги мезонлардан биронтасини қаноатлантирса:

- (a) уни ташкилотнинг одатий операцион цикли доирасида узиш кўзда тутилади;
- (b) унинг асосан сотиш мақсадига мўлжалланганлиги;
- (c) у ҳисобот давридан кейин ўн икки ой давомида тўланишга қаратилганлиги;
- (d) ташкилотда тааллуқли мажбурият ҳисобот санасидан кейин минимум ўн икки ой давомида тўланишини ортга суришга сўзсиз ҳуқуқи йўқлиги.



2.5-расм. Узоқ муддатли активлар таркибий қисмлари

Узоқ муддатли мажбуриятлар. Юқорида қайд қилинган мезонларига жавоб бермайдиган бошқа барча мажбуриятлар узоқ муддатли мажбуриятлар сифатида таснифланиши лозим.

1-сон БҲХСда 74-77-моддаларида компаниянинг тўғридан-тўғри бухгалтерия балансида ёки бўлмаса ҳисоботларга изоҳларда акс эттириши талаб этиладиган ахборотлар қатори ҳам келтирилган.

Мажбуриятлар ва капитал таркиби ва таснифини 2.6-расмда акс эттирамиз.



2.6-расм. Мажбурият ва хусусий капитал таснифи

Капитал бўлимида қуйидаги элементлар акс эттирилган:

1) Номинал қиймати бўйича устав капитали, рухсат этилган ва ҳақиқатда чиқарилган акциялар сони кўрсатилади. Ўртоқлик жамиятларида эса бу бўлим ҳар бир класс иштирокчиларига оид бўлган ҳиссасини кўрсатган ҳолда умумий капитал суммаси;

2) эмиссион даромад, акцияларнинг номинал қийматидан ортган қисми;

3) резерв ва тақсимланмаган фойда;

4) назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси.

Бухгалтерия балансида моддаларни жойлаштиришда қуйидаги қоидага амал қилинади: **баланс моддаларини жойлаштиришда уларнинг ликвидлик даражаси ҳисобга олинади, яъни тез ликвидли активлардан қийин ликвидли активларга, худди шунингдек, қисқа муддатли мажбуриятлардан узоқ муддатли мажбуриятларга ўтиш тартибида жойлаштирилади.**

Бу борада қуйидаги тажрибани келтириш мақсадга мувофиқ ҳисобланади (2.5-жадвал):

2.5-жадвал.

Бухгалтерия балансида моддаларни ликвидлик даражасига қараб жойлаштириш²⁸

Активлар	Мажбуриятлар ва капитал
• Пул маблағлари ва уларнинг эквивалентлари; • Савдо ва бошқа дебиторлик қарзлари, шу жумладан, ҳисобот санасидан 12 ойдан ортиқ қопланиш муддатдагилари; • Захиралар; • Бошқа молиявий активлар, шу жумладан, ҳисобот санасидан 12 ойдан ортиқ қопланиш муддатдагилари; • Ҳиссали қатнашиш методи бўйича ҳисобга олинган инвестициялар, шу жумладан, ҳисобот санасидан 12 ойдан ортиқ қопланиш муддатдагилари;	• Савдо ва бошқа кредиторлик қарзлари, шу жумладан, ҳисобот санасидан 12 ойдан ортиқ қопланиш муддатдагилари; • Солиқ мажбуриятлари, шу жумладан ҳисобот санасидан 12 ойдан ортиқ қопланиш муддатдагилари; • Узоқ муддатли фоиз мажбуриятлари, шу жумладан, ҳисобот санасидан 12 ой давомида қопланиш муддатдагилари; • Резервлар, шу жумладан, ҳисобот санасидан 12 ой давомида қопланиш муддатдагилари; • Жами мажбуриятлар;

²⁸Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 57 с. Қайта ишланган.

• Номоддий активлар; • Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар;	• Таксимланмаган фойда; • Резерв капитали; • Чиқарилган акциядорлик капитали (шу жумладан, назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси) ёки ҳиссали капитал; • Жами капитал

Ташкилот балансида ёки унинг изоҳларида ҳар бир тақдим этилган чизиқли моддаларга ташкилотнинг операциялари мазмунига мувофиқ ҳолда таснифланган **классости моддаларини** очиқлаши шарт. Классости моддаларини деталлаштириш даражаси молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари талабларидан келиб чиқиб тааллуқли суммаларнинг миқдори, хусусияти ва мўлжалланганлигига қараб амалга оширилади. Ҳар бир моддада очиқлаш фарқланади. Масалан:

а) Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар объектлари 16-сон МҲҲС халқаро стандарти талабларига мувофиқ классларга ажратилади;

б) дебиторлик қарзлари, жумладан, харидор ва буюртмачилар қарзи, боғлиқ томонлар қарзи, олдиндан тўловлар ва бошқа қарзларга ажратилади;

с) захиралар 2-сон МҲҲС “Захиралар” халқаро стандарти талабларига мувофиқ товарлар, ишлаб чиқариш жўнатмалари, тугалланмаган ишлаб чиқариш ва тайёр маҳсулотларга ажратилиб кўрсатилади;

д) баҳоланадиган мажбуриятлар, ходимларни рағбатлантириш бўйича баҳоланган мажбуриятлар (19-сон МҲҲС) ва жорий солиқлар (12-сон МҲҲС), баҳоланадиган мажбуриятлар (37-сон МҲҲС) ва бошқа моддаларга ажратилади;

е) хусусий капитал ва резервлар тўланган капитал, эмиссион даромад ва резервларга бўлинади.

Юқоридаги қоидалар талабларига мувофиқ келадиган молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботнинг шакли қуйидаги 2.6-жадвалда келтирамыз:

2.6-жадвал

20XX йи 31 декабрь ҳолатида Х компаниясининг молиявий ҳолат
тўғрисидаги ҳисоботи²⁹

	Сатр	2016 й. 31 дек.	2015 й. 31 дек.
АКТИВЛАР			
ОБОРОТДАН ТАШҚАРИ АКТИВЛАР			
Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар	010	X	X
Гудвил	020	X	X
Номоддий активлар	030	X	X
Ҳиссали қатнашиш методи бўйича ҳисобга олинadиган инвестиция	040	X	X
Сотиш учун мавжуд бўлган инвестиция	050	X	X
Жами оборотдан ташқари активлар (010+020+030+040+050)	060	X	X
АЙЛАНМА МАБЛАҒЛАР			
Захиралар	070	X	X
Савдо ва бошқа дебиторлик қарзлари	080	X	X
Бошқа айланма маблағлар	090	X	X
Пул маблағлари ва уларнинг эквивалентлари	010	X	X
Жами айланма маблағлар (070+080+090+010)	020	X	X
Жами активлар (060+030)	030	X	X
ХУСУСИЙ КАПИТАЛ ВА МАЖБУРИЯТЛАР			
БОШ КОМПАНИЯ АКЦИЯДОРЛАРИГА ТААЛЛУҚЛИ БЎЛГАН ХУСУСИЙ КАПИТАЛ			
Акциядорлик капитали	040	X	X
Эмиссион капитал	050	X	X
Қайта баҳолаш учун резерв	060	X	X
Тақсимланмаган фойда	070	X	X
Назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси	080	X	X
Жами хусусий капитал (040+050+060+070+080)	090	X	X
МАЖБУРИЯТЛАР			
УЗОҚ МУДДАТЛИ МАЖБУРИЯТЛАР			
Узоқ муддатли қарзлар	100	X	X
Муддати узайтирилган қарзлар	110	X	X
Узоқ муддатли резервлар	120	X	X
Жами узоқ муддатли мажбуриятлар (100+110+120)	130	X	X
ҚИСҚА МУДДАТЛИ МАЖБУРИЯТЛАР			
Савдо ва бошқа кредиторлик қарзлари	140	X	X
Қисқа муддатли қарзлар	150	X	X
Узоқ муддатли қарзларнинг жорий қисми	160	X	X
Тўланадиган жорий солиқлар	170	X	X
Қисқа муддатли резервлар	180	X	X
Жами қисқа муддатли мажбуриятлар	190	X	X

²⁹ ©2016 PricewaterhouseCoopers. Подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году. 0315-бетдаги жадвал қайта ишланган.

(140+150+160+170+180)			
Жами мажбуриятлар (130+190)	200	X	X
Жами хусусий капитал ва мажбуриятлар (090+200)	210	X	X

Бухгалтерия балансининг халқаро стандартлар талаблари асосида тузилган шаклини қуйидаги Reckitt & Colman pls компаниясининг мисолида келтирамиз (2.7-жадвал):

2.7-жадвал

Reckitt & Colman pls Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот 31 декабрь 2011 (минг АҚШ доллари ҳисобида, акциялардаги рақамлардан ташқари)

	Дек. 31, 2010	Дек. 31, 2011
Активлар		
<i>Узоқ муддатли активлар</i>		
1. Номоддий активлар	212,196	210,486
2. Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар	1,579,580	1,623,113
3. Минус: жамғарилган депресиация	[183,792]	[178,260]
4. Инвестициялар	694,276	685,150
5. Жами узоқ муддатли активлар [1+2-3+4]	2,302,260	2,340,489
<i>Айланма активлар</i>		
6. Захиралар	961,689	925,026
Олинадиган счётлар:		
7. Олинадиган савдо счётлари	177,502	182,406
8. Олинадиган бошқа счётлар	4,203	3,205
9. Пул маблағлари ва эквивалентлари	121,744	118,446
10. Бошқа жорий активлар	30,452	25,450
11. Жами айланма активлар [6+7+8+9+10]	1295,590	1,254,533
12. Муддат узайтирилган солиқлар		
13. Муддати узайтирилган харажатлар	4,475	4,475
Жами активлар [5+11+12+13]	3602,325	3,599,497
Акциядорлик капитали ва мажбуриятлар		
<i>Акциядорлик капитал:</i>		
14. Имтиёзли акция – Бир донаси қиймати - 100\$, 6%, кумлятив, конвертабил (эълон қилинган, ишлаб чиқарилган ва муомаладаги акция 10000)	1,000	1,000
15. Оддий акциялар – Бир донаси қиймати – 10 \$, эълон қилинган 350,000,000 акция, ишлаб чиқарилган ва муомаладаги акция 200,000,000	2,000,000	2,025,000
16. Тақсимланмаган фойда	1,015,382	1,008,317
17. Соф фойда	14,800	12,845
18. Қайта баҳолашдаги фарқлар		
19. Акциядор камчилигининг ҳиссаси		
20. Жами хусусий капитал [14+15+16+17+ёки-18+19]	3,031,182	3,047,162
21. Резервлар	16,450	15,250
Мажбуриятлар		
22. Тўланадиган савдо счёти	309,563	320,500
23. Бошқа тўланадиган счётлар	85,480	74,285
24. Фойда солиғи бўйича мажбуриятлар	2,960	3,020

25. Узоқ муддатли дебитлар	155,450	138,040
26. Жами мажбуриятлар [22+23+24+25]	553453	535,845
27. Муддати узайтирилган солиқлар	1,240	1,240
Жами капитал ва мажбурият [20+21+26+27]	3,602,325	3,599,497

Ушбу халқаро стандартлар талабида тузилган бухгалтерия баланси бир қанча афзалликларга ва бизнинг амалиётимиздаги бухгалтерия баланси билан фарқли жиҳатларга эга. **Биринчидан**, ҳисобот шакли қисқа ва аниқ тузилганлиги билан ажралиб туради. Номоддий активлар қолдиқ қийматда кўрсатилган, мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар эса бошланғич қийматда ҳамда уларнинг депресиацияси алоҳида сатрда акс эттирилган. **Иккинчидан**, олинadиган счёtlар ва тўланadиган счёtlар савдо ва бошқа счёtlарга ажратилган, қайсики бу ҳолат пул оқими тўғрисидаги ҳисоботни бухгалтерия баланси ва молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботларни трансформациялаш асосида тузишга имкон беради. Муддати узайтирилган солиқлар моддаси алоҳида ажратилган. **Учинчидан**, имтиёзли акциялар ва оддий акциялар бир дона акциясининг қиймати ҳамда эълон қилинган, ишлаб чиқарилган ва муомаладаги акция миқдори бўйича акс эттирилган. Бу ахборот фойдаланувчиларни жуда қимматли ахборотлар билан таъминлаш имкониятини беради. **Тўртинчидан**, фойда солиғи бўйича мажбуриятлар бошқа мажбуриятлардан ажратилиб кўрсатилган, бу эса ҳисобот шакллариининг бирига уйғунлигини таъминлайди. **Бешинчидан**, муддати узайтирилган солиқ активлари ва мажбуриятлари алоҳида ажратилиб кўрсатилган. Бу ҳолат халқаро стандартлар талабларидан келиб чиқади. **Олтинчидан**, ҳисобга оид бўлган атамаларда ҳам фарқ мавжуд, масалан, мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар, депресиация, олинadиган савдо счёtlари, тўланadиган савдо счёtlари, акциядор камчилигининг ҳиссаси, баҳоланadиган мажбуриятлар, узоқ муддатли дебитлар ва бошқа атамалар. Ушбу атамаларни мазмуни кейинги мавзуларда кўриб чиқилади.

Тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисобот. Компания давр давомида тан олинган барча даромад ва харажатларнинг барча моддаларини тақдим этишлари шарт:

(а) **тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисобот**, бу битта ҳисоботда, ёки

(б) иккита ҳисоботда: биринчиси, фойда ва зарарларнинг компонентларини акс эттирувчи ҳисобот (**фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот**), иккинчиси фойда ва зарарлардан бошланувчи бошқа тўплам даромадлар компонентларини акс эттирувчи ҳисобот (**бошқа тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисобот**)

Юқоридаги стандарт талабларидан хулоса қилиш мумкин:

Тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисобот = фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот + бошқа тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисобот

1-сон БҲХС 82-бандига мувофиқ тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисобот давр учун минимум қуйидаги моддаларни акс эттиришлари лозим:

(а) тушум;

(б) молиялаштириш бўйича харажатлар;

(с) компаниянинг ҳиссали қатнашиш методи бўйича ассоциациялашган компаниялар ва қўшма компаниялар фойда ва зарарлардаги ҳиссаси;

(д) солиқлар бўйича харажатлар;

(е) алоҳида сумма, қайсики, юзага келади:

(i) солиқлардан кейин тугалланаётган фаолиятдаги фойда ёки зарарлари;

(ii) сотиш бўйича харажатлар чегирилгандан кейинги адолатли қиймат бўйича баҳолаш натижасида ёки тугалланаётган фаолиятни ташкил этувчи активларнинг чиқиб кетиши ёки чиқиб кетаётган гуруҳлар натижасида тан олинган солиқлардан кейинги фойда ва зарарлар;

(ф) фойда ёки зарарлар;

(г) ўзининг хусусияти (h-банди остида ифодаланган суммадан ташқари) бўйича таснифланган бошқа тўплам даромадларнинг ҳар бир компоненти;

(h) ҳиссали қатнашиш методи бўйича ҳисобга олинадиган ассоциациялашган ва қўшма корхоналар бошқа тўплам даромадларидаги ҳиссаси;

(i) умумий тўплам даромади.

Компания тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисоботда давр давомида тақсимот сифатида қуйидаги моддаларни акс эттиришлари шарт:

- (a) Фойда ва зарарлар олиб борилади:
 - (i) Назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси;
 - (ii) Бош компания мулкдорлари.
- (b) Давр учун умумий тўплам даромад, олиб борилади:
 - (i) Назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси;
 - (ii) Бош компания мулкдорлари.

Агар даромад ва харажат моддалари салмоқли бўлса, уларнинг хусусияти ва миқдори албатта алоҳида очиқланиши керак.

Қуйидаги даромад ва харажат моддаларининг алоҳида очиқланиши талаб этилади:

- (a) Захиралар қийматини мумкин бўлган сотишнинг соф қийматига қадар ҳисобдан чиқариш;
- (b) ташкилот фаолиятини реструктуризация ва реструктуризация қилинган харажатлар бўйича ҳар қандай баҳоланган мажбуриятларнинг қайтарилиши;
- (c) мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар объектларининг чиқиб кетиши;
- (e) тугалланаётган фаолият;
- (f) суд тортишувлари бўйича муросага келиш;
- (g) бошқа баҳоланадиган мажбуриятлар қайтарилиши.

Тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисоботнинг таркибида фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот алоҳида ўрин тутди.

Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботнинг мақсади даромад ва харажатларни ташкилотнинг асосий (одатдаги) фаолияти ва асосий бўлмаган (одатдаги бўлмаган) фаолияти натижасида юзага келиши асосида таснифлаб, асосий фаолиятнинг фойдаси (зарари), солиқ тўлагунга қадар фойдаси ҳамда соф фойдаси тўғрисидаги ахборотларни уларнинг даромад ва харажатлари омиллари билан биргаликда тақдим этишдан

иборатдир. Соф фойда тўғрисидаги ахборотни тақдим этиш ҳисоботнинг бош мақсадидир.

Компанияларнинг “Фойда ва зарарлар тўғрисида”ги ҳисоботида ёки унга берилган изоҳларида *харажатларнинг хусусияти* ёки уларнинг корхона *доирасидаги функцияларига* асосланган харажатлар таснифидан фойдаланган ҳолда харажатлар таҳлилини келтиришлари лозим.

Таҳлилнинг биринчи шакли “Харажатлар хусусияти бўйича” деб аталади. Бу усулда харажатлар фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда уларнинг хусусияти бўйича бирлаштирилади (масалан, амортизация, материаллар хариди, транспорт харажатлари, ходимларни рағбатлантириш ва реклама харажатлари) ва улар ташкилот ичида турли хил мўлжалланганлигига мувофиқ қайта тақсимланмайди. Бу метод онсон қўлланилиши мумкин. Чунки, харажатларни функционал таснифига мувофиқ тақсимлаш талаб этилмайди. Ушбу “харажатларни хусусияти бўйича” методи асосида таснифлаш қуйидаги кўринишга эга бўлади:

Тушум		X
Бошқа даромадлар		X
Тайёр маҳсулот ва тугалланмаган ишлаб чиқариш захираларидаги ўзгаришлар	X	
Хом-ашё ва ишлатиладиган материаллардан фойдаланиш	X	
Ходимларни рағбатлантириш харажатлари	X	
Депресиация ва амортизация харажатлари	X	
Бошқа харажатлар	X	
Жами харажатлар		(X)
Фойда		X

Таҳлилнинг иккинчи шакли “Харажатларни мўлжалланганлиги бўйича” методи деб аталади ва сотиш таннархининг қисми сифатида мўлжалланганлигига мувофиқ ҳолда харажатларнинг ажратилишини беради. Мисол сифатида тайёрлов-сотиш харажатлари, маъмурий фаолиятни юритиш харажатларини келтириш мумкин. Ташкилот ҳисоботда энг минимум бошқа харажатлардан ажратган ҳолда алоҳида сотиш таннархи кўрсаткичини акс

этиради. Ушбу метод ёрдамида таснифлашга мисол қилиб қуйидаги ҳисобот шаклини келтиришимиз мукин бўлади:

Тушум	X
Сотиш таннари	(X)
Ялпи фойда	X
Бошқа даромадлар	X
Тайёрлов-сотиш харажатлари	(X)
Маъмурий харажатлар	(X)
Бошқа харажатлар	(X)
Фойда	X

Фойда ва зарарлар ва бошқа тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисобот структурасини қуйидаги 2.8-жадвалда акс этирилган.

2.8-жадвал

АВС компаниясининг 2016 йил 31 декабрь билан якунланадиган йил учун фойда ва зарарлар ҳамда бошқа тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисоботи³⁰

	Сатр	2016 й.	2015 й.
Тушум	010		
Сотиш таннари	020		
Ялпи фойда (010-020)	030		
Фоиз даромадлари	040		
Тижорат харажатлари	050		
Маъмурий харажатлар	060		
Амортизацияланадиган қиймати бўйича ҳисобга олинадиган молиявий активларнинг чиқиб кетишидан фойда/зарарлар	070		
Амортизацияланадиган қиймати бўйича ҳисобга олинадиган молиявий активларни фойда ва зарарлар орқали адолатли қиймати бўйича ҳисобга олинадиган категорияга реклассификация қилишдан юзага келадиган фойда/зарарлар	080		
Қадрсизланишдан зарар	090		
Молиявий харажатлар	100		
Ҳиссали қатнашиш методи бўйича ҳисобга олинадиган инвестициялардан даромадлар	110		
Солиқгача фойда (030 + 040 – 050 – 060 +(-) 070 +(-) 080 – 090 – 100 + 110)	120		
Фойда солиғи	130		
Йил учун ДАВОМ ЭТАДИГАН ФАОЛИЯТДАН олинадиган фойда (120 -130)	140		

³⁰©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году 0320-0321-б. Қайта ишланган.

Йил учун ТУГАЛЛАНАЁТГАН ФАОЛИЯТДАН зарар	150		
ЙИЛ УЧУН ФОЙДА (140-150)	160		
Бошқа тўплам даромадлар:			
Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда реклассификация қилиниши мумкин бўлмаган компонентлар			
Асосий воситаларни қайта баҳолаш	170		
Компаниянинг танлови бўйича бошқа тўплам даромадлар орқали адолатли қиймати бўйича ҳисобга олинмаган ҳиссали инвестициялардан фойда/зарарлар	180		
Белгиланган тўловлар билан пенсия режалари бўйича актуар фойда/зарарлар	190		
Ассоциациялашган компаниялар мулки қийматининг ошишидаги ҳиссаси	200		
Ўз кредит рисклари билан боғлиқ молиявий мажбуриятлар адолатли қийматининг ўзгариши	210		
Реклассификация қилиниши мумкин бўлмаган компонентларга оид фойда солиғи	220		
Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда реклассификацияланиши мумкин бўлган компонентлар			
Бошқа тўплам даромадлари орқали адолатли қиймати бўйича ҳисобга олинмаган молиявий активлар (ҳиссали инструментлар) бўйича фойда/зарарлар	230		
Хорижий шўба компанияларни қайта ҳисоб-китоб қилишдан курс фарқлари	240		
Пул маблағларини самарали хеджилаштириш натижалари	250		
Реклассификациялаш мумкин бўлган компонентларга оид фойда солиғи	260		
ЙИЛ УЧУН ФОЙДА СОЛИҒИДАН КЕЙИН БОШҚА ТЎПЛАМ ДАРОМАДЛАР (+(-)230+(-)240+(-)250-260	270		
ЙИЛ УЧУН ЖАМИ ТЎПЛАМ ДАРОМАДЛАР (160+270)	280		
Фойда, тўғри келади:			
Назорат қилинадиган акциядорларга	290		
Назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссасига	300		
Жами тўплам даромадлар, тўғри келади			
Назорат қилинадиган акциядорларга	310		
Назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссасига	320		
Акцияга фойда:			
Базисли	330		
Пасайтирилган	340		

Халқаро стандартлар талаблари асосида тузилган “Фойда ва зарарлар тўғрисида”ги ҳисоботни Reckitt & Colman pls компанияси мисолида кўрамиз (2.9-жадвал):

2.9-жадвал

Reckitt & Colman pls
2016 ҳисобот йили учун фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот (минг АҚШ доллар ҳисобида) *

	2015 й.	2016 й.
1. Соф реализация	4,308,490	4,285,445
2. Сотиш таннари	2,712,570	2,695,400
3. Ялпи фойда [1-2]	1,595,920	1,590,045
4. Реализация бўйича харажатлар	1,145,171	1,137,681
5. Тадқиқот ва ишланмалар харажатлари	6,415	3,485
6. Умумий маъмурий харажатлар	256,035	265,436
7. Бошқа операцион даромадлар	15,650	15,323
8. Бошқа операцион харажатлар	180,200	179,381
9. Операцион фаолият натижалари [3-4-5-6+7-8]	23,749	19,385
10. Шўъба компанияларга инвестициядан олинган даромад	2,845	4,245
11. Фоизлар бўйича соф харажатлар	415	377
12. Бошқа операцион бўлмаган харажатлар	8,419	7,839
13. Операцион бўлмаган фаолият натижалари [10-11-12]	5,989	3,971
14. Фойда солиғига қадар фойда [9+ёки-13]	17,760	15,414
15. Фойда солиғи	2,960	
16. Солиқдан кейинги фойда [14-15]	14,800	2,569
17. Акционер камчилигининг ҳиссаси		12,845
18. Соф фойда [16-17]		
19. Акцияга фойда	14,800	12,845
	0.074	0.063

*Изоҳ: Харажатлар функцияси бўйича таснифланган

Ушбу халқаро стандартлар асосида тузилган фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот бир қанча хусусиятларга эга. Ҳисоботда тадқиқот ва ишланмалар харажатлари операцион харажатлар таркибига киритилмасдан, алоҳида модда сифатида қайд қилинмоқда. Операцион бўлмаган фаолият натижалари алоҳида кўрсатилган. Бу фойдаланувчиларда операцион фаолияти ва операцион бўлмаган фаолияти натижаларини бир-биридан аниқ фарқлаган ҳолда кўриш имкониятини юзага келтиради. Акцияга фойда кўрсаткичи ахборот тариқасида келтирилган, бу эса ҳисоботнинг фойдалилигини оширади.

Хусусий капиталнинг ўзгариши тўғрисидаги ҳисоботнинг мақсади бўлиб, ташкилотнинг ҳиссали капитали, акциядорлик капитали, эмиссион капитали, резерв капитали, тақсимланмаган фойданинг ҳисобот даври бошидаги ҳолати ва уларнинг ҳисобот даври давомида ҳисса капитали киритилиши, акцияларнинг сотилиши, капитал эмиссияси, ҳисобот давридаги соф фойда (зарар) ва бошқа манбалар ҳисобидан ўзгариши ҳамда ҳисобот даври охиридаги ҳолати тўғрисидаги ахборотларни тақдим қилиш ҳисобланади.

Стандарт талабларига мувофиқ *“Хусусий капиталнинг ўзгариши тўғрисидаги ҳисобот”*да қуйидаги минимум ахборотлар акс эттирилади:

(а) Давр учун умумий тўплам даромад, бунда бош компания мулкдорларига ва назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссасига тўғри келадиган қисмларга ажратилган ҳолда кўрсатилади;

(б) Капиталнинг ҳар бир компоненти учун ретроспектив қўллаш самараси ёки 8-сон БҲХСга мувофиқ тан олинган ретроспектив қайта ҳисоблаш;

(с) Бекор бўлган;

(д) Ҳар бир капитал компоненти учун давр бошида ва охирида баланс қиймати ўзаро текшируви, бунда уларнинг қуйидаги сабабларга кўра ўзгаришини алоҳида очиқлаш:

(i) фойда ва зарарлар моддалари;

(ii) бошқа тўплам даромадлари моддалари;

(iii) мулкдорлар билан операциялар, бунда мулкдорлар томонидан киритилган таъсис бадаллари ва мулкдорлар фойдасига ҳиссанинг тақсимооти, шунингдек, тўғридан-тўғри назоратнинг йўқолишига олиб келмайдиган шўъба компания қатнашчилари ҳиссасининг ўзгариши.

Компания капиталнинг ўзгариши тўғрисидаги ҳисоботда ёки унга изоҳларда капиталнинг ҳар бир компоненти бўйича бошқа тўплам даромадларни ҳар бир моддалари кесимида таҳлилини тақдим қилишлари талаб этилади.

Бундан ташқари, компания капиталнинг ўзгариши тўғрисидаги ҳисоботда ёки унга изоҳларда давр давомида мулкдорлар фойдасига тақсимланган сумма сифатида тан олинган дивидендлар, шунингдек, акцияга тўғри келадиган тааллуқли дивиденд суммаларини тақдим этишлари лозим.

Хусусий капитал ўзгариши тўғрисидаги ҳисоботнинг структураси қуйидаги жадвалда келтирилган (2.10-жадвал).

2.10-жадвал

Хусусий капитал ўзгариши тўғрисидаги консолидациялашган ҳисобот структураси³¹

	Акция-дорлик капи-тали	Эмис-сион капи-тал	Қайта баҳолаш резерви	Тақсим-ланма-ган фойда	Акция-дорлар-нинг капитали, жами	Назорат қилин-майдиган ҳиссаси	Жами капи-тал
Бошидаги қолдиқ	X	X	X	X	X	X	X
Ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришлар ва хатолар				(X)	(X)	(X)	(X)
Корректировка қилинган қолдиқ	X	X	X	X	X	X	X
Йил бўйича тўплам даромад			X	X	X	X	X
Дивидендлар				(X)	(X)	(X)	(X)
Тақсимланмаган фойдага ўтказиш			(X)	X	-		-
Акциялар эмиссияси	X	X			X		X
Охирги қолдиқ	X	X	X	X	X	X	X

Халқаро стандартлар талабларига уйғун бўлган хусусий капитал тўғрисидаги ҳисоботни келтирамиз (2.11-жадвал).

³¹ Манба. ©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году 0323-6

Reckitt & Colman pls 2011 ҳисобот йили учун
Хусусий капитал ўзгариши тўғрисидаги ҳисобот*
(минг АҚШ доллар ҳисобида)

	Акциядорлик капитали	Резерв капитал	Тақсимланмаган foyda	Соф fойда	Reckitt & Colman plk хусусий капитали хиссаси	Акциядор камчилигининг хиссаси	Қайта ҳисоб- лашдаги фарқ	Жами
31/12/2010	2,026,000		1,008,317	12,845	3,047,162			3,047,162
Капиталга бадал киритиш ва дивиденд тўлаш натijasида ўзгариши:								
Капиталга бадал	[25,000]				[25,000]			[25,000]
Дивидендтўловлари				[5,780]	[5,780]			[5,780]
Фойдада акс эттирилмаган акциядорлик капиталдаги бошқа ўзгаришлар:								
Курс фарки								
Бошқа фарқлар								
Фойдада акс эттирилмаган акциядорлик капиталдаги ўзгаришлар:								
Тақсимланмаган foyдага олиб бориш			7,065	[7,065]				
2011 йил солиқдан кейинги fойдаси				14,800	14,800			14,800
31/12/2011	2,001,000		1,015,382	14,800	3,031,182			3,031,182

Хусусий капитал ўзгариши тўғрисидаги ҳисоботнинг қуйидаги хусусиятларини эътироф этиш мумкин.

Биринчидан, ҳисобот хусусий капиталнинг фойдада акс эттирилмаган ўзгаришини алоҳида сатрларда акс эттирган;

Иккинчидан, тақсимланмаган фойда билан соф фойданинг ҳаракати алоҳида қайд қилинган, қайсики соф фойданинг тақсимланмаган фойдага олиб борилишига оид ахборотлар акс эттирилган;

Учинчидан, эмиссион капитал акциядорлик капиталнинг ичида акс эттирилган;

Тўртинчидан, акциядор камчиликлнинг ҳиссаси (назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси) ва қайта ҳисоблашдаги фарқлар учун алоҳида устун ажратилганки, бу ҳисоб сиёсатини талабларини ҳисобда тўлароқ акс эттириш имконини беради.

Чет эл тажрибасида ўртоқликдаги жамиятларнинг фойдаси учта таркибий қисмлардан иборат эканлиги қайд қилинган: 1) иштирокчиларнинг капиталига дивидендлар; 2) шахсий иштирокини ҳисобга олиб иштирокчилар томонидан амалга оширилган ишлар, хизматлар учун тўланадиган компенсация тўловлари; 3) тижорат хатаридан олинган қўшимча фойда.

Фойдани тақсимлашнинг учта усули амал қилади: 1) Белгиланган қатъий пропорция бўйича; 2) киритилган капиталдаги ҳиссаси бўйича; 3) иштирокчиларнинг шахсий иштироки ҳиссасини ҳисобга олган ҳолда тақсимлаш.

Белгиланган қатъий пропорция бўйича тақсимлашда қатнашчилар ўзаро маълум тақсимлаш пропорцияларини келишиб олишади. Масалан, учта иштирокчилар мос равишда 50%, 20% ва 30% тақсимлаш ставкаларини таъсис шартномаларида келишиб олган бўлса, уларнинг шахсий иштироки, киритган капитали ҳиссаси, хусусий капиталнинг ҳаракати ва бошқа омиллардан қатъий назар шу пропорцияларда тақсимланади. Мисол учун, масъулияти чекланган жамият ҳисобот даврида 50 000 п.б. миқдорида фойда олди. Унинг юқоридаги қатъий ставкалар бўйича тақсимоти қуйидагича бўлади.

Дебет 8710 “Ҳисобот даврининг тақсимланмаган фойдаси” 50.000 п.б.

Кредит 8330 “Пай ва ҳиссалар”:

Биринчи иштирокчи капитал қўйилма ҳисоби $[50.000 * 50\%]$ 25.000 п.б.

Иккинчи иштирокчи капитал қўйилма ҳисоби $[50.000 * 20\%]$ 10.000

Учинчи иштирокчи капитал қўйилма кирими ҳисоби $[50.000 * 30\%]$ 15.000

Ушбу биринчи усул иштирокчиларнинг киритган ҳиссалари ҳамда иштирокчиларнинг корхонадаги шахсий иштироки нисбатан бир хил бўлган

ҳолларда қўллаш мақсадга мувофиқдир. Бу усулда ҳисоб-китоб ишлари осонлашади.

Кирилган капиталдаги ҳиссаси бўйича усулида ҳар бир иштирокчининг умумий капиталдаги ҳиссасига қараб тақсимланади. Иштирокчиларнинг ҳиссаси ҳисобот даври давомида капитал қўйилма ва капитални чегириб олиш ҳисобидан ўзгарадиган бўлса ўртача капитал асосида ҳиссани аниқлаш мақсадга мувофиқдир. Капиталнинг ҳаракатига доир қуйидаги маълумотлар берилган (2.12-жадвал).

2.12-жадвал

Масъулияти чекланган жамиятда иштирокчиларнинг капитали ҳаракати

(минг пул бирлигида)					
<i>Иштирокчилар</i>	<i>Саналар</i>	<i>Кўрсаткичлар</i>	<i>Капитал қўйилма (киритиш)</i>	<i>Капитални чегириб олиш</i>	<i>Қолдиқ капитал</i>
Биринчи иштирокчи	1.02.	Капитал киритиш	150.000		150.000
	1.04.	Чегириб олинди		10.000	140.000
	1.11.	Капитал киритиш	30.000		170.000
Иккинчи иштирокчи	1.02	Капитал киритиш	80.000		80.000
	1.06.	Капитал киритиш	9.000		89.000
	1.12	Чегириб олинди		15.000	74.000

Ушбу 2-жадвал маълумотлари асосида ҳар бир иштирокчининг ўртача капиталини аниқлаймиз:

Биринчи иштирокчининг ўртача капитали: $150.000 \cdot 2 \text{ ой} / 11 + 140.000 \cdot 7 \text{ ой} / 11 + 170.000 \cdot 2 / 11 = 147273 \text{ п.б.}$ *Жамидаги ҳиссаси:* $147.273 / 231.637 = 64\%$

Иккинчи иштирокчининг ўртача капитали: $80.000 \cdot 4 / 11 + 89.000 \cdot 6 / 11 + 74.000 \cdot 1 / 11 = 84.364 \text{ п.б.}$ *Жамидаги ҳиссаси:* $84.364 / 231.637 = 36\%$

Жами ўртача капитал $147.273 + 84.364 = 231.637 \text{ п.б.}$

Мисол учун, ҳисобот даврида 120.000 п.б.да тақсимладиган фойда олинган бўлса, уни қуйидагича тақсимлаймиз

Дебет 8710 “Ҳисобот даврининг тақсимланмаган фойдаси” 120.000 п.б.

Кредит 8330 “Пай ва ҳиссалар”:

Биринчи иштирокчи капитал қўйилма ҳисоби $[120.000 \cdot 64\%]$ 76.800 п.б.

Иккинчи иштирокчи капитал қўйилма ҳисоби $[120.000 \cdot 36\%]$ 43.200

Иштирокчиларнинг шахсий иштироки ҳиссасини ҳисобга олган ҳолда тақсимлаш усулида иштирокчиларнинг реал ишда қатнашишини ҳисобга олади. Бунда иштирокчилар тақсимланадиган фойдадан уларнинг реал ишдаги шахсий иштирокини ҳисобга олиб рағбатлантиришни ҳамда киритган капиталига фоизлар белгилаб олади. Натижада, ходимнинг ҳам шахсий иштироки ҳамда капитал киритишдаги ҳиссаси рағбатлантирилади. Қолган суммаси эса иштирокчилар ўртасида тенг тақсимланади. Рағбатлантириш суммаси ҳамда капиталга бериладиган фоизлар тақсимланадиган фойдани аниқлагунча харажатлар таркибига киритилмайди. Бу ҳолатда ушбу кўрсаткичлар тақсимлаш мезони сифатида қаралади, холос.

Юқоридаги мисолимизни давом эттирган ҳолда иштирокчилар қуйидагиларни келишиб олишди дейлик (2.13-жадвал):

2.13-жадвал

Масъулияти чекланган жамиятда фойданинг мезонлар бўйича тақсимооти

(минг п.б.)

<i>Иштирокчилар</i>	<i>Шахсий иштироки учун рағбатлантириши</i>	<i>Дастлаб киритган капиталига фоиз</i>	<i>Жами</i>
Биринчи иштирокчи	50.000	150.000 * 15% = 22.500	72.500
Иккинчи иштирокчи	20.000	80.000 * 15% = 12.000	32.000
Жами	70.000	34.500	104.500

Юқоридаги мисолимизда тақсимланадиган фойда 120000 п.б. Бундан жадвалдаги тақсимланган сумма чегирилса 15500 п.б. қолади [120000 – 104500]. Ушбу сумма иккита иштирокчига тенг тақсимланади, яъни 7750 п.б. бўлади. Натижада иштирокчиларга тақсимланган фойда қуйидагича бўлади:

Дебет 8710 “Ҳисобот даврининг тақсимланмаган фойдаси” 120.000 п.б.

Кредит 8330 “Пай ва ҳиссалар”:

Биринчи иштирокчи капитал қўйилма ҳисоби [72.500+7750] 80.250 п.б.

Иккинчи иштирокчи капитал қўйилма ҳисоби [32.000+7750] 39.750

Таъкидлаб ўтилган усулларни амалиётимизда қўллаш фойдани тақсимлашнинг адолатлилик принципларини рўйобга чиқаришга олиб келади.

Пул оқимлари тўғрисидаги ҳисоботда корхонанинг операцион, инвестициявий ва молиявий фаолияти давомида пул оқимларининг ҳаракати кўрсатилади.

Ушбу ҳисобот молиявий ҳисоботнинг бошқа шакллари билан бир қаторда ахборот фойдаланувчиларга компаниянинг соф активлари, молиявий таркиби (ликвидлик ва тўлов қобилиятини ҳам ўз ичига олган ҳолда) ўзгаришини ҳамда ўзгарувчан шароитга ва имкониятларга мослашиш учун пул маблағларининг келиб тушиши ва тўлови ҳажми ҳамда муддатига таъсир кўрсатиш қобилиятини баҳолаш имкониятини беради.

Ушбу ҳисоботда акс эттириладиган ахборотлар таркибини Reckitt & Colman pls компанияси мисолида кўриб ўтайлик (2.14-жадвал).

2.14-жадвал

Reckitt & Colman pls Пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот 2011 молиявий ҳисобот йили учун

	2010	2011
<i>Ҳисобот йилининг бошида пул маблағлари</i>	118,446	108,016
Операцион фаолият натижалари	25,991	19,400
Тўланадиган фойда солиғи	60	60
Депресиация ва амортизация	[6,600]	[4,200]
Узоқ муддатли резервлардаги ўзгаришлар	[150]	120
Узоқ муддатли активларни ҳисобдан чиқаришдан олинган фойда (зарар)	50	[70]
<i>Операцион фаолиятдан олинган пул маблағларининг ялпи суммаси</i>	19,351	15,310
Захираларнинг кўпайиши	[26,633]	[15700]
Савдо дебиторлик қарзларининг кўпайиши	4,904	5,600
Савдо кредиторлик қарзларнинг кўпайиши	258	250
Айланма капиталдаги бошқа ўзгаришлар	998	250
<i>Операцион фаолиятдан олинган пул маблағларининг соф суммаси</i>	[1,122]	5,710
Асосий воситаларни ошириш бўйича пул тўловлари	[18,940]	[14,400]
Асосий воситаларни сотишдан тушган пул маблағлари	18,920	9,200
Инвестицияларга қўшимча пул тўловлари	2,200]	[1,200]
Харидлар бўйича пул тўловлари		
Олинган фоизлар ва дивидендлар	2,400	2,200
Қимматли қоғозлар савдосидаги пул оқими	420	220
<i>Инвестициявий фаолиятда фойдаланилган пул маблағларининг соф суммаси</i>	[522]	1,730
Капиталга бадаллар	[5,000]	[2,500]
Компания дивиденди ва акциядор камчилиikka тўланган дивидендлар	[5,780]	[5,800]
Қарз мажбуриятларини чиқариш	2,300	[120]

Қарз мажбуриятларини тўлаш	[1,400]	2,200
Тўланган фоизлар	[850]	220
Молиялаштириш бўйича фаолиятда ишлатилган пул маблағларининг соф суммаси	[11,252]	[4,270]
Тижорат фаолияти натижасида пул маблағлари ва эквивалентлари қолдигининг ўзгариши	5,150	5.200
Консолидациялашган компанияларда ўзгариши натижасида пул маблағлари ва эквивалентлари қолдигининг ўзгариши		
Валюта курси ўзгариши натижасида пул маблағлари ва эквиваленти қолдигининг ўзгариши	9,400	9,500
Йил охирида пул маблағлари ва эквиваленти	121,744	118,446
Савдо қимматли қоғозлар ва бошқа инструментлар		
Балансда кўрсатилган ликвидли активлар		

Пул оқими тўғрисидаги ҳисоботнинг хусусиятларига қуйидагиларни киритиш мумкин бўлади.

Биринчидан, ушбу ҳисобот бухгалтерия баланси ва фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботлардаги ўзгаришлар асосида тузилган;

Иккинчидан, операцион фаолият, инвестициявий фаолияти ва молиялаштириш фаолияти бир-биридан ажратилган, қайсики ахборот фойдаланувчиларга ҳар бир фаолият натижалари тўғрисида ахборот тақдим этади.

Молиявий ҳисоботнинг изоҳларида фойдаланувчиларга фойдали бўлган қўшимча ахборотларни ўз ичига олади. Молиявий ҳисоботга берилган изоҳларда қуйидаги ахборотлар ўз аксини топади: а) молиявий ҳисоботни тайёрлаш асослари тўғрисидаги ахборотлар ва салмоқли операциялар ва ҳодисалар учун танланган ва қўлланиладиган ҳисоб сиёсати; б) молиявий ҳисоботда акс эттирилмай қолган, лекин БҲХСлари талаби билан тақдим қилинадиган ахборотларни очиб бериш; с) молиявий ҳисоботда акс эттирилмаган, лекин объектив тасаввур учун зарур бўлган қўшимча ахборотларни тақдим қилиш.

Изоҳлар одатда қуйидаги тартибда берилади, қайсики бу тартиб фойдаланувчилар молиявий ҳисоботни англашлари ва бошқа компаниялар ҳисоботлари билан солиштириш имкониятларини тўлароқ очади:

- МҲХСларига мувофиқлик тўғрисида эътироф этилиши;
- Қўлланилаётган ҳисоб сиёсатидаги салмоқли ҳолатларга талқин;

- Ҳар бир шаклда тақдим этилган моддалар учун ёрдамчи ахборотлар шундай тартибда баён қилинадик, қайсики ҳар бир чизиқли модда ва ҳар бир молиявий ҳисоботнинг шаклида тақдим қилинган тартибга ва кетма-кетликка тўлиқ мос келади.

Бизнинг амалиётимизда ҳозирги кунга қадар молиявий ҳисоботга изоҳларнинг назарий ва услубий тартиби белгиланмаган. Корхона ва ташкилотларда стандарт талабларига риоя қилинмаган ҳолда изоҳларни келтирмоқдалар. Шу сабабли, изоҳларда келтириладиган ахборотлар таркибини миллий стандартларга киритиш лозим.

Таянч атамалар:

1. Умумий фойдаланишдаги молиявий ҳисобот бу – ўзларининг махсус ахборотларга бўлган эҳтиёжларини қондиришга қаратилган ҳисоботни талаб қила олмайдиган фойдаланувчиларга мўлжалланган ҳисоботдир.

2. Изоҳлар бу – молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот, тўпلام даромадлар тўғрисидаги ҳисобот, алоҳида фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот, хусусий капиталнинг ўзгариши тўғрисидаги ҳисобот ва пул маблағлари тўғрисидаги ҳисоботларга қўшимча маълумотларни берувчи ахборотларни қамраб олади. Изоҳлар кўрсатилган ҳисоботлардаги моддаларни баён этилиши ёки деталлашган расшифровкасини ҳамда ушбу ҳисоботларга очиклашларни, шунингдек ҳисоботда тан олинмиши кўзда тутилмаган моддалар ҳақида ахборотларни ўз ичига олади.

3. Бошқа тўпلام даромадлар даромадлар ва харажатлар моддаларини ўз ичига олади (шу жумладан реклассификацияга нисбатан коррективка), қайсики улар фойда ва зарарлар таркибида тан олинмайди, улар бошқа МҲҲСларда талаб этилади ва йўл қўйилади.

4. Фойда ва зарарлар – харажатлар чегирилган даромад, бунга бошқа тўпلام даромадлар компонентлари кирмайди.

5. Умумий тўпلام даромад бу – давр давомида мулкдор билан мулкдор сифатида юз берган операцияларнинг натижасида ўзгаришлар ҳисобланмаган тарздаги операциялар натижасида капиталнинг ўзгариши.

6. Бухгалтерия баланси бу – молиявий ҳисоботнинг асосий компоненти бўлиб, ҳисобот даврининг охиридаги вақт моментида компаниянинг молиявий ҳолати, яъни унинг активлари, мажбуриятлари ва хусусий капиталининг таснифланган таркиблари

бўйича ҳолатини ва ҳисобот даврида ўзгаришини тавсифловчи ҳамда тизимли равишда асосан ташқи ва ички ахборот фойдаланувчиларга компаниянинг молиявий ҳолатини баҳолаш ва унга доир қарорларни қабул қилиш учун тақдим қилинадиган ахборотларнинг стандартлашган тизимидир.

7. Классости моддалар. Ташкилот балансида ёки унинг изоҳларида ҳар бир тақдим этилган чизикли моддаларга ташкилотнинг операциялари мазмунига мувофиқ ҳолда таснифланган **классости моддаларини** очиқлаши шарт. Классости моддаларини деталлаштириш даражаси молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари талабларидан келиб чиқиб тааллуқли суммаларнинг миқдори, характери ва мўлжалланганлигига қараб амалга оширилади. Ҳар бир моддада очиқлаш фарқланади.

8. Компаниялар “Фойда ва зарарлар тўғрисида”ги ҳисоботида ёки унга берилган изоҳларида **харажатларнинг хусусияти ёки уларнинг корхона доирасидаги функцияларига асосланган харажатлар таснифидан** фойдаланган ҳолда харажатлар таҳлилини келтиришлари лозим.

9. Пул оқимлари тўғрисидаги ҳисоботда корхонанинг операцион, инвестициявий ва молиявий фаолияти давомида пул оқимларининг ҳаракати кўрсатилади.

2.3-§.7-сон БҲХС “Пул маблағлари ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши

Молиявий ҳисоботнинг муҳим компонентларидан бири пул маблағлари тўғрисидаги ҳисобот бўлиб ҳисобланади.

Пул маблағлари ҳаракати тўғрисидаги ҳисоботнинг мақсади ҳисобот даври бошида пул маблағларининг қолдиғи, ҳисобот даври давомида пул маблағларининг келиб тушиши ва тўловларини ташкилотнинг операцион, инвестициявий ва молиявий фаолияти бўйича таснифлаб, унинг ҳаракати ва ҳисобот даври охиридаги қолдиғи тўғрисидаги ахборотларни тақдим этиш бўлиб ҳисобланади. Ушбу ҳисобот орқали фойда ва зарарлар ҳамда пул маблағлари қолдиғи ўртасидаги боғлиқлик ўрнатилади.

Ушбу ҳисоботни тузиш ва тақдим қилиш қоидалари 7-сон МҲХС “Пул маблағлари ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот”да белгиланган.

7-сон МҲХС “Пул маблағлари ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот” стандартининг мақсади ҳисобот даврида операцион, инвестициявий ва молиявий фаолиятдан олинadиган пул маблағларининг келиб тушиши ва тўловларининг классификацияси амалга оширилган пул маблағлари ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот ёрдамида компаниянинг пул маблағлари ва пул маблағлари эквивалентларининг тарихий ўзгариши тўғрисидаги ахборотларни тақдим этишда қўйиладиган талабларни белгилашдан иборатдир.

Компания ушбу стандарт талабларига мувофиқ равишда ҳар бир даврда молиявий ҳисоботнинг таркибий қисми сифатида пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисоботни тузишга мажбурдир.

Компаниянинг пул маблағлари ҳаракати учта категорияга ажратилади (2.7-расм):



2.7-расм. Пул маблағлари оқими.

1) Операцион фаолиятидан пул маблағлари, яъни бизнеснинг асосий фаолияти, қайсики компания шу мақсадда ташкил топган – ишлаб чиқариш, қурилиш, қишлоқ хўжалиги, савдо ва хизмат кўрсатиш ва бошқа фаолиятлари билан боғлиқдир;

2) инвестициявий фаолиятидан пул маблағлари, яъни вақтинча бўш бўлган пул маблағларини узоқ муддатли активларни (мисол учун асосий воситалар), молиявий инструментларни (кредит, облигация ва акциялар) харид қилиб олиш учун сармоялаш ҳамда уларни (фойдаланмайдиган ёки эскирган воситаларни) сотишдан келиб тушган пул маблағларини тавсифлайди;

3) молиявий фаолиятдан пул маблағлари, яъни учинчи томондан қимматли қоғозлар эмиссияси, займлар олиш ҳисобидан келиб тушиши ҳамда учинчи шахларга юзага келган асосий қарзларини ва фоизларни тўлаш билан боғлиқ пул маблағларининг ҳаракатини тавсифлайди.

Пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисоботнинг қисқартирилган стандарт шакли қуйидаги кўринишга эга бўлади:

***Пул маблағлари ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот*³²**

Операцион фаолиятдан пул маблағлари:		
Пул маблағларининг барча манбалардан келиб тушиши ва чиқими таркиби	XXX	
Операцион фаолиятдан пул маблағларининг ҳолати		XXX
Инвестициявий фаолиятдан пул маблағлари:		
Пул маблағларининг барча манбалардан келиб тушиши ва чиқими таркиби	XXX	
Инвестициявий фаолиятдан пул маблағларининг ҳолати		XXX
Молиявий фаолиятдан пул маблағлари:		
Пул маблағларининг барча манбалардан келиб тушиши ва чиқими таркиби	XXX	
Молиявий фаолиятдан пул маблағларининг ҳолати		XXX
Пул маблағларининг ҳолатининг ўзгариши		XXX
Йилнинг бошида пул маблағлари	XXX	
Йилнинг охирида пул маблағлари	XXX	

Стандартнинг 6-бандида қуйидаги атамаларга таъриф берилган:

Пул маблағлари – бу компаниянинг кассаси ва жорий счётларидаги пулларида ташкил топади.

Пул маблағлари эквиваленти – қисқа муддатли, пул маблағларининг олдиндан маълум бўлган суммасига тез айланадиган ва қиймати ўзгариши салмоқли бўлмаган рискга тортиладиган тез ликвидли қуйилмалардир.

Операцион фаолият – компаниянинг асосий тушум келтирувчи ва инвестициявий ва молиявий фаолиятдан ташқари бошқа фаолиятларидир.

Инвестициявий фаолият – бу оборотдан ташқари активлар ва пул эквивалентига тааллуқли бўлмаган бошқа инвестицияларни харид қилиш ва сотишдир.

³² Нидлз Б. ва бошқалар. Принципы бухгалтерского учета. -М.: Финансы и статистика, 2003.-326-б. Қайта ишланган.

Молиявий фаолият – компаниянинг хусусий капитали ва четдан жалб қилинган маблағлари миқдори ва таркибининг ўзгаришига олиб келувчи фаолиятidir.

Пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги маълумотларни уларнинг операцион, инвестициявий ва молиявий фаолияти бўйича классификациялаб тақдим қилади (10-17§).

Операцион фаолиятдан пул маблағларининг ҳаракати кўп жиҳатдан асосан даромад келтирувчи фаолияти билан боғлиқ бўлганлиги сабабли у соф фойда ёки зарарларни аниқлашда иштирок этадиган операцион ва бошқа ҳодисалари натижаси сифатида юзага келади.

Операцион фаолиятдан пул маблағларининг ҳаракатига мисол қилиб:

- (a) Товарларни сотиш ва хизматлар кўрсатишдан олинган пул тушумлари;
- (b) ижара тушумлари, гонорар, комиссиялар ва бошқа тушумлар;
- (c) таъминотчиларга товарлар ва хизматлар учун пул тўловлари;
- (d) хизматчилар ва улар номидан пул тўловлари;
- (e) суғурта компаниялари суғурта мукофотлари ва даъволари, бадаллар ва бошқа суғурта рағбатлари сифатидаги пул тушумлари ва тўловлари;
- (f) фойда солиғи пул тўловлари ва компенсациялари (агарда уларда молиявий ва инвестициявий фаолият билан боғлиқлик ўрнатиш мумкин бўлмаган ҳолларда);
- (g) тижорат ва савдо мақсадларида тузилган контрактлар бўйича пул тушумлари ва тўловлари.

Инвестициявий фаолиятдан пул маблағлари ҳаракати тўғрисидаги ахборотларни алоҳида очиқлаш муҳим аҳамият касб этади, қайсики у тааллуқли харажатларнинг келгуси даромадлар ва пул маблағларининг келиб тушишини таъминлашга мўлжалланган ресурсларни шакллантириш мақсадида амалга ошириш даражасига гувоҳлик беради. Инвестициявий фаолиятдан пул маблағларининг ҳаракатига қуйидаги мисолларни келтириш мумкин:

- (a) мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар, номоддий активлар ва бошқа узоқ муддатли активлар хариди учун пул тўловлари. Уларга ишланмалар

учун капиталлашган харажатлар ҳамда бино, машина ва асбоб-ускуналарни ўзида ишлаб чиқариш билан боғлиқ тўловлар ҳам киради;

(b) мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар, номоддий активлар ва бошқа узоқ муддатли активларни сотишдан пул тушумлари;

(c) бошқа компанияларнинг ҳиссали ва қарзли инструментлари хариди ва қўшма фаолиятга ҳиссали қатнашиш учун пул тўловлари (пул эквиваленти сифатида кўриб чиқиладиган ушбу инструментлар учун тўловлар ҳамда тижорат ва савдо мақсадлари учун мўлжалланган тўловлардан ташқари);

(d) бошқа компанияларнинг ҳиссали ва қарзли инструментлари сотилиши ва қўшма фаолиятга ҳиссали қатнашиш учун пул тушумлари (пул эквиваленти сифатида кўриб чиқиладиган ушбу инструментлар учун тушумлар ҳамда тижорат ва савдо мақсадлари учун мўлжалланган тушумлардан ташқари);

(e) бошқа ташкилотларга тақдим қилинган аванс пул тўловлари ва кредитлар (аванс тўловлари ва молия компаниялари томонидан тақдим қилинадиган кредитларидан ташқари);

(f) бошқа ташкилотларга тақдим қилинган аванслар ва кредитларни қоплаш учун ундирилган пул тушумлари (аванс тўловлари ва молиявий институтлар тақдим қилган кредитлардан ташқари);

(g) муддатли контрактлар, опционлар ва своплар бўйича пул тўловлари, қайсики контрактлар тижорат ва савдо мақсадларида тузилган ҳолатлардан ёки молиявий фаолият сифатида классификацияланадиган тўловлардан ташқари;

(h) муддатли контрактлар, опционлар ва своплар бўйича пул тушумлари, қайсики контрактлар тижорат ва савдо мақсадларида тузилган ҳолатлардан ёки молиявий фаолият сифатида классификацияланадиган тушумлардан ташқари.

Молиявий фаолиятдан пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ахборотларни алоҳида очиклаш муҳим аҳамият касб этади, қачонки бу ахборотлар компания учун капитал тақдим қиладиган инвесторлардан келгусида пул тушумига нисбатан талабларини прогнозлаштириш учун зарур ҳисобланади. Молиявий фаолиятдан келиб тушадиган пул маблағларига мисол қилиб:

- (а) Акциялар ёки ҳиссали инструментлар эмиссиясидан пул тушумлари;
- (б) эгаларига компания акциялари хариди ёки қопланилиши учун пул тўловлари;
- (с) таъминланмаган облигациялари, займлар, векселлар, таъминланган облигациялар, бошқа қисқа муддатли ва узоқ муддатли кредитлар чиқаришдан пул тушумлари;
- (д) кредит суммалари пул қопланиши;
- (е) молиявий ижара бўйича қарзларни камайтириш учун ижарачиларга пул тўловлари.

Хорижий валютадаги операциялар натижасидаги пул маблағлари ҳаракати хорижий валютадаги суммани ушбу пул маблағлари ҳаракати санасида ҳисобот ва чет эл валютаси ўртасидаги алмаштириш курсини қўллаш йўли билан акс эттирилади.

Битта операция пул маблағлари суммаси турли ҳил фаолият турларига таснифланиши мумкин.

1-мисол. Компания банкка олдин олинган кредит бўйича қарздорликни бартараф этиш учун \$23.000 ни ўтказган. Ушбу сумманинг \$20.000 кредитни ёпиш учун, \$3.000 эса кредит фоизларини тўлаш учун йўналтирилган.

Талаб этилади: Қандай тартибда ушбу транзакция пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилади?

Ечиш. Кредитни қолаш учун йўналтирилган \$20.000 молиявий фаолият бўйича, \$3.000 эса операцион фаолият ёки молиявий фаолият бўйича пул маблағларининг ҳаракатига таснифланади. Бу жараёнда энг муҳими танланган усул кетма-кет қўлланилиши ва ҳисоб сиёсатига зид келмаслиги керак.

2-мисол.³³ Компаниянинг молиявий ҳолати тўғрисидаги ҳисоботдан кўчирма (минг доллар ҳисобида):

Капитал	30.06.2013	30.06.2012
Акциядорлик капитали (номинал \$0.25)	1.225	1.000
Эмиссион капитал	525	70

³³©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году.2709-бет.

Ҳисобот даври давомида акциянинг иккита эмиссияси амалга оширилди:

800 акция нархи \$0.75 мингдан чиқарилди. Акциянинг ярми ходимларга имтиёзли обуна асосида тақдим этилди. Обуна шартига кўра ходимлар акция учун \$0.70 тўлайди. Имтиёзли обуна бўйича харажатлар меҳнатга ҳақ тўлаш бўйича харажатларга олиб борилган;

30.06.2013 ҳолат бўйича акциядорлар иккинчи эмиссия бўйича эмиссион капиталнинг миқдоридан $1/5$ қисмини тўламади.

Топшириқ. Молиявий фаолият натижасида акциялар эмиссиясидан олинган пул маблағларини ҳисобланг.

Ечиш.

1-босқич. Биринчи эмиссия натижасида олинган пул маблағларини ҳисоблаймиз.

Ташқи шахслар томонидан биринчи эмиссиянинг тўлови

$(800 \times 1/2 \times 0.75 = 300)$ 300

Ходимлар томонидан биринчи эмиссиянинг тўлови

$(800 \times 1/2 \times 0.70 = 280)$ 280

Биринчи эмиссия натижасида олинган пул маблағлари.....580

2-босқич. Биринчи ва иккинчи эмиссия натижасида капиталнинг кўпайиши ҳисоб-китобини амалга оширамиз:

Акциядорлик капитали бўйича:

Акциядорлик капиталининг бошланғич қолдиғи.....1000

АКнинг биринчи эмиссия натижасида кўпайиши (800×0.25) 200

Акциядорлик капиталининг охирги қолдиғи.....1225

АКнинг иккинчи эмиссия натижасида кўпайиши $(1225 - 1000 - 200)$...25

Эмиссион капитал бўйича:

Эмиссион капиталининг бошланғич қолдиғи..... 70

ЭКнинг биринчи эмиссия натижасида кўпайиши (800×0.55) 400

Эмиссион капиталининг охирги қолдиғи.....525

ЭКнинг иккинчи эмиссия натижасида кўпайиши $(525 - 400 - 70 = 55)$ 55

3-босқич. Иккинчи эмиссия натижасида пул маблағлари келиб тушиши ҳисоби.

Иккинчи эмиссия натижасида акциядорлик капиталига тўлов.....25

Иккинчи эмиссия натижасида эмиссион капиталга тўлов (55x4/5).....44

Иккинчи эмиссия натижасида олинган пул маблағлари.....69

4-босқич. Иккита эмиссия натижасида олинган пул маблағлари ҳисоб-китоби.

Биринчи эмиссия натижасида олинган пул маблағлари.....580

Иккинчи эмиссия натижасида олинган пул маблағлари.....69

Иккита эмиссия натижасида олинган пул маблағлари.....649

Компания операцион фаолиятдан пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги маълумотларни қуйидаги усуллардан фойдаланган ҳолда тақдим этишлари лозим:

(а) тўғридан-тўғри метод, қайсики унда ялпи пул тушумлари ва тўловларининг асосий турлари тўғрисида ахборотлар очиқланади;

(б) билвосита метод, қайсики унда соф фойда ва зарарлар пул хусусиятида бўлмаган операциялар натижаларини ҳамда асосий фаолиятдан ва инвестициявий ёки молиявий фаолият бўйича пул маблағлари келиб тушиши ёки чиқарилиши билан боғлиқ бўлган даромад ва харажатларнинг моддалари бўйича узайтирилган ёки ҳисобланган ўтган давр ёки келгуси давр пул тушумлари ёки тўловларини ҳисобга олган ҳолда коррективировка киритилади.

Компания томонидан пул маблағлари оқими тўғрисидаги ахборотлар тақдим қилиниши учун тўғридан-тўғри усулдан фойдаланиш рағбатлантирилади. Бу метод пул маблағларининг келгусидаги оқимини баҳолаш учун зурур бўлган ахборотларни таъминлайди, қайсики, билвосита усуллардан фойдаланишда бунга эришиб бўлмайди. Тўғридан-тўғри усулни қўллашда ялпи пул тушумлари ва ялпи пул тўловлари асосий турлари тўғрисидаги ахборотлар қуйидагилар ёрдамида олинниши мумкин:

(а) Компаниянинг ҳисоб ёзувларидан; ёки

(б) фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботнинг сотиш, сотиш таннари (фоиз кўринишдаги даромадлар ва шунга анологик даромадлар, фоиз тўловлари бўйича харажатлар ҳамда молия муассасалари учун анологик харажатлар) ва

бошқа моддаларни қуйидагиларни ҳисобга олган ҳолда коррективка қилиш йўли билан:

(i) Ҳисобот даврида захиралар ва операцион дебиторлик ва кредиторлик қарзларининг ўзгариши;

(ii) бошқа пул бўлмаган моддалар; ва

(iii) инвестициявий ва молиявий пул оқимларини юзага келтирувчи бошқа моддалар.

Тўғридан-тўғри усул ёрдамида тузилган пул маблағлари оқими тўғрисидаги ҳисоботнинг формати қуйидаги кўринишда бўлади (2.15-жадвал).

2.15-жадвал

Пул маблағлари оқими тўғрисидаги ҳисобот формати (тўғридан-тўғри усул)³⁴

Ҳисобот моддалари	Сатр	Сумма
Операцион фаолиятдан пул маблағлари оқими		
Харидорлардан келиб тушуши	010	X
Таъминотчилар ва ходимларга тўловлар	020	(X)
Тўланган фоизлар	030	(X)
Тўланган фойда солиғи	040	(X)
Операцион фаолиятдан соф пул маблағлари (010-020-030-040)	050	X
Инвестициявий фаолият бўйича пул маблағлари оқими		
Асосий воситаларнинг сотилиши	060	X
Асосий воситаларнинг хариди	070	(X)
Олинган фоизлар	080	X
Олинган дивидендлар	090	X
Инвестициявий фаолият бўйича соф пул маблағлари (060-070+080+090)	100	X
Молиявий фаолиятдан пул маблағлари оқими		
Акцияларнинг эмиссиясидан пул тушумлари	110	X
Узоқ муддатли займлардан тушумлар	120	X
Молиявий ижара бўйича мажбуриятларнинг тўланиши	130	(X)
Тўланган дивидендлар	140	(X)

³⁴©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году.2713-б. Муаллиф томонидан қайта ишланган.

Молиявий фаолиятдан соф пул маблағлари (110+120-130-140)	150	X
Пул маблағлари ва пул эквивалентларининг соф ўсиши (камайтиши) (050+100+150)	160	X
Ҳисобот даврининг бошида пул маблағлари қолдиғи	170	X
Ҳисобот даврининг охирида пул маблағларининг қолдиғи (170+(-)160)	180	X

Тўғридан-тўғри усулнинг биринчи ёндашувига, яъни компаниянинг ҳисоб ёзувлари асосида пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисоботни тузишга мисол келтирамиз.

Компаниянинг оборот балансида пул маблағлари билан боғлиқ счётларида қуйидаги маълумотлар келтирилган.

(минг АҚШ доллари ҳисобида)

Счётлар номи	Дebet	Кредит
ЙИЛ БОШИДА ПУЛ МАБЛАҒЛАРИ ҚОЛДИҒИ	8500	
Устав капитали	2500	
Таъминотчилар билан ҳисоб-китоблар (савдо)		32000
Харидорлар билан ҳисоб-китоблар (савдо)	43000	
Келгуси давр харажатлари		320
Ҳисобланган иш ҳақи берилди		8500
Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар		1500
Бошқа дебиторлар	450	
Заём	560	
Ҳисобланган фоизлар		55
Солиқлар бўйича ҳисоб-китоблар		550
Дивидендлар		150
Жами	46510	43075
ЙИЛ ОХИРИДА ПУЛ МАБЛАҒЛАРИ ҚОЛДИҒИ	11935	

Тўғридан-тўғри усул асосида юқоридаги пул маблағлари ҳаракатига оид счётлар маълумотлари бўйича пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот қуйидаги кўринишга эга бўлади (2.16-жадвал).

2.16-жадвал

Пул маблағларининг ҳаракати тўғрисида ҳисобот (тўғридан-тўғри усул, биринчи ёндашув: ҳисоб маълумотлари асосида)

(минг АҚШ доллари ҳисобида)

Операцион фаолиятдан пул маблағлари:		
Харидорлардан келиб тушди	43000	

Таъминотчиларга тўланди	(32000)	
Ижара тўланди	(320)	
Иш ҳақи тўланди	(8800)	
Фойда солиғи тўланди	<u>(250)</u>	
Операцион фаолият натижалари		1630
Инвестициявий фаолиятдан пул маблағлари		
Мулк, машина ва асбоб-ускуналар хариди	(1500)	
Мулк, машина ва асбоб-ускуналар сотилиши	<u>450</u>	
Инвестициявий фаолият натижалари		(1050)
Молиявий фаолиятдан пул маблағлари		
Устав капиталига бадал	2500	
Заём олинди	560	
Фоиз тўланди	(55)	
Дивиденд тўланди	<u>(150)</u>	
Молиявий фаолият натижалари		2855
Пул маблағлари ҳолатининг ўзгариши		3445
Йил бошида пул маблағлари		<u>8500</u>
Йил охирида пул маблағлари		11935

Иккинчи ёндашувда жамғарилиш тамойилига асосан тузилган фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботнинг моддалари бухгалтерия балансининг тааллуқли моддаларининг ўзгаришига қараб қайта ҳисоблаб олинади.

Қуйида SBARO компанияси мисолида кўриб ўтамиз. Компаниянинг бухгалтерия баланси қуйида келтирилган (2.17-жадвал).

2.17-жадвал
SBARO, INC. AND SUBSIDIARIES Balance Sheets
At 2 january 2011 and 1 january 2012

(минг АҚШ доллар ҳисобида)

Баланс моддалари	2010 й.	2011 й.	Ўзгариши
Жорий активлар:			
Пул маблағлари	\$33300	\$34280	+980
Олинадиган счётлар (савдо)	1250	1370	+120
Олинадиган счётлар (франчайзес, фоиз)	50	585	+535
Захиралар	2500	2670	+170
Олдиндан тўланган харажатлари	1500	8400	+6900
Жами жорий активлар	38600	47305	+8705
Молиявий қуйилмалар	37200	37200	0
Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар:			
Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар	206700	207550	+850
Жамғарилган эскириш	74800	76800	0
Соф мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар	131900	130750	-1150

Жами активлар	207700	215255	+7555
Қисқа муддатли мажбуриятлар:			
Тўланадиган нотлар	0	1200	+1200
Тўланадиган счётлар (савдо)	4500	7030	+2530
Жорий харажатлар учун тўланадиган счётлар (ижара, иш ҳақи ва бошқалар)	18400	19155	+755
Тўланадиган фоизлар (interest)	0	10	+10
Тўланадиган дивидендлар	2700	4700	+2000
Тўланадиган фойда солиғи	4600	3032	-1568
Жами қисқа муддатли мажбуриятлар	30200	35127	+4927
Узоқ муддатли мажбуриятлар:			
Муддати узайтирилган даромад	400	280	-120
Муддати узайтирилган фойда солиғи	18100	18100	0
Жами узоқ муддатли мажбуриятлар	18500	18380	-120
Жами мажбуриятлар	48700	53507	+4807
Акциядорлик капитали	29700	29900	+200
Тақсимланмаган (реинвестициялашган) фойда	129300	131848	+2548
Жами хусусий капитали	159000	161748	+2748
Жами мажбуриятлар ва капитал	207700	215255	+7555

Ушбу компаниянинг 2011 йил учун фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботи қуйидаги кўринишга эга (2.18-жадвал).

2.18-жадвал

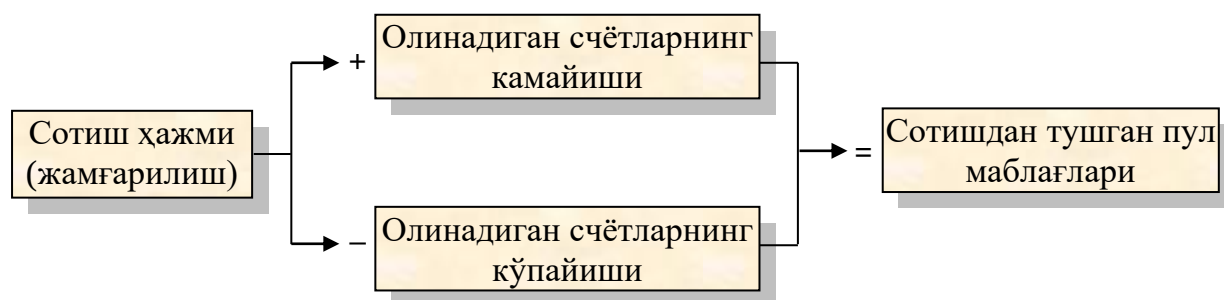
SBARO, INC. AND SUBSIDIARIES Income Statement 1 january 2012 (минг доллар ҳисобида)

Даромадлар:		
Ресторан сотиш ҳажми		\$23950
Франчайз билан боғлиқ тушум		500
Олинган фоизлар		155
Жами даромадлар		24605
Таннарх ва харажатлар:		
Сотилган таомлар ва маҳсулотлар таннархи		2420
Рестораннинг операцион харажатлари:		
Иш ҳақи харажатлари	5900	
Бошқа харажатлар (ижара, инвентарь, таъмирлаш ва суғурта)	5905	11805
Депресиация (амортизация) харажатлари		2000
Умумий ва маъмурий харажатлар (ижара ва суғурта)		790
Жами таннарх ва харажатлар		17015
Фоиз ва фойда солиғига қадар фойда		7590
Фоиз харажатлари		10

Фоиз харажатидан кейин фойда солиғига қадар фойда		7580
Фойда солиғи		3032
Соғ фойда		\$4548
Акцияга фойда		\$34

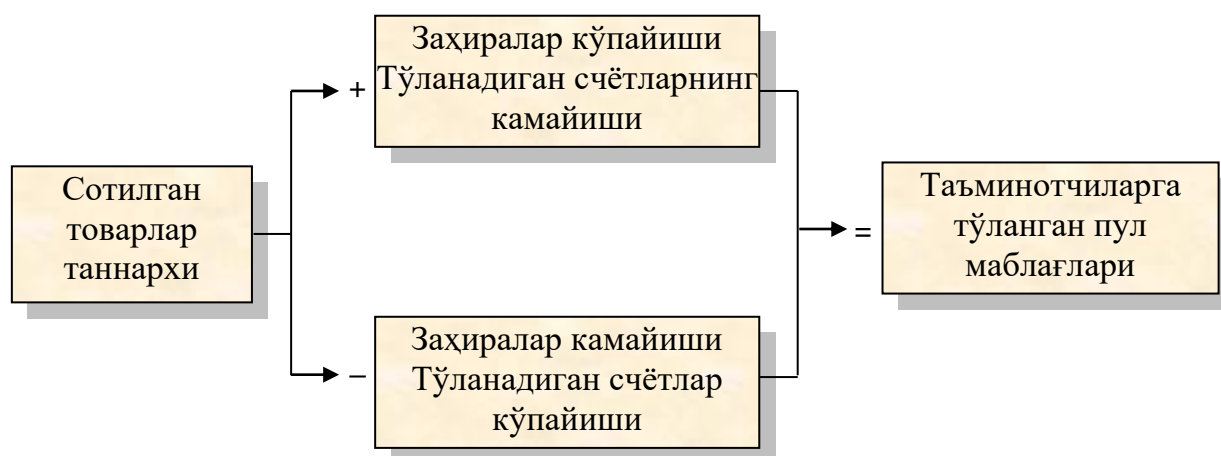
Эндиги босқичдаги вазифа баланс моддаларининг ўзгариши ҳамда фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот моддалари асосида пул маблағлари тўғрисидаги ҳисоботни тузиш керак. Бунинг учун фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот моддаларини пул маблағларига айлантиришнинг трансформация формулаларидан фойдаланамиз.

Товар (маҳсулот, иш ва хизмат)ларни сотишдан келиб тушган пул маблағларини топиш учун сотиш ҳажмини олинадиган счётлар (савдо) бўйича қарзларнинг ўзгаришига қайта ҳисоблаш керак.



Юқоридаги мисолимизда фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда сотиш ҳажми 23.950 минг АҚШ долларига тенг. Бухгалтерия балансида олинадиган счётлар (савдо) 120 минг АҚШ долларига ошаяпти (1370-1250). Демак, юқоридаги формула асосида сотишдан тушган пул маблағи 23.830 минг АҚШ долларига тенг (23.950-120).

Сотилган товарлар таннархи учун тўланган пул маблағларини топиш учун сотилган товарлар таннархига захиралар қолдиғининг кўпашини ва тўланадиган счётлар қолдиғи камайишини кўшиш ёки захиралар қолдиғи камайиши ва тўланадиган счётлар кўпайишини айириш керак бўлади. Буни формула кўринишида қуйидагича акс эттириш мумкин:



Юқоридаги мисолда фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда сотилган товарлар таннари 2420 минг АҚШ доллари тенг. Баланс маълумотлари бўйича заҳиралар қолдиғи 2011йил 1 январь ҳолати бўйича 2010 йилга нисбатан 170 минг АҚШ доллари ошган (2670-2500). Тўланадиган счётлар (савдо) таққосланаётган даврда 2050 минг АҚШ доллари кўпайган. Демак, юқоридаги формула асосида сотилган товарлар таннари киритилган заҳиралар учун таъминотчиларга 387 минг АҚШ доллари тўланган (2420+170-2050).

Барча моддалар трансформация қилингандан сўнг пул маблағлари тўғрисидаги ҳисобот қуйидаги кўринишга эга бўлади (2.19-жадвал).

2.19-жадвал

SBARO, INC. AND SUBSIDIARIES Statement of Cash Flow 1 January 2012

(минг доллар ҳисобида) (тўғридан-тўғри усул)

Операцион фаолият:	
Пул кирими:	
Харидорлардан	23830
Франчайзлардан	0
Инвесторлардан	0
Пул чиқими:	
Таъминотчиларга (савдо)	(387)
Бошқа таъминотчилар	(13273)
Ишчи ходимларга	(5300)
Фойда солиғи	(4600)
Фоиз тўлови	0
Операцион фаолият натижасидаги соф пул	270
Инвестициявий фаолият:	
Пул кирими:	
Асбоб-ускуналар хариди	(190)
Инвестициявий фаолият натижасида соф пул	(190)
Молиявий фаолият:	

Пул кирими:	
Банк borrow пул тушуми	1000
Қўшимча капитал киритилди	200
Пул чиқими:	
Банк нотлари	(300)
Дивидендлар	0
Молиявий фаолият натижасидаги соф пул	900
Пул маблағларининг кўпайиши	\$ 980
Ҳисобот даври бошида пул маблағлари	33300
Ҳисобот даври охирида пул маблағлари	\$34280

Билвосита усулда пул маблағлари оқими тўғрисидаги ҳисоботнинг формати қуйидаги кўринишда бўлади (2.20-жадвал).

2.20-жадвал

Пул маблағлари оқими тўғрисидаги ҳисобот формати (билвосита усул)³⁵

Моддалар	Сатр	Сумма
Операцион фаолиятдан пул маблағлари оқими		
Солиқгача фойда	010	X
Тузатишлар:		
Амортизация	020	X
Инвестициявий даромад	030	(X)
Ҳисобланган фоизлар	040	X
Оборот капиталининг ўзгаришига қадар операцион фойда (010+020-030+040)	050	X
Савдо дебиторлик қарзларининг камайиши	060	X
Захираларнинг кўпайиши	070	(X)
Савдо кредиторлик қарзларининг кўпайиши	080	X
Операцион фаолиятдан пул маблағлари (050+060-070+080)	090	X
Тўланган фоизлар	100	(X)
Тўланган фойда солиғи	110	(X)
Операцион фаолиятдан соф пул маблағлари (090-100-120)	120	X
Инвестициявий фаолият бўйича пул маблағлари оқими		
Асосий воситаларнинг сотилиши	130	X
Асосий воситаларнинг хариди	140	(X)
Олинган фоизлар	150	X
Олинган дивидендлар	160	X
Инвестициявий фаолият бўйича соф пул маблағлари (130-140+150+160)	170	X

³⁵©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году.2715 б. Қайта ишланди.

Молиявий фаолиятдан пул маблағлари оқими		
Акцияларнинг эмиссиясидан пул тушумлари	180	X
Узоқ муддатли заёмлардан тушумлар	190	X
Молиявий ижара бўйича мажбуриятларнинг тўланиши	200	(X)
Тўланган дивидендлар	210	(X)
Молиявий фаолиятдан соф пул маблағлари (180+190-200-210)	220	X
Пул маблағлари ва пул эквивалентларининг соф ўсиши (камайиши) (120+170+220)	230	X
Ҳисобот даврининг бошида пул маблағлари қолдиғи	240	X
Ҳисобот даврининг охирида пул маблағларининг қолдиғи (240+(-)230)	250	X

Билвосита соф фойда суммаси пул ҳаракати билан боғлиқ бўлмаган моддалар ҳамда ҳаракати пул маблағлари билан боғлиқ бўлган баланс моддаларининг ўзгаришига қараб тўғирлашлар киритилади.

Пул маблағлари оқими тўғрисидаги ҳисоботни тўғридан-тўғри ва билвосита усуллардан фойдаланиб тузишда қўлланиладиган ҳисоб-китоб формулаларини қуйидаги жадвалда умумлаштиришимиз мумкин (2.21-жадвал).

2.21-жадвал

Пул маблағлари оқими тўғрисидаги ҳисоботда қўлланиладиган ҳисоб-китоб формулалари³⁶

Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот	Ижобий коррективировка (+)	Салбий коррективировка (-)	Операцион фаолиятдаги пул маблағлари
Соф сотиш	+Давр бошида дебиторлик қарзи; +Давр охирида муддати узайтирилган даромадлар	- Давр охирида дебиторлик қарзи; - Давр давомида ҳисобдан чиқарилган дебиторлик қарзлари; -Давр бошида муддати узайтирилган даромадлар	Харидорлардан келиб тушган пул маблағлари
Сотиш ҳажми	+Давр бошида кредиторлик қарзи; +Давр охирида захира	-Давр охирида кредиторлик қарзи; -Давр бошида захира	Таъминотчиларга тўланган пул маблағлари
Операцион		-Амортизация;	Операцион

³⁶ ©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году.2717-б.

харажатлар	+Давр охирида олдиндан тўланган харажатлар; +Давр бошида ҳисобланган мажбуриятлар	-Гумонли қарзлар бўйича харажатлар; -Давр бошида олдиндан тўланган харажатлар; -Давр охирида ҳисобланган мажбуриятлар	харажатлар бўйича тўланган пул маблағлари
Бошқа харажатлар	+Облигациялар бўйича премия амортизацияси	-Облигациялар бўйича дисконт амортизацияси	Тўланган фоизлар
Бошқа даромадлар ва зарарлар	+Инвестициявий ва молиявий фаолият бўйича зарарлар	-Инвестициявий ва молиявий фаолият бўйича фойда	Бошқа даромадлар ва зарарлар пул тушумлари ва тўловлари
Фойда солиғи бўйича харажатлар	+Давр охирида муддати узайтирилган солиқ активлари; +Давр бошида муддати узайтирилган солиқ мажбуриятлари	-Давр бошида муддати узайтирилган солиқ активлари; -Давр охирида муддати узайтирилган солиқ мажбуриятлари	Тўланган фойда солиғи
Соф фойда	Жами ижобий коррективроқкалар	Жами салбий коррективроқкалар	Операцион фаолиятдан пул оқими

Пул маблағлари оқими тўғрисидаги ҳисоботни тайёрлашда билвосита усул ёрдамида операцион фаолиятдан олинган пул маблағлари соф оқимини аниқлашда фойда ва зарарларнинг қуйидаги моддаларига тўғирлашлар киритилади:

1. Даромад ва харажатларнинг пул бўлмаган моддалари.

- Асосий воситаларнинг депресиацияси (амортизацияси);
- Номоддий активлар амортизацияси;
- Асосий воситаларнинг қадрсизланишидан зарар;
- Инвестициявий мулкни қайта баҳолаш;
- Савдо учун мўлжалланган молиявий активларни қайта баҳолаш ва бошқалар.

2. Инвестициявий ва молиявий фаолият бўйича даромад ва харажатлар, қайсики пул маблағларининг оқимиға олиб келади.

- Асосий воситаларни сотишдан фойда (зарар);

- Қимматбаҳо қоғозларни сотишдан фойда (зарар);
- Олинган кредит/қарз бўйича курс фарқлари ва бошқалар.

3. Даромад ва харажатлар моддалари, қайсики пул маблағлари оқими тўғрисидаги ҳисоботда алоҳида сатрда кўрсатилади:

- Тўланадиган фоизлар;
- Олинадиган фоизлар;
- Олинадиган дивидендлар.

4. Жорий активлар ва жорий мажбуриятларнинг ўзгариши, шунингдек, молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда инвестициявий ҳамда молиявий фаолиятга тааллуқли бўлмаган бошқа моддалар:

- Захиралар;
- Савдо дебиторлик ва кредиторлик қарзлари;
- Асосий фаолият бўйича берилган ва олинган аванслар;
- Солиқлар бўйича олдиндан тўловлар (тўғридан-тўғри инвестициявий ва молиявий фаолиятга олиб борилган солиқлардан ташқари);
- Солиқлар бўйича мажбуриятлар (тўғридан-тўғри инвестициявий ва молиявий фаолиятга олиб борилган солиқлардан ташқари);
- Компания персоналига аванслар ва компания персонали олдидаги мажбуриятлар;
- Суғурта қопламаси бўйича суғурта компанияси дебиторлик қарзлари;
- Бошқа дебиторлик ва кредиторлик қарзлари, бунга инвестициявий ва молиявий фаолият тааллуқли эмас.

Билвосита усулда тузилган Home Shopping Network, Inc and Subsidiaries компанияси мисолида кўриб ўтамиз (2.22-жадвал):

2.22-жадвал

Consolidated Statements of Cash Flows Home Shopping Network, Inc and Subsidiaries 31 август билан якунланадиган ҳисобот йили учун
(Билвосита усул) (минг доллар ҳисобида)

Операцион фаолиятдан пул маблағлари: <i>Соф фойда (зарар)</i>	\$ 37293

Соф фойда (зарар)га киритиладиган тўғирлашлар:	
Депресиация ва амортизация	46894
Счётлардаги ва олинadиган нотлар бўйича зарар резерви	34
Активларни сотишдан кўрилган зарар	124
Пул бўлмаган фоиз даромадлари	(968)
Узоқ муддатли облигацияларни ҳисобдан чиқаришдаги зарар	194
Муддати узайтирилган фойда солиғи	11902
Сервисни таъминлашга қаратилган умумий заҳира	3463
Консолидация бўлмайдиган моддалар бўйича зарар	99
Жорий активлар ва мажбуриятлардаги ўзгаришлар:	
Олинadиган счётларнинг кўпайиши	(11529)
Фойда солиғи бўйича олинadиган счётлар камайиши	-
Захираларнинг камайиши (кўпайиши)	(296)
Бошқа жорий активлар камайиши (кўпайиши)	1840
Тўланадиган счётлар кўпайиши (камайиши)	(17362)
Сотиш солиғи бўйича тўланадиган счётлар кўпайиши (камайиши)	(366)
Жамғарилган мажбуриятларнинг кўпайиши (камайиши)	(26217)
Операцион фаолият бўйича соф пул	45105
Инвестициявий фаолиятдан пул маблағлари:	
Капитал харажатлар	(35973)
Активларни сотиш натижалари	410
Номоддий активлар кўпайиши	(1830)
Узоқ муддатли инвестицияларнинг кўпайиши	(5710)
Олинadиган нотлар ва бошқа кўпайиши	(3432)
Олинadиган узоқ муддатли нотлар натижалари	2231
Инвестиция фаолияти бўйича соф пул	(44304)
Молиявий фаолиятдан пул маблағлари:	
Узоқ муддатли облигациялар принципиал тўловлари	7432
Акцияларни муомалага чиқариш натижалари	3561
Тришури сток хариди	-
Дивиденд	(4971)
Молиявий фаолият фойдаланилган соф пул	(8842)
Пул ва пул эквивалентларнинг кўпайиши (камайиши)	(8041)
Йил бошида пул ва пул эквивалентлари қолдиги	61589
Йил охирида пул ва пул эквивалентлари қолдиги	53546

Ушбу жадвал маълумотларидан билвосита усулда компаниянинг соф фойдасига қуйидаги тўғирлашлар киритилганлигини қайд қилиш мумкин:

1. Депресиация ва амортизация. Депресиация мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналарга нисбатан қўлланилса, амортизация номоддий активларга нисбатан қўлланилади. Ушбу харажатлар пул бўлмаган харажатлар ҳисобланади. Шу боис, улар соф фойдага қўшилади, чунки, соф фойдани аниқлашда улар харажатларга қўшилган эди. Таъкидлаш жоизки, бу тўғирлаш пул маблағлари тўғрисидаги ҳисоботга киритиладиган энг катта тўғирлашдир.

2. Счётлар ҳамда олинadиган нотлар бўйича зарарни қоплаш резерви. Ушбу резерв гумонли қарзларни қоплаш учун яратилади. Бу харажат моддаси ҳам пул бўлмаган харажат бўлганлиги боис, соф фойда суммасини пул маблағлари кўринишига айлантириш учун қайта қўшилади.

3. Активларни сотишдан кўрилган зарар. Ушбу зарар фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда ўз аксини топади. Лекин, бу харажат ҳам пул маблағларининг ҳаракати билан боғлиқ эмас. Шу боис, тўғирлашларда унинг суммаси ҳисобга олинади.

4. Пул бўлмаган фоиз даромадлари. Бу модда ҳам фойда ва зарарларни ҳисоблашда инобатга олинган. Ушбу модда пул маблағларининг ҳаракати билан боғлиқ эмас. Шу боис, пул маблағларига айлантиришда қайта қўшилади.

5. Муддати узайтирилган фойда солиғи. Муддати узайтирилган солиқлар МҲҲСлари (IFRS ёки GAAP) асосида тузилган молиявий ҳисобот билан солиқ қонунчилиги асосида тузилган солиқ ҳисоб-китоблари ўртасида юзага келган вақт фарқидаги моддалар киради. Муддати узайтирилган солиқларнинг ўсиши ушбу даврда пул маблағларининг чиқиб кетишини англабмайди. Ушбу солиқ мажбуриятлари соф фойдани аниқлашда инобатга олинади.

6. Сервис таъминотини амалга ошириш учун умумий захира. Компания умумий захирани сервисни таъминлаш учун амалга оширади. Натижада, бу сервис пул маблағларининг сарф қилинишини кўзда тутмайди.

7. Консолидация бўлмайдиган моддалар бўйича зарар.

8. Жорий активлар ва мажбуриятлардаги ўзгаришлар. Ушбу счётларнинг ҳар бири фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботнинг моддалари билан бевосита боғлиқдир. Масалан, олинadиган счётлар даромад билан боғлиқ бўлса, товар-

моддий захиралар эса сотилган ТМЗлар таннархи билан боғлиқдир. Бу ўзгаришлар ҳам пул маблағларининг оқими билан боғлиқ эмас.

Стандартлар талабларига мувофиқ агарда молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилган миқдор билан пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилган миқдор ўртасида фарқ мавжуд бўлса, компания пул маблағлари ва пул эквивалентларини очиқлашлари шарт,.

Таянч атамалар.

1. Пул маблағлари бу — компаниянинг кассаси ва жорий счётларидаги пулларида ташкил топади.

2. Пул маблағлари эквиваленти — қисқа муддатли, пул маблағларининг олдиндан маълум бўлган суммасига тез айланадиган ва қиймати ўзгариши салмоқли бўлмаган рискка тортиладиган тез ликвидли қуйилмалардир.

3. Операцион фаолият — компаниянинг асосий тушум келтирувчи ва инвестициявий ва молиявий фаолиятдан ташқари бошқа фаолиятларидир.

4. Инвестициявий фаолият — бу оборотдан ташқари активлар ва пул эквивалентига тааллуқли бўлмаган бошқа инвестицияларни харид қилиш ва сотишдир.

5. Молиявий фаолият — компаниянинг хусусий капитали ва четдан жалб қилинган маблағлари миқдори ва таркибининг ўзгаришига олиб келувчи фаолиятдир.

6. Операцион фаолиятдан пул маблағларининг ҳаракати кўп жиҳатдан асосан даромад келтирувчи фаолияти билан боғлиқ бўлганлиги сабабли у соф фойда ёки зарарларни аниқлашда иштирок этадиган операцион ва бошқа ҳодисалари натижаси сифатида юзага келади.

7. Инвестициявий фаолиятдан пул маблағлари ҳаракати тўғрисидаги ахборотларни алоҳида очиқлаш муҳим аҳамият касб этади, қайсики у тааллуқли харажатларнинг келгуси даромадлар ва пул маблағларининг келиб тушишини таъминлашга мўлжалланган ресурсларни шакллантириш мақсадида амалга ошириш даражасига гувоҳлик беради.

8. Молиявий фаолиятдан пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ахборотларни алоҳида очиқлаш муҳим аҳамият касб этади, қачонки, бу ахборотлар компания учун капитал тақдим қиладиган инвесторлардан келгусида пул тушумига нисбатан талабларини прогнозлаштириш учун зарур ҳисобланади.

Ўзини-ўзи текшириш учун саволлар:

1. Пул оқимлари тўғрисидаги ҳисоботнинг мақсади ва стандарт формати.
2. Операцион фаолиятдан пул маблағларининг ҳаракати ва унинг таркиби.
3. Инвестициявий фаолиятдан пул маблағларининг ҳаракати ва унинг таркиби.
4. Молиявий фаолиятдан пул маблағларининг ҳаракати ва унинг таркиби.
5. Хорижий валютадаги операциялардан пул маблағлари ҳаракатини акс эттириш.
6. Пул оқими тўғрисидаги ҳисоботни тузишда тўғридан-тўғри усулнинг биринчи ёндашуви.
7. Пул оқими тўғрисидаги ҳисоботни тузишда тўғридан-тўғри усулнинг иккинчи ёндашуви. Трансформация формулалари.
8. Пул оқими тўғрисидаги ҳисоботни тузишда билвосита усулда соф фойдани пул маблағларига айлантиришда киритиладиган тузатишлар.

2.4-§. 8-сон БҲХС “Ҳисоб сиёсатлари, бухгалтерия ҳисоб-китоб баҳолашларидаги ўзгаришлар ва хатолар” стандартининг моҳияти ва қўлланилиши.

8-сон БҲХС “Ҳисоб сиёсатлари, бухгалтерия ҳисоб-китоб баҳолашларидаги ўзгаришлар ва хатолар” стандартининг мақсади ҳисоб сиёсатини танлашда мезонларни белгилаш, шунингдек, бухгалтерия баҳолашларини қўллаш ва хатоларни тўғирлаш оқибатларини аниқлаш бўлиб ҳисобланади. Ушбу стандарт бошқа стандартлар каби компаниянинг молиявий ҳисоботининг уйғун, ишончли бўлишини ҳамда ўтган даврлар ва бошқа компанияларнинг молиявий ҳисоботлари билан солиштирувчанлигини таъминлаш орқали унинг сифатини оширишга хизмат қилади.

Компания молиявий ҳисоботни тайёрлашда қабул қилинган ва қўллаётган усул ва принциплари ўзгармаслигини таъминлайди. Яъни, бир туркумдаги ҳодисалар ва жараёнларга ишлов беришда ва ҳисобга олишда бирхил методлардан фойдаланади. Компания ҳисоб сиёсатига ўзгартириш киритишлари учун жиддий асосларга эга бўлиши лозим.

Ҳалқаро компаниялар раҳбарияти корхонанинг *ҳисоб сиёсатини* ишлаб чиқиши зарур, қайсики барча молиявий ҳисоботлар ҳар бир қўлланилаётган МХХСлар ҳамда Доимий Қўмитанинг стандартларга келтирган интерпритацияларига тўлиқ мувофиқ келиши шарт. Агарда аниқ талаблар бўлмаган ҳолларда корхона раҳбарияти молиявий ҳисоботларда тақдим қилинаётган ахборотларнинг (а) фойдаланувчилар томонидан қарорлар қабул қилинганда *уйғунлиги* ва (б) *ишончлигини* таъмин этишлари лозим.

8-сон БХХС “Ҳисоб сиёсати, бухгалтерия ҳисоби мақсадларида баҳолашлардаги ўзгартиришлар ва хатолар” стандартининг 5-бандида қуйидаги тушунчаларга таърифлар келтирилган:

Ҳисоб сиёсати бу — корхона томонидан молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим қилишда қабул қилинган аниқ принциплар, негизлар, келишувлар, қоида ва тажрибалар мажмуасидан иборат ҳужжатдир.

Ҳисоб-китоб баҳолашлардаги ўзгартиришлар бу — активлар ва мажбуриятларнинг баланс қиймати коррективировкаси ёки активлар ва мажбуриятлар жорий ҳолатини ҳамда улар билан боғлиқ бўлган келгусида кутилаётган нафлар ва мажбуриятларни баҳолаш натижасида келиб чиқадиган активларнинг жорий истеъмол миқдоридир. Ҳисоб-китоб баҳолашдаги ўзгартиришлар янги ахборотларни олиш ёки янги мажбуриятларнинг вужудга келиши натижаси ҳисобланади ҳамда мувофиқ ҳолда хатоларни тўғирлаш бўлиб ҳисобланмайди.

Салмоқли йўл қўйилган қолдирмалар ёки молиявий ҳисоботнинг моддаларига оид ахборотларни қалбакилаштириш салмоқли ҳисобланади, қачонки уларнинг ҳар бири алоҳида ёки биргаликда қаралганда фойдаланувчилар томонидан ушбу молиявий ҳисоботлар асосида қабул қилаётган иқтисодий қарорларига таъсир кўрсатса. Салмоқлилиқ ушбу аниқ ҳолат матнида баҳоланадиган аниқ йўл қўйилган қолдирма ёки ахборотларни қалбакилаштиришнинг миқдори (қўлами) хусусиятига боғлиқ бўлади. Муҳим омил сифатида молиявий ҳисоботнинг тааллуқли моддасининг ёки миқдори (қўлами) ёки хусусиятига қаралади ёки иккаласи ҳам ҳисобга олинади.

Ўтган давр хатолари – бу бир ёки бир нечта ўтган даврларга оид ишончли ахборотлардан фойдаланмаслик ёки ишончсиз фойдаланиш натижасида юзага келган ташкилотнинг молиявий ҳисоботларидаги қолдирмалар ва ишончсиз маълумотлардир.

Бундай хатолар ҳисоб-китоблардан адашишлар, ҳисоб сиёсатини қўллашдаги хатолар ва далилларни етарли даражада баҳолай олмаслик ёки нотўғри мушоҳада қилиш ҳамда кўзбўямачилик оқибатларни ўз ичига олади.

Ретроспектив қўллаш – операциялар, бошқа ҳодисалар ва шартларга янги ҳисоб сиёсатини шундай қўллаш ҳисобланадики, бунда ушбу ҳисоб сиёсати ҳар доим қўлланилади.

Ретроспектив қайта ҳисоблаш бу – молиявий ҳисобот элементлари суммаларини тан олиш, баҳолаш ва очиқлашларни тўғирлаш ҳисобланиб, бунда олдинги даврлар хатолари бирон марта йўл қўйилган бўлмайди.

Амалий мумкин эмас – қандайдир талабни қўллаш амалий мумкин бўлмайди, қачонки, ташкилот бунинг учун бор имконият даражасида ҳаракат қилсада уни қўллай олмайди. Индивидуал ўтган даврга нисбатан ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришлар ёки ретроспектив қайта ҳисоблашларни амалий ретроспектив қўллаш мумкин бўлмайди, агарда:

(а) ушбу ретроспектив қўллаш ёки ретроспектив ҳисоблаш натижаларини аниқлашнинг имкони бўлмаса;

(б) тааллуқли ретроспектив қўллаш ёки ретроспектив қайта ҳисоблаш кўриб чиқиладиган даврда ташкилот раҳбариятнинг қандай мўлжалда эканлиги тўғрисида йўл қўйилишларни ишлаб чиқишни талаб этади;

(с) тааллуқли ретроспектив қўллаш ёки ретроспектив қайта ҳисоблаш суммалар бўйича салмоқли баҳолаш ҳисоб-китобларини ўтказиш ва бунда объектив ахборотларни ажратиб олиш мумкин бўлмайди.

Ташкилот турдош операциялар, бошқа ҳодисалар ва шарт-шароитлар учун **ҳисоб сиёсатини** танлаши ва кетма-кетликда қўллашга мажбурдирлар. Фақатгина Стандарт ёки Илгари Суришлар моддалари категоризациясини талаб этган ёки рухсат этган ҳоллардан ташқари, қайсики уларга бошқа ҳисоб сиёсати

қўлланилади. Агар Стандарт ёки Илгари Суришлар моддалари шундай категорияларга ажратишни талаб этса ёки рухсат берса, у ҳолда тааллуқли ҳисоб сиёсати ҳар бир категорияга нисбатан танланиши ва кетма-кетликда қўлланилиши шарт.

Ҳисоб сиёсатини танлашда ва қўллашда тааллуқли стандартлар ва интерпретацияларга ҳамда уларни қўллаш бўйича МҲХСлари қўмитаси томонидан чиқарилган стандартларни қўллаш бўйича тушунтириш ва шарҳларига таяниши лозим.

Операциялар, бошқа ҳодиса ёки шартларга нисбатан қўлланиладиган аниқ МҲХСлари мавжуд бўлмаса, раҳбарият концептуал асосларга таянган ҳолда ўзининг мулоҳазасидан келиб чиқиб, ҳисоб сиёсатини ишлаб чиқади ва унинг қўлланилишини таъминлайди.

Ушбу мулоҳазаларга келишда раҳбарият қуйидагиларни инобатга олади:

а) анологик ёки боғлиқ бўлган муаммоларни ҳал қилиш билан боғлиқ амалдаги стандартлар ва интерпретацияларнинг талаблари;

б) концептуал асосларда баён этилган активлар, мажбуриятлар, даромад ва харажатларнинг тавсифланиши, тан олиш мезонлари ҳамда баҳолаш концепциялари.

Ҳисоб сиёсати доимийлик тамойилига асосланади.

Доимийлик – бу бир хил ҳисоб сиёсатини ўзгаришсиз бир даврдан иккинчи даврга кетма-кет қўллашга айтилади, қайсики молиявий таҳлилини қисқартириш ва маълумотларнинг яхши таққосланувчанлигини таъминлаш орқали молиявий ҳисоботнинг фойдалилик даражаси ошади.

Молиявий ҳисобот фойдаланувчилари компаниянинг ҳар хил даврларда молиявий ҳисоботларини бир-бирига солиштириш имкониятига эга бўлишлари керак. Фойдаланувчилар солиштириш орқали компаниянинг молиявий ҳолати, молиявий натижалари ва пул маблағларининг ҳаракатига оид ўзгариш тенденцияларини аниқлаб, керакли қарорлар қабул қилиш имкониятларига эга бўладилар.

Ташкилот ҳисоб сиёсатини алмаштиришга мажбур, қачонки унинг ўзгариши:

- (а) Қайсидир Стандарт ёки Илгари Суришларда талаб этилса;
ёки
- (б) операцияларни, бошқа ҳодиса ёки шароитларнинг ташкилот молиявий ҳолати, фаолиятнинг молиявий натижалари ҳамда пул маблағлари оқимларига таъсири тўғрисида ишончли ёки ишга тўлароқ дахлдор бўлган ахборотларни акс эттирувчи молиявий ҳисоботга эришиши мумкин бўлса.

МҲХСларига мувофиқ қуйидаги ҳаракатлар ҳисоб сиёсатидаги ўзгариш ҳисобланмайди:

1. Олдинги мавжуд бўлган ҳодиса ва битимлардан бутунлай мазмунан фарқ қиладиган ҳодиса ва битимларга нисбатан ҳисоб сиёсатининг қўлланилиши;

2. олдин мавжуд бўлмаган ёки бўлса ҳам салмоқли бўлмаган ҳодиса ва битимларга нисбатан қўлланиладиган янги ҳисоб сиёсати.

Ҳисоб сиёсатининг ўзгаришига мисол қилиб:

- Товар-моддий захираларни ФИФО усулида баҳолашдан ўртача салмоқли қиймат усулида баҳолашга ўтиш; ёки
- инвестициявий мулкни баҳолашни базаси ўзгариши – ҳақиқий харажатлар бўйича ҳисобга олиш методидан адолатли қийматда ҳисобга олиш методига ўтиш.

Активларни 16-сон БҲХС “Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар” ёки 38-сон БҲХС “Номоддий активлар” стандартларига мувофиқ ҳақиқий таннархида баҳолаш моделидан қайта баҳолаш қиймати асосида баҳолаш моделига ўтиш ҳам ҳисоб сиёсатидаги ўзгариш ҳисобланади. Лекин, бундай ўзгариш 8-сон БҲХСлари бўйича эмас, балки 16-сон БҲХС ҳамда 38-сон БҲХСларига мувофиқ қайта баҳолаш деб ҳисобга олинади.

Қачонки, ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришлар ретроспектив бўлса, компания капиталнинг ҳар бир компоненти бошланғич қолдиғини тўғирлаши лозим, бунда тўғирлаш тақдим қилинган даврларнинг энг эртасидан бошланади,

таққосланадиган маълумотлар қайта ҳисобланади, агарда янги ҳисоб сиёсати ҳар доим қўлланилиши тўғрисидаги эътироф мавжуд бўлса.

Тўғирлаш халқаро стандартларни қўллашдан олинadиган самарани қамраб олади ҳамда амалий мумкин бўлган даражадаги барча ўтган даврларга нисбатан амалга оширилади. Бу ўта меҳнат талаб қиладиган жараён ҳисобланади. Шу боис, у фақат амалий мумкин бўлган ҳолларда амалга оширилади.

Ретроспектив қўллаш:

- битта ҳисоботда тақдим этилган таққосланadиган ахборот ҳисоб сиёсатини ўзгаришидан олинadиган самарани акс эттириш учун қайта ҳисобланиши лозим. Самара янги ҳисоб сиёсати бошидан қўлланилиши тасаввуридан келиб чиқиб ҳисобланади;

- жорий ҳисоботга кирмаган ўтган даврлар учун ҳисоб сиёсатини ўзгартиришдан кумулятив самара энг эртанги тақдим қилинган ҳисоботдаги тақсимланмаган фойда суммасини тўғирлаш учун тақдим этилади. Ушбу тўғирлашнинг суммаси ҳисобот даврининг бошидаги тақсимланмаган фойда қолдиғи билан ушбу санада барча ўтган даврларга нисбатан янги ҳисоб сиёсатини қўллашда олинadиган тақсимланмаган фойда суммалари ўртасидаги фарқни ташкил этади;

- ўтган даврларга тааллуқли бўлган бошқа ахборотлар. Масалан, изохларда келтирилган йиғма маълумотлар, шунингдек, тарихий маълумотлар коррективировка қилиниши лозим.

Янги стандартни қўллашда:

- (a) Стандартнинг ёки интерпретациянинг номи;
- (b) агар қўллаш жоиз бўлса ўзгаришнинг ушбу МҲХС ўтиш низомларига мувофиқлиги тўғрисида ахборотлар;
- (c) ўзгаришнинг хусусияти;
- (d) агар қўллаш жоиз бўлса ўтиш низомларидаги ҳолатлар;
- (e) агар қўллаш жоиз бўлса, ўтиш низомларидаги ҳолатлар келгуси даврларга ҳам таъсир кўрсатиши мумкин;

(f) олдинги даврлар учун тақдим қилинган таққосланадиган ахборотлар тўғирлашларининг миқдори;

(g) ретроспектив қўллашдан фойдаланишга тўсқинлик қиладиган ҳолатларнинг ҳамда ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришлар қайси даврдан эканлигининг тавсифи.

Ҳисоб сиёсатига ихтиёрийлик асосида ўзгартиришлар киритилганда:

(a) Сабаби, қачонки янги ҳисоб сиёсатидан фойдаланиш кўпроқ ишончли ва уйғун ахборотларни тақдим қилиш имкониятини беради;

(b) ўзгаришларнинг моҳияти;

(c) жорий ва ўтган даврларда тақдим қилинганлар учун тўғирлашлар миқдори;

(d) олдин тақдим қилинган таққосланадиган ахборотлар даври учун тўғирлашларнинг миқдори;

(e) ретроспектив ёндашувни қўллашга тўсқинлик қилувчи ҳолатлар баёни.

Бухгалтерия ҳисоб-китоб баҳолашларидаги ўзгаришлар.

Тадбиркорлик фаолиятига хос бўлган аниқсизликлар натижасида молиявий ҳисоботнинг кўпгина моддалари аниқ ҳисобланиши мумкин бўлмайди, яъни, фақат баҳоланган бўлиши мумкин. Баҳолаш энг янги кира олиши мумкин бўлган ишончли ахборотларга таянувчи мулоҳазага асосланади. Масалан, қуйидаги моддаларга нисбатан баҳолашга зарурият туғилиши мумкин:

(a) Гумонли қарзлар;

(b) захираларнинг қадрсизланиши;

(c) молиявий активлар ёки молиявий мажбуриятлар адолатли қиймати;

(d) амортизацияланадиган активларнинг фойдали хизмат муддати ёки улардан фойдаланишдан кутиладиган нафларнинг схемаси;

(e) кафолатли мажбуриятлар.

Ҳисоб-китоб баҳолашларидаги ҳар қандай ўзгариш натижалари 37-бандида қўлланилган ўзгартиришлардан ташқари мажбурий тартибда фойда ва зарарларга қўшиш йўли билан тан олиниши лозим:

(а) қачонки ўзгариш юз берган даврда, агар у фақат шу даврга таъсир этса; ёки

(б) қачонки ўзгариш юз берган даврда ҳамда келгуси даврда, агар у унисига ҳам бунисига ҳам таъсир кўрсатса.

1-мисол. 2008 йил 1 январда компания \$154.000 асосий воситалар объектини сотиб олди, қайсики чизикли метод ёрдамида 14 йил давомида амортизацияланади. 2009 йил 31 декабрида ишлаб чиқариш ҳажмининг кескин ошиши натижасида ушбу объектнинг қолган хизмат қилиш муддати қайта кўриб чиқилиб 4 йилга камайтирилди. 2011 йил 31 декабрида молиявий инқироз туфайли ишлаб чиқариш ҳажми кескин қисқарди ва асосий воситаларнинг қолдиқ хизмат қилиш муддати 9 йил қилиб белгиланди.

Талаб этилади. 2008-2012 йиллар давомида амортизация миқдори ва 2012 йил 31 декабрь ҳолатида асосий воситалар объектнинг баланс қийматини ҳисобланг.

Ечиш:

	Қиймати	Қолган хизмат муддати
2008 йил 01 ҳолатида асосий воситалар объектнинг бошланғич қиймати	154.000	14 йил
2008 йил учун амортизация (\$154000/14)	(11.000)	
2008 йил 31 декабрь баланс қиймати	143.000	13 йил
2009 йил учун амортизация (\$154000/14)	(11.000)	
2009 йил 31 декабрь баланс қиймати	132.000	12-4=8 йил
2010 йил амортизация (\$132000/8)	(16.500)	
2010 йил 31 декабрда баланс қиймати	115.500	7 йил
2011 йил амортизация (\$132000/8)	(16.500)	
2011 йил 31 декабрда баланс қиймати	99000	9 йил
2012 йилда амортизация (\$99000/9)	(11.000)	
2012 йил 31 декабрь баланс қиймати	88.000	8 йил

2-мисол. 2010 йил 1 январида компания асосий воситалар объектини \$32.000 харид қилиб олди, қайсики 25%лик қолдиқни камайтириш усулидан фойдаланиб амортизация ҳисобланади. 2011 йил 31 декабрда ушбу объектнинг қолдиқ хизмат қилиш муддати 9 йил деб белгиланган ҳамда амортизация

методи чизиклига ўзгартирилган (асосий воситалардан фойдаланишдан олинаётган иқтисодий нафнинг схемаси ўзгаришига қараб).

Топшириқ. 2010-2012 йиллар давомида амортизация миқдори ва 2012 йил 31 декабрь ҳолатида асосий воситалар объектининг баланс қийматини аниқлаш.

Ечиш.

2010 йил 01 январь қиймати.....	32.000
2010 йил учун амортизация (\$32.000 x 25%).....	(8.000)
2010 йил 31 декабрда баланс қиймати.....	24.000
2011 йил учун амортизация (\$24.000 x 25%).....	(6.000)
2011 йил 31 декабрь баланс қиймати.....	18.000
2012 йил учун амортизация (\$18.000/9 йил).....	(2.000)
2012 йил 31 декабрдаги қолдиқ.....	16.000

3-мисол. 2010 йил компания молиявий қийинчиликларни бошидан кечираётган контрагентнинг савдо дебиторлик қарзларининг қадрсизланиши учун резервни тан олган. 2012 йил контрагент қийинчиликлардан чиқди ва компания олдидаги қарзни тўлиқ тўлади. Дебиторлик қарзларининг қадрсизланиши резерви 2010 йилда фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда тижорат харажатлари моддасида акс эттирилган.

Топшириқ. Қандай қилиб сторни амалга оширилади?

Ечиш. 2012 йилнинг фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботида 2010 йилда ҳисобланган резерв учун айнан тижорат харажатлари моддасида сторно ёзуви орқали амалга оширилиши талаб этилади. Агарда бухгалтерия баҳолашларидаги ўзгаришлар салмоқли бўлса, унинг суммасини фойда ва зарарлар тўғрисидаги ёки молиявий ҳисоботга изоҳларда алоҳида очиқланиши талаб этилади.

Манба: 0614 ©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году. 0506-0510-бетлар.

Халқаро стандартнинг 37-бандида қуйидаги мазмундаги қоида келтирилган.

Ҳисоб-китоб баҳолашлардаги ўзгаришлар активлар ва мажбуриятларнинг ўзгаришига олиб келса ёки хусусий капитал моддалари билан боғлиқ бўлса, ушбу ўзгариш юз берган даврда тааллуқли активлар, мажбуриятлар ёки хусусий капитал моддаларининг баланс қийматини тузатиш киритиш йўли билан мажбурий тартибда тан олинади.

Ҳисоб-китоб баҳолашдаги ўзгаришлар фақат жорий давр фойда ва зарарларига ёки ҳам жорий давр ҳам келгуси давр фойда ва зарарларига таъсир кўрсатиши мумкин. Масалан, гумонли қарзлар суммалари ҳисоб-китоб баҳолашларидаги ўзгаришлар фақат шу жорий йилнинг фойда ва зарарларига таъсир кўрсатганлиги боис, ушбу жорий даврда тан олинади. Бироқ, амортизацияланадиган активлар фойдали хизмат кўрсатишининг баҳоланган муддати ёки фойдаланишдан иқтисодий наф олинишининг мўлжалдаги схемаси ўзгариши жорий даврнинг амортизация ажратмаларига ҳамда активнинг қолган ҳар бир келгуси фойдали хизмат муддатларига таъсир кўрсатади. Икки ҳолатда ҳам ўзгаришларнинг жорий даврга тааллуқлиси жорий даврнинг фойда ва зарарларида, келгуси даврга оид қисми келгуси даврларнинг фойда ва зарарларида тан олинади.

Айрим ҳолатларда ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришларни ҳисоб-китоб баҳолашлардаги ўзгаришлардан фарқлаш қийин. Бундай ҳолатларда ўзгаришлар бухгалтерия ҳисоб-китоблардаги ўзгаришлар сифатида илгари сурилади. Бунда ахборотлар очиқланади.

4- мисол. Масалан, ABC компанияси молиявий ҳисоботни тайёрлашдан олдин ўзининг мулоҳазаларини ўзгартирди:

1) гумонли қарзларни баҳолашда ўзининг гумонли қарзлар бўйича резервини камайтирди\кўпайтирди.

Ечими: Гумонли дебиторлик қарзлари бухгалтерия баҳолашларидаги ўзгаришлар натижалари жорий даврнинг фойда ва зарарлари ҳисоб-китобларида ўз аксини топиши лозим ва шу боис, жорий даврда тан олинади.

2) Амортизацияланадиган активнинг фойдали хизмат қилишининг баҳоланадиган муддати ёки ундан фойдаланишдан келадиган иқтисодий

нафнинг олинishi схемасига нисбатан ўзгартириш активнинг хизмат қилиш муддатини камайитиришга/кўпайтиришга олиб келди.

Ечили: Активнинг хизмат қилиш муддати камайиши/кўпайиши жорий даврда ҳамда фойдали хизмат муддатининг ҳар бир кейинги даврида амортизация харажатларининг кўпайиши/камайишига олиб келади.

Шу боис, ўзгаришлар натижалари соф фойда/зарарлар ҳисоб-китобларига киритилиши ҳамда активнинг хизмат қилиш муддати давомида келгуси даврлар фойда ва зарарларида тан олинishi шарт.

Ўтган даврлар хатоларига тўғирлашлар. Молиявий ҳисобот элементларини тан олиш, баҳолаш, тақдим қилиш ва очиклашда **хатолар** юз бериши мумкин. Молиявий ҳисобот халқаро стандартларга мувофиқ эмас деб ҳисобланади, агар унда салмоқли хатолар мавжуд бўлса, ёки салмоқли бўлмаган хатоларни, қайсики ташкилот молиявий ҳолатини, фаолиятнинг молиявий натижалари ёки пул оқимини аниқ тақдимот қилишга эришиш мақсадида бида туриб амалга оширган бўлса.

Жорий йилнинг потенциал хатолари шу даврда аниқланган бўлса, молиявий ҳисобот тасдиқланганга қадар тўғирланади. Бироқ салмоқли хатолар кейинги даврларнинг биридан олдин аниқланмаса, бу ўтган даврлар хатолари кейинги даврларда молиявий ҳисоботда акс эттириладиган таққосий ахборотларга ўзгартиришлар киритилади.

Ўтган даврлар хатоси – бу ишончли ахборотлардан фойдаланмаслик ёки ишончсиз фойдаланиш натижасида компаниянинг бир ёки бир неча даврларда молиявий ҳисоботидаги қолдириб кетишлар ёки бузиб кўрсатишдир, қачонки:

а) Ўтган даврлар учун молиявий ҳисобот чоп эттиришга тасдиқланганлиги амалда мавжуд бўлса;

б) ушбу молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш жараёнида олинishi ва кўриб чиқилишининг асосли кутилиши мавжуд бўлса.

Ушбу хатолар математик ҳисоб-китобларда, ҳисоб сиёсатини қўллашдаги хатолар, эҳтиётсизлик ёки далилларни ишончсиз илгари суриш, шунингдек,

кўзбўямачиликлар натижасида келиб чиқади. Шу боис, хатоларнинг манбаларига қуйидагиларни киритиш мумкин:

- Математик ҳисоб-китоблар (жамини чиқаришда, кўпайтиришда, бўлишда);
- ахборотларни бузиб кўрсатиш ёки далилларни нотўғри тарғиб қилиш;
- ёлғон ишлатиш;
- эҳтиётсизлик;
- ҳисоб сиёсатини нотўғри қўллаш (билмаслик, тўғри қўллай олмаслик).

Компания ўтган даврларга оид бўлган салмоқли хатоларни у аниқлангандан кейинги нашр этишга тасдиқланган молиявий ҳисоботнинг биринчи комплектига қуйидагилар воситасида ретроспектив тўғирлаш киритишга мажбур:

(а) Ўтган даврлар, қайсики хато юз берган даврлар учун тақдим этилган таққосланадиган маълумотларни қайта ҳисоблаш;

(б) тақдим қилинаётган даврларнинг энг эртаси (яқини) учун активлар, мажбуриятлар ва капиталнинг бошланғич қолдиқларини қайта ҳисоблаш (агарда хато энг эрта тақдим қилинаётган давргача йўл қўйилган бўлса).

Агар тўлиқ қайта ҳисоблаш реал бўлмаса, у ҳолда:

(а) Энг эртанги давр учун активлар, мажбуриятлар ва капитал бошланғич қолдиқлари қайта ҳисобланади, қайсики ретроспектив қайта ҳисоблашни амалий бажариш мумкин бўлади;

(б) энг эртанги санадаги таққосланадиган ахборотлар қайта ҳисоблаш амалга оширилади, қайсики бу амалий мумкин бўлади.

5-мисол. *Ўтган даврлардаги хатоларни корректив қилиш.*

2013 йил Оптима компанияси бухгалтери 2012 йил \$10.000 суммадаги сотилган товарларнинг ҳисобот йили охиридаги захиралар қийматига нотўғри қўшганлигини аниқлади.

Бухгалтерия ёзувлари бўйича 2013 йил тушум миқдори \$230.000, сотилган товарларнинг қиймати \$130.000 (йил бошидаги захиралар қолдизига \$10.000 нотўғри қўшилганлигини ҳам инобатга олган ҳолда), солиқлар 30% лик ставка билан \$30.000 ни ташкил этади.

2012 йил бошида акциядорлик капитали ва тақсимланмаган фойда мос равишда \$20.000 ва \$63.000 бўлган. Оптима компанияси капиталнинг бошқа компонентларига эга эмас, унинг акциялари биржада котировка қилинмайди.

**Оптима компаниясининг 2012 йил учун фойда ва зарарлар
тўғрисидаги ҳисоботи**

	2012
Тушум	260.000
Сотиш таннари	(100.000)
Солиқгача фойда	160.000
Фойда солиғи	(48.000)
Давр учун фойда	112.000

**Оптима компаниясининг 2013 йил учун фойда ва зарарлар
тўғрисидаги ҳисоботи**

	2013	2012
Тушум	230.000	260.000
Сотиш таннари	(120.000)	(110.000)
Солиқгача фойда	110.000	150.000
Фойда солиғи	33.000	(45.000)
Давр учун фойда	77.000	105.000

**Оптима компаниясининг 2013 йил хусусий капитали ўзгариши
тўғрисидаги ҳисоботи**

	2013			2012		
	АК	ТФ	Жами	АК	ТФ	Жами
Ҳисобот даври бошида	20.000	175.000	195.000	20.000	63.000	83.000
Хатони ретроспектив тузатиш	-	(7.000)	(7.000)	-	-	-
Корректировка қилинган қолдиқ	20.000	168.000	188.000	20.000	63.000	83.000
Йил бўйича тўпلام даромад	-	77.000	77.000	-	105.000	105.000
Ҳисобот даври охирида	20.000	245.000	265.000	20.000	165.000	188.000

Изоҳ. АК-Акциядорлик капитали, ТФ-тақсимланмаган фойда

2012 йил фойда ва зарарлар ҳамда тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисоботга таъсирини қуйидагича акс эттирамиз.

Сотилган товарлар қиймати.....(10.000)

Ҳисобланган солиқларнинг камайиши.....3.000

Фойданинг камайиши.....7.000

Манба: ©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году 0509-бет

Жорий даврлар ва келгуси даврларга таъсир кўрсатадиган хатолар у **аниқланган даврда тўғирлашлар киритилади**, компания ўтган даврдаги (хато юз берган даврдаги) молиявий ҳисоботини қайта нашр этмайди.

Ўтган даврлардаги хатоларга тўғирлашлар **хато аниқланган даврдаги фойда ва зарарларга киритилмайди**. Ҳар қандай ўтган даврлар тўғрисида тақдим қилинган ахборотлар шунча имкон қадар орқадаги даврларга у қанчалик бу мумкин бўлса қайта ҳисобланади.

Хатолар ва бухгалтерия ҳисоб-китобларидаги ўзгаришлар ўртасидаги асосий фарқлар бу ҳақида ахборотларнинг мавжудлиги ва уларга кира олишлиги билан белгиланади:

- Баҳолаш аниқлашни ва тўғирлашни талаб этади, қайсики улар ўзининг табиати билан аниқсизликлар ва ахборотлар етишмовчилиги асосида қурилган бўлади, кейинчалик маълумотлар юз берган баҳолашларни тасдиқлайди ёки рад этади, барча ҳолатларда қарама-қаршиликлар тўғирланиши керак;

- хатолар унга тескари равишда ҳисобот тузиш санасида мавжуд бўлган ахборотлардан тўғри фойдаланилмаслик натижасида юзага келади.

Компания қуйидаги ахборотларни очиқлашлари шарт:

(a) ўтган давр хатоларининг хусусияти;

(b) ҳар бир тақдим қилинган давр учун тўғирлашларнинг миқдори: жорий давр учун ва барча тақдим қилинган олдинги даврлар учун тўғирлашларнинг миқдори;

(с) агар ретроспектив қайта ҳисоблаш ўтган даврларни аниқлаш амалий мумкин бўлмаса, бундай шарт-шароитни вужудга келишига олиб келган ҳолатлар ҳамда хато қайси моментдан тўғирланиши баён қилинади.

Хатолар ва бухгалтерия ҳисоб-китобларидаги ўзгаришларни ўз вақтида инобатга олиш молиявий ҳисоботнинг сифатини оширишга хизмат қилади.

Таянч атамалар.

1. Ҳисоб сиёсати бу – корхона томонидан молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим қилишда қабул қилинган аниқ принциплар, негизлар, келишувлар, қоида ва тажрибалар мажмуасидан иборат ҳужжатдир.

2. Доимийлик бу – бир хил ҳисоб сиёсатини ўзгаришсиз бир даврдан иккинчи даврга кетма-кет қўллашга айтилади, қайсики, молиявий таҳлилини қисқартириш ва маълумотларнинг яхши таққосланувчанлигини таъминлаш орқали молиявий ҳисоботнинг фойдалилик даражаси ошади.

3. Ҳисоб-китоб баҳолашлардаги ўзгартиришлар бу – активлар ва мажбуриятларнинг баланс қиймати коррективировкаси ёки активлар ва мажбуриятлар жорий ҳолатини ҳамда улар билан боғлиқ бўлган келгусида кутилаётган нафлар ва мажбуриятларни баҳолаш натижасида келиб чиқадиган активларнинг жорий истеъмол миқдоридир.

4. Салмоқли йўл қўйилган қолдирмалар ёки молиявий ҳисоботнинг моддаларига оид ахборотларни қалбакилаштириш салмоқли ҳисобланади қачонки, агарда уларнинг ҳар бири алоҳида ёки биргаликда қаралганда фойдаланувчилар томонидан ушбу молиявий ҳисоботлар асосида қабул қилаётган иқтисодий қарорларига таъсир кўрсатса.

5. Ўтган давр хатолари бу – бир ёки бир нечта ўтган даврларга оид ишончли ахборотлардан фойдаланмаслик ёки ишончсиз фойдаланиш натижасида юзага келган ташкилотнинг молиявий ҳисоботларидаги қолдирмалар ва ишончсиз маълумотлардир.

6. Ретроспектив қўллаш – операциялар, бошқа ҳодисалар ва шартларга янги ҳисоб сиёсатини шундай қўллаш ҳисобланадики, бунда ушбу ҳисоб сиёсати ҳар доим қўлланилади.

7. Ретроспектив қайта ҳисоблаш бу – молиявий ҳисобот элементлари суммаларини тан олиш, баҳолаш ва очиклашларни тўғирлаш ҳисобланиб, бунда олдинги даврлар хатолари бирон марта йўл қўйилган бўлмайди.

8. Амалий мумкин эмас – қандайдир талабни қўллаш амалий мумкин бўлмайди, қачонки, ташкилот бунинг учун бор имконият даражасида ҳаракат қилсада уни қўллай олмайди.

Ўзини-ўзи текшириш учун саволлар:

1. 8-сон МХХС “Ҳисоб сиёсати, ҳисоб-китоб баҳолашлардаги ўзгартиришлар ва хатолар” стандартининг 5-§да келтирилган тушунчаларга таърифлари.
2. Амалий мумкин эмас ҳолатларини санаб ўтинг.
3. Ташкилот қандай ҳолларда ҳисоб сиёсатини ўзгартира олади?
4. Компанияда ҳисоб сиёсати доимийлиги қандай тушунилади?
5. Компания ҳисоб сиёсатини ўзгартирган тақдирда ўзгартириш натижалари қандай акс эттирилади?
6. Ҳисоб-китоб баҳолашларидаги ўзгартиришлар ва уларнинг натижалари қандай акс эттирилади?
7. Ўтган даврлар хатолари қандай тўғирланади?
8. Ҳисоботларда хатолар тўғрисида очиклашлар.

2.5-§. 10-сон БХХС “Ҳисобот давридан кейинги ҳодисалар” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши

Бизга маълумки, молиявий ҳисобот “ҳисобот даври” деб аталадиган давр учун тузилади. Бироқ ҳисобот даври тугалланадиган сана билан тақдим қилинган молиявий ҳисобот тасдиқланадиган сана ўртасида етарли даражада салмоқли бўлган вақт оралиғи мавжуд бўлади, қайсики бу давр молиявий ҳисоботни тузиш учун зарур бўлган ахборотларни йиғиш, уларни қайта ишлаш ишлари амалга оширилади.

Бу вақт оралиғида ҳисобот бераётган компаниянинг фаолиятига салмоқли таъсир кўрсатадиган ҳодисалар юз бериши мумкин. Масалан, солиқ органлари ёки дебиторлар ёки кредиторлар билан узоқ вақтдан буён тортишиб

келинаётган суд жараёни тугаб, якуний қарор чиқарилган бўлиши, табиий офат туфайли (тошқин, ер қимирлаш, ёнгин ва бошқа ҳолатлар) активларнинг бир қисми йўқолган бўлиши мумкин. Бундай ҳолатлар молиявий ҳисобот фойдаланувчилари томонидан қабул қилинаётган қарорларга салмоқли таъсир кўрсатади. Шу боис, ахборот фойдаланувчиларга ҳисобот давридан кейинги юз берган ва уларнинг қарорларига таъсир кўрсатадиган ҳодисалар тўғрисида ахборот берилиши керак.

10-сон БХХС “Ҳисобот санасидан кейинги ҳодисалар” стандартининг мақсади:

- компания қайси ҳолатларда ўзининг молиявий ҳисоботини ҳисобот даври тугагандан кейинги ҳодисаларни ҳисобга олган ҳолда тақдим этишлари шартлиги; ва
- очиқлашлар, қайсики компания молиявий ҳисоботни нашрга тасдиқлаш санаси ва ҳисобот санасидан кейин юз берган ҳодисалар тўғрисида тақдимот қилиши шарт.

Ҳалқаро стандартда қуйидаги атамаларга тавсиф келтирилган:

Ҳисобот санасидан кейинги ҳодисалар – бу ҳисобот санаси ва молиявий ҳисобот нашр қилдириш учун тасдиқланган сана оралиғида юз берадиган хуш ва нохуш бўлган ҳодисалар ҳисобланади. Стандартда иккита турдаги ҳодисалар идентификацияланиши мумкинлиги кўрсатилган:

- а) ҳисобот санасида амал қилган шарт-шароитлар тўғрисида далил исботларни берадиган (ҳисобот санасидан кейинги тўғирланувчи ҳодисалар);
- б) ҳисобот санасидан кейин юз берадиган ҳодисаларни кўрсатадиган (ҳисобот санасидан кейинги тўғирланмайдиган) ҳодисалар.

Ҳисобот даври тугалланиш санаси – бу календарь сана бўлиб, қайсики унда компаниянинг мулкӣ ҳолати, фаолиятининг молиявий натижалари аниқланади.

Айрим ҳолатларда корхоналар молиявий ҳисобот нашр қилингандан сўнг ўз акционерларига маъқуллаш учун молиявий ҳисоботни тақдим қиладилар. Бундай ҳолатларда молиявий ҳисобот нашр қилиш учун акционерлар

томонидан мақуллашган кунни эмас, балки уни бошланғич нашр қилинган кунда тасдиқланади.

1-мисол.

2015 йил 31 январда компания раҳбарияти 2014 йил 31 декабрь билан якунланадиган йил учун молиявий ҳисоботни тузишни якунлайди.

2015 йил 10 февралда директорлар Кенгаши молиявий ҳисоботни кўриб чиқади ва уни акциядорларга тақдим этиш учун тасдиқлайди.

2015 йил 16 февралда компания ўзининг фойдасини ва бошқа муҳим молиявий кўрсаткичларини эълон қилади.

2015 йил 19 мартда молиявий ҳисобот акциядорлар ва бошқа қизиқувчи томонлар эътиборига ҳавола қилинади.

2015 йил 24 апрелда акциядорларнинг ҳар йиллик умумий йиғилишида тасдиқланади.

Ечими: Ушбу ҳолатда ҳисобот даври тугагандан кейинги ҳодисаларга нисбатан белгиланадиган давр сифатида 2015 йил 10 февраль, яъни директорлар Кенгаши томонидан тасдиқланган сана олинади.

Алоҳида ҳолатларда корхона раҳбарияти молиявий ҳисоботни кузатув Кенгашига тасдиқлаш учун тақдим қилиши талаб этилади. Кузатув Кенгашига барча ижрочи бўлмаган директорлар киради. Бундай ҳолатларда молиявий ҳисобот чоп этиришга тасдиқланган ҳисобланади, қачонки раҳбарият ҳисоботни тасдиқлаб, кузатув Кенгашига ўтказган сана инобатга олинади.

2-мисол.

2015 йил 12 февралда компания раҳбарияти кузатув Кенгашига тақдим қилиш учун молиявий ҳисоботни тасдиқлайди. Кузатув Кенгаши таркибига ижро лавозимларида бўлмаган ходимлар, масалан ишчи-ходимларнинг вакиллари ва бошқа ташиқи манфаатдор томонларнинг вакиллари кириши мумкин.

2015 йил 23 февралда кузатув Кенгаши молиявий ҳисоботни тасдиқлайди.

2015 йил 14 мартда молиявий ҳисобот акциядорлар ва бошқа шахсларнинг эътиборига ҳавола этилади.

2015 йил 19 апрелида молиявий ҳисобот акциядорларнинг умумий йиғилишида тасдиқланади.

Ечими: 2015 йил 12 февралда молиявий ҳисобот нашр этиришига тасдиқланган ҳамда кўрсатилган сана ҳисобот санасидан кейинги даврнинг якуни ҳисобланади.

Қўйидагилар **ҳисобот санасидан кейинги тўғирловчи ҳодисалар** ҳисобланиб, молиявий ҳисоботда тан олинган суммаларга тўғирлашларни киритишни талаб қилади:

(а) ҳисобот санасидан кейин суд ишининг якунланиши муносабати билан ҳисобот санасида мажбуриятнинг мавжудлиги эътироф этилган ва корхонадан уни тан олиш талаб қилинган ҳолларда;

б) ҳисобот санасидан кейин ҳисобот санасига активларнинг қиймати пасайишини ёки активларнинг қийматини пасайтириш натижасида кўрилган зарарни кўрсатувчи ахборотлар олинган тақдирда тузатишлар талаб этилади.

Масалан:

(i) Ҳисобот санасидан кейин юз берган мижознинг банкротлиги ҳисобот санасида савдо дебиторлик қарзлари бўйича зарарнинг юзага келганлигини тасдиқлайди ва корхона ўзининг савдо дебиторлик қарзлари баланс қийматига ўзгартиришлар киритиши лозим бўлади;

(ii) ҳисобот санасидан кейин захиралар реализацияси уларнинг ҳисобот санасида соф қийматини тасдиқловчи бўлиб хизмат қилиши мумкин.

в) ҳисобот санасидан кейин ҳисобот санасига қадар харид қилинган активлар, ёки активлар учун тушумлар аниқланганда;

г) ҳисобот санасидан кейин ушбу санага қадар юз берган ҳодисалар натижасидаги тўловларга нисбатан ҳисобот санасида ҳақиқий ҳуқуқий ёки конструктив мажбуриятларга эга бўлган ҳолларда аниқланган фойдалардаги иштироки ёки рағбатлар суммалари; ва

д) молиявий ҳисоботнинг нотўғрилигини кўрсатувчи кўзбўямачиликлар ва хатолар аниқланганда.

Тўғирланадиган ҳодисаларга мисоллар келтирамиз.

3-мисол. *Ҳисобот даврининг охирида ҳисобот бераётган корхонага нисбатан харидорлардан бири томонидан катта суммада судга даъво киритилган. Ҳисобот санасида суд қарорининг эҳтимолини баҳолаш қийин бўлган. Шунга қарамай, корхона раҳбарияти суд қарорига кўра тўланиш эҳтимоли мавжуд бўлган суммага резерв яратиб, уни ҳисоботга киритган. Ҳисобот давридан кейинги йилнинг февраль ойида суднинг якуний ҳулосаси кучга кирган. Унга кўра харидор даъвоси қаноатлантирилган. Шундай қилиб, яратилган резерв суммаси ҳаққонийлиги тасдиқланган.*

4-мисол. *Ҳисобот йилининг ноябрь ойида ҳисобот бераётган компания харидорга асбоб-ускуна сотади. Харидор ҳисобот йилидан кейинги йилнинг январь ойида харидор сотувчи компанияга нисбатан асбоб-ускунанинг сифати наслиги натижасида етказилган зарарни қоплаб бериши тўғрисида судга даъво киритади. Даъво январь ойида киритилганлиги сабабли, ҳисоботга резерв киритилмаган. Суд даъвоси ҳисобот даври охири билан боғлиқ бўлганлиги учун, ушбу далил ҳисобот санасидан кейин тўғирловчи ҳодисага киради. Шу боис, даъвонинг миқдори ва суд қарори эҳтимолига қараб харидорга етказилган зарарни қоплаш бўйича резерв яратиш масаласини кўриб чиқиш лозим бўлади.*

5-мисол. *Ҳисобот санасида X харидорнинг қарзи икки ой муддатда узилмаганлиги боис гумонли қарз сифатида тан олинди. Ҳисоботда ушбу қарзни қоплаш учун унинг умумий суммасидан 80% миқдорида резерв яратилди. Ҳисобот йилидан кейинги йилнинг март ойининг бошида харидорнинг банкротлиги эълон қилинди ва дебиторлик қарзини ундиришнинг имконияти йўқлиги 100%га аниқ бўлди. Бундай ҳолларда яратилган резерв 80%дан 100%га чиқарилади ва тузиладиган ҳисоботда инобатга олинади.*

Юқоридагилардан хулоса қилиш мумкинки, компания ҳисобот санасидан кейин тўғирланадиган ҳодисаларни ҳисобга олиши шарт. Бу жараён иккита йўл билан амалга оширилади:

- Молиявий ҳисоботда тан олинган сумма эътироф этилади ёки етарли бўлмаса тузатишлар киритилади; ёки
- олдин молиявий ҳисоботда тан олинмаган суммалар тан олинади ва у ҳисоботга киритилади.

Ҳисобот санасидан кейин тўғирланмайдиган ҳодисаларга мисол қилиб молиявий ҳисоботнинг нашр қилиниши учун тасдиқланган санаси ва ҳисобот санаси оралиғида юз берган инвестициялар бозор қийматининг пасайишини келтириш мумкин. Бозор қийматининг пасайиши ҳисобот санасида инвестициялар ҳолатига муносабат билдирмасдан кейинги даврларда юз берган ҳолатларни акс эттиради. Шу сабабли, корхона инвестицияларга нисбатан молиявий ҳисоботларда тан олинган суммаларга тузатишлар киритмайди. Худди шунингдек, корхона ҳисобот санасида акс эттирилган инвестицияларга нисбатан суммаларни янгилamayди. Бунда қўшимча очиқлашлар талаб қилиниши мумкин.

Қуйида ҳисобот санасидан кейин тўғирланмайдиган ҳодисаларга мисоллар келтирилган, қайсики, уларнинг очиқланмаслиги молиявий ҳисобот фойдаланувчиларининг корхона фаолиятини баҳолаш ёки қарорлар қабул қилиш қобилиятига таъсир кўрсатиши мумкин:

а) ҳисобот санасидан кейин корхоналарнинг йирик ҳолатда бирлашиши ёки асосий шўъба корхонанинг чиқиб кетиши;

б) корхонанинг асосий қисми фаолиятининг тўхташи режалари, фаолиятнинг тугаши муносабати билан активларнинг чиқиб кетиши ёки мажбуриятларнинг узилиши тўғрисида эълон қилиниши;

в) активларнинг асосий хариди ва чиқиб кетиши ёки ҳукумат томонидан асосий активлардан фойдаланишнинг тўхтатиб қўйилиши;

г) ҳисобот санасидан кейин ёнғин натижасида асосий ишлаб чиқариш ўрнатмаларининг бузиб ташланиши;

д) йирик реструктуризация ёки уни амалга ошириш жараёнининг бошланиши эълон қилиниши;

е) ҳисобот санасидан кейин оддий акциялар билан йирик операциялар ва оддий операциялар билан потенциал операциялар юз бериши;

ж) ҳисобот санасидан кейин активлар баҳосидаги ёки валюта айирбошлаш курсидаги меъёрдан ташқари йирик ўзгаришлари;

з) жорий ва муддати узайтирилган солиқ активлари ва мажбуриятларига салмоқли таъсир кўрсатадиган ҳисобот санасидан кейин жорий қилинган ёки эълон қилинган солиқ ставкалари ва солиқ қонунчилигидаги ўзгаришлари;

и) салмоқли мажбуриятларга, шартли ҳодисалар ёки шартли мажбуриятларга киритилиши, масалан, салмоқли кафолатларни чиқариш орқали;

(к) ҳисобот санасидан кейин юз берган ҳодисалардан келиб чиқадиган асосий суд жараёнларининг бошланиши.

Агар юқорида эътироф этилган ҳодисалар салмоқли бўлса, улар молиявий ҳисоботда тўғирланмайди, лекин молиявий ҳисоботга бериладиган очиқлашларда албатта изоҳланиши талаб этилади.

Амалиётда ҳисобот санасидан кейинги юз берган ҳодисалар ҳисобот даврида юз берган ҳодисалар билан қанчалик даражада боғлиқ эканлигини аниқлаш қийин жараён ҳисобланади.

Ҳисобот даври тугагандан кейин ҳисоботни нашр эттиришга тасдиқлаш санасигача акциядорларга дивиденд эълон қилинганда (32-сон БҲХСга мувофиқ), **ҳисобот даврининг охирида дивиденд бўйича мажбурият сифатида тан олинмаслиги лозим**. Чунки, ҳисобот санасида дивидендни тўлаш бўйича ҳеч қандай мажбурият юзага келмаганлиги боис, мажбурият сифатида тан олинмайди. 1-сон БҲХСга мувофиқ дивиденд тўғрисидаги маълумотлар молиявий ҳисоботга очиқлашларда ўз аксини топиши лозим.

Агарда ҳисобот даври тугагандан кейин раҳбарият корхонани тугатиш, ёки фаолиятини тўхтатиш тўғрисида қарори мавжуд бўлса, компания молиявий ҳисоботини **узлуксиз фаолият тамойили асосида тузмайди**.

Ҳисобот бераётган компания қуйидаги ахборотларни очиқлаши талаб этилади:

- Молиявий ҳисоботни нашрга тасдиқлаш санаси ва молиявий ҳисоботни нашрга тасдиқлаган бошқарув органининг номи;
- ҳисобот нашр қилингандан кейин унга тўғирлашлар киритиш ҳуқуқи мавжуд бўлган мулкдорлар ва бошқа шахсларнинг борлиги;
- агар ташкилот ҳисобот санасидан кейин ҳисобот санасида амал қилган шароитлар тўғрисида ахборот олса, у албатта очиқланадиган молиявий ҳисоботида янги ахборотларни ҳисобга олган ҳолда бу шароитлар тўғрисида ахборотларни аниқлаштиришга мажбурдирлар;
- ҳисобот санасидан кейин юз берган тўғирланмайдиган ҳодисалар салмоқли хусусиятга эга бўлса, улар тўғрисида ахборотларнинг очиқланмаслиги фойдаланувчиларнинг молиявий ҳисоботлар асосида қабул қилаётган қарорларига таъсир кўрсатишлари мумкин. Шунга мувофиқ ҳолда ташкилот ҳисобот санасидан кейин ҳар бир тўғирланмайдиган ҳодисалар категорияси учун қуйидаги ахборотларни очиқлашга мажбурдирлар:

(а) Ҳодисанинг хусусияти; ва

(б) унинг молиявий оқибатларини баҳолаш ёки бундай баҳолашнинг бўлиши мумкин бўлган констатациялари.

Ҳисобот санасидан кейин юз берган ҳодисаларни очиқлаш молиявий ахборот фойдаланувчилар учун қарорлар қабул қилишда жуда катта аҳамият касб этади.

Таянч атамалар:

1. Ҳисобот санасидан кейинги ҳодисалар бу – ҳисобот санаси ва молиявий ҳисобот нашр қилдириш учун тасдиқланган сана оралиғида юз берадиган хуш ва нохуш бўлган ҳодисалар ҳисобланади.

2. Ҳисобот санасидан кейинги тўғирланувчи ҳодисалар – ҳисобот санасида амал қилган шарт-шароитлар тўғрисида далил исботларни берадиган, ушбу ҳодисаларнинг таркиби стандартга келтириладиган ҳамда стандартга мувофиқ

ҳисоботларга тегишли қоидаларга мувофиқ тўғирлашларни киритиш имконияти мавжуд бўлган операциялар ва жараёнлардир.

3. Ҳисобот санасидан кейинги тўғирланмайдиган ҳодисалар – ҳисобот санасидан кейин юз берадиган ҳодисаларни кўрсатадиган, ушбу ҳодисаларнинг таркиби стандартда келтирилган ҳамда ҳисоботга тегишли тўғирлашларни киритиш имкони бўлмаган, лекин ахборот фойдаланувчиларга ушбу ҳодисалар тўғрисида ахборотлар очиқланиши талаб этиладиган операциялар ва жараёнлардир.

4. Ҳисобот даври тугалланиш санаси бу – календарь сана бўлиб, қайсики унда компаниянинг мулкӣ ҳолати, фаолиятининг молиявий натижалари аниқланади.

Ўз-ўзини текшириш учун саволлар:

1. Ҳисобот санасидан кейин тўғирланадиган ҳодисаларга қандай ҳодисалар киради?
2. Ҳисобот санасидан кейин тўғирланмайдиган ҳодисаларга қандай ҳодисалар киради?
3. Ҳисобот санасидан кейинги ҳодисалар тўғрисида очиқланишларни тақдим қилиш тартиби қандай?

2.6-§. 21-сон БҲҲС “Валюта курсларидаги ўзгаришларнинг таъсирлари” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши.

Хорижий валюталардаги операциялар ва инвестициялар алмаштириш курсларининг мунтазам тебраниши бизнес рискларини кўпайтиради. Компаниялар чет эл валютаси билан боғлиқ фаолиятларини икки жиҳатини таъкидлаб ўтиш лозим:

- Корхона чет эл валютасида операцияларни амалга ошириши; ҳамда
- хорижий юридик шахслар орқали хорижий фаолият юритиши мумкин.

Валюта операциялари ва хорижий фаолиятларини корхонанинг молиявий ҳисоботида акс эттириши учун хориждаги ишлаб чиқариш (хизмат кўрсатиш) фаолияти ёки бошқа фаолияти бўйича молиявий ҳисоботини корхона ҳисоботининг валютасига ағдарилиши талаб этилади. Бундан ташқари корхона ўзининг молиявий ҳисоботини чет эл валютасида тақдим этишлари мумкин.

Бундай ҳолатларда компанияда савол туғилади: қайси алмаштириш курсини қўллаш керак ва қандай қилиб алмаштириш курсларининг ўзгариши таъсирини молиявий ҳисоботда акс эттириш керак?

21-сон БҲХС “Валюта курси ўзгаришининг таъсири” стандарти ушбу масалалар ечимига қаратилган. **Ушбу стандартнинг мақсади – қандай қилиб хорижий валютадаги операцияларни ҳамда хорижий бўлинмалар фаолиятини корхонанинг молиявий ҳисоботида акс эттириш ва молиявий ҳисоботни тақдим қилинаётган ҳисобот валютасига трансформация қилиш тартибини белгилаш бўлиб ҳисобланади.**

Чет эл валютасидаги операциялар ва хорижий фаолият ҳисобининг асосий масаласи бўлиб, қайси алмаштириш курсларидан фойдаланиш ва молиявий ҳисоботда курс ўзгариши жараёнларининг молиявий таъсирини тан олиш принципларини белгилаш бўлиб ҳисобланади.

21-сон БҲХС иккита масалага бағишланган:

- 1) алоҳида операциялар валютасини қайта ҳисоблаш ва консолидация жараёнида ҳисоботни қайта ҳисоблаш;
- 2) бутун бир компаниянинг ҳисоботини қайта ҳисоблаш.

21-сон БҲХСнинг қўлланилиш доираси (3 §):

(а) 39-сон МҲХС “Молиявий инструментлар: тан олиш ва баҳолаш” халқаро стандарти қўлланилиш доирасидаги операциялар ва қолдиқлардан ташқари хорижий валютада доминация қилинадиган операциялар ва қолдиқларни ҳисобга олиш;

(б) ташкилотнинг молиявий ҳисоботини консолидациялаш ёки ҳиссали қатнашиш методи бўйича ҳисобга олиш асосида тузилган молиявий ҳисоботига киритилган хорижий компаниянинг натижалари ва молиявий ҳолати кўрсаткичларини ўтказиш;

(с) ташкилотнинг натижалари ва молиявий кўрсаткичларини тақдим қилиш валютасига ўтказиш.

Ушбу стандарт қоидаларини ифодалаб беришда қуйидаги атамалардан фойдаланилган:

Ҳисобот бераётган компания бу – шўъба корхона, филиал, ассоциациялашган компания ёки қўшма фаолият кўринишида хорижий бўлинмага эга бўлган компаниядир.

Хорижий бўлинма ёки хорижий фаолият бу – ҳисобот бераётган ташкилотнинг шўъба, ассоциациялашган, қўшма фаолият ёки шундай бўлинмасики, қайсики, унинг фаолияти ҳисобот бераётган компаниянинг мамлакати ва валютасидан фарқ қиладиган мамалакатда амалга оширилади ёки валютасига асосланади.

Функционал валюта бу – асосан компания ўз фаолиятини амалга оширадиган иқтисодий маконда фойдаланадиган валюта.

Ҳисобот тақдим қиладиган валюта бу – ҳисобот тақдим қилинадиган валюта.

Хорижий валюта бу – ташкилотнинг функционал валютасидан фарқ қиладиган ҳар қандай валютадир.

Курс фарқи – бир хил миқдордаги бирликни бир валютадан бошқа бир валютага бошқа валюта курси бўйича қайта ҳисоблаш натижасида юзага келадиган фарқдир.

Охирги курс – ҳисобот санасидаги спот курс.

Хорижий корхонага соф инвестиция бу – ҳисобот бераётган корхонанинг хориж корхонаси соф активларидаги ҳиссаси.

Молиявий ҳисоботни тайёрлашда ҳар бир компания – мустақил компания, хорижий бўлинмаларга эга бўлган компания (масалан, бош компания) ёки хорижий бўлинмалар (масалан, шўъба компания ёки ваколатхоналар) ўзининг функционал валютасини белгилайди. Компаниялар хорижий валютадаги моддаларини ўзининг функционал валютасига ўтказди ва бундай ўтказиш (трансформация)нинг натижаларини молиявий ҳисоботда акс эттиради.

Компания функционал валютасини асосан ўзининг фаолиятини амалга оширадиган иқтисодий маконда белгилайди, қайсики унда ўзининг асосий пул маблағларини ишлаб топади ва ундан фойдаланади. Кўпчилик Ўзбекистон

компаниялари учун функционал валюта Ўзбекистон Республикаси сўмидир. Агарда битта А гуруҳига кирувчи компаниялар масалан, Корея, Хитой ва Россия каби давлатларга фаолият юритса, ёки компаниянинг экспорт операцияларидан тушган тушумнинг 50% еврода, қолган 50% АҚШ долларида бўлса, у ҳолда функционал валюта сифатида қайси валюта олинади?

Стандартда компания ўзининг функционал валютасини белгилашда қуйидагиларни ҳисобга олиши лозимлиги қайд қилинган:

- Товарлар ва хизматлар нархига энг кўп таъсир кўрсатадиган валютани (бу шундай валютаки, қайсики унда сотиш нархи белгиланади ва ҳисоб-китоблар амалга оширилади);

- товарлар ва хизматларни тақдим этишда сарфланадиган меҳнат, моддий ва бошқа харажатларни аниқлайдиган валютани (бу шундай валютаки, қайсики унда таъкидлаб ўтилган харажатлар аниқланади ва улар учун ҳисоб-китоблар амалга оширилади);

- мамлакат валютаси, қайсики унинг рақобат шароити ва норматив базаси товарлар ва хизматларнинг сотиш нархини асосий тарзда аниқлайди.

Бундан ташқари қуйидаги омиллардан ҳам фойдаланиш мумкин:

- Фаолиятини молиялаштиришда келиб тушадиган маблағлар валютаси;

- операцион фаолиятдан келиб тушадиган пул маблағлари сақланадиган валюта;

Хорижий бўлинмалар ўзининг функционал валютасини белгилашда қуйидагиларни ҳисобга олади:

- хорижий бўлинма ҳисобот бераётган компаниянинг фақатгина операцияларини кенгайтиришга қаратилганми ёки ушбу фаолият салмоқли даражада мустақил амалга оширилмоқдами;

- хорижий бўлинманинг умумий ҳажмида ҳисобот бераётган компания билан амалга оширган операциялари салмоқли ҳисобланадими;

- хорижий бўлинманинг пул маблағлари оқими ҳисобот бераётган компаниянинг пул маблағлари оқимига тўғридан-тўғри таъсир кўрсатадими,

ҳамда ҳисобот бераётган компания фойдасига ўтказиб бериладиган пул маблағлари нақд мавжудми;

- ҳисобот бераётган компания томонидан қўллаб қувватланмасдан амалдаги ва кутилаётган ҳиссали мажбуриятларга хизмат кўрсатишлари учун хорижий бўлинманинг пул маблағлари оқими етарлими?

Агарда асосий (базали) операциялар, ҳодисалар ва ҳолатларда ўзгаришлар юз берса, компания функционал валютасини ўзгартириши мумкин.

21-сон БҲХСнинг муҳим хусусиятларидан бири барча баланс моддаларини **пул (монетар) ва пул бўлмаган (номонетар)** моддаларга бўлиш ҳисобланади.

Пул (монетар) моддаларига пул маблағлари ва ҳисоб-китоблар киради. Пул (монетар) моддаларининг бош тавсифи бўлиб, фиксланган ёки аниқланган валюта бирлиги миқдорини олишга (ёки тақдим қилиш бўйича мажбуриятлар) бўлган ҳуқуқдир. Буларга мисол қилиб, ходимларга пул маблағлари кўринишида тўлашга мўлжалланган пенсиялар ва бошқа нафақалар, пул кўринишида узиладиган мажбуриятлар, мажбурият сифатида тан олинган дивидендларни келтириш мумкин. Худду шу тартибда фиксланмаган хусусий ҳиссали инструментлари миқдорини олиш бўйича контракт ёки активларнинг фиксланмаган суммаси, қайсики шарти бўйича олинадиган (ёки тақдим қилинадиган) ва унинг адолатли қиймати фиксланмаган ёки валюта бирлигининг маълум миқдorigа тенг бўлганда пул моддалари ҳисобланади.

Пул бўлмаган (номонетар) моддаларга бошқа моддалар киради. Пул моддаларидан пул бўлмаган моддаларнинг асосий фарқ қилувчи жиҳати валюта бирлигининг фиксланган ёки аниқланган миқдорини олишга (тақдим қилиш бўйича мажбуриятга) бўладиган ҳуқуқнинг мавжуд эмаслигидир. Буларга мисол қилиб, товар ва хизматлар (мисол учун аванс билан тўланган ижара ҳақи) учун олдиндан тўловлар, ишбилармонлик репутацияси, номоддий активлар, захиралар, асосий воситалар ҳамда пул бўлмаган активларни тақдим қилиш йўли билан тартибга солинадиган мажбуриятлардир.

Хорижий валютадаги операциялари – хорижий валютада ҳисоб-китоб талаб қилинадиган қуйидаги операциялардир. Қачонки ташкилот:

(а) нархи хорижий валютада кўрсатилган товар ва хизматларни харид қилади ёки сотади;

(б) маблағларни қарзга беради ёки қарзга олади, уни тўланиши ёки олиниши хорижий валютада кўрсатилади; ёки

(с) хорижий валютада ифодаланган бошқа тартибда активларни харид ёки реализация қилади ёки мажбуриятларни ўз зиммасига олади ёки тўлайди.

Бошланғич тан олиш. Хорижий валютадаги операцияларни бошланғич тан олиш хорижий валютага операция юз берган санадаги жорий алмаштириш курсини қўллаш орқали функционал валютада ҳисобга олинади.

1-мисол. Компаниянинг молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботида пул маблағлари таркибида 400 фунт стерлинг (£) мавжуд. Бухгалтер ушбу суммани ҳисобга олинаётган даврдаги ўртача курс билан ($\$1.72 = £1$) акс эттирган. Хорижий валютадаги сумма кейинги саналарда ҳам сақланган. 2015 йил 30 июнда доллар курси $\$1.76 = £1$ нисбатга ўзгарган.

Топшириқ. Курс фарқи қандай тан олинади?

Ечиш:

Бошланғич тан олишда ($£400 \times 1.72 = \$688$).....\$688

Сўнги баҳолаш ($£400 \times 1.76 = \$704$).....\$704

Курс фарқидан фойда ($704-688$)..... \$16

Д-т Пул маблағлари..... \$16

К-т Курс фарқи бўйича фойда..... \$16

Манба: 0614 ©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году. 0506-бет.

2-мисол. А компанияси йирик хорижий фирманинг Ўзбекистондаги шўъба корхонаси ҳисобланади. Ушбу компания функционал валютаси Евро қилиб белгиланган. 2016 йил 1 мартада янги очилган ишлаб чиқариш корхонаси учун 85.500 минг сўмга Ўзбекистондан асбоб-ускуна сотиб олди.

Ушбу кундаги курс 3820 сўм қилиб белгиланган. Асбоб-ускунанинг Евродаги қиймати 22.382 Еврони ташкил этади. Бу қуйидаги бухгалтерия ёзуви билан акс эттирилади.

Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар.....22.382€

Тўланадиган счётлар.....22.382€

Агар тўловлар 2016 йил 01-апрелда амалга оширилса, ушбу кундаги курс 3825 сўмни ташкил этади. У ҳолда 2016 йил 1 апрелида компания таъминотчи компанияга 85.500 минг сўм тўлаб беради. Бу ушбу кундаги курс билан 22.353 Еврони ташкил этади. Натижада, 29 евро (22.382 – 22.353) курс фарқидан фойда юзага келади. Бу жараёни қуйдагича счётларда акс эттирамыз:

Тўланадиган счётлар.....22382 €

Пул маблағлари 22353 €

Курс фарқи бўйича фойда.....29

Ушбу стандартда қуйидаги операциялар ва фаолиятларга алоҳида тавсиф берилган:

- (1) Чет эл валютасидаги операциялар;
- (2) хорижий фаолият тўғрисидаги молиявий ҳисобот.

Хорижий валютадаги операцияларни функционал валютада даставвал тан олиш хорижий валютадаги суммага операция амалга оширилган санада функционал валюта билан хорижий валюта ўртасидаги жорий валюта курсини қўллаш йўли билан ҳисобга олиниши лозим.

Давомий баҳолаш. Стандартнинг 23-бандига мувофиқ ҳар бир ҳисобот даври учун:

(а) Чет эл валютасидаги моддалар охириги курсни ҳисобга олган ҳолда тақдим қилиниши лозим;

(б) чет эл валютасидаги бошланғич (тарихий) қиймат асосида ҳисобга олинган пул бўлмаган моддалари эса операция юз берган санадаги валюта курси асосида тақдим қилиниши лозим;

(с) чет эл валютасидаги адолатли қиймат асосида акс эттирилган пул бўлмаган моддалар қийматини аниқлаш пайтида амал қилган валюта курси орқали акс эттирилади.

Ушбу қоидаларнинг қўлланилишини айрим мисолларда кўриб ўтамыз.

3-мисол. “American Oilseeds” корхонасининг 2005 йил 25 ноябрда валюта счётида 15400 АҚШ доллари мавжуд. Ушбу кундаги курс (1150.00 сўм) бўйича 17.710.000 сўмни ташкил этади. Молиявий ҳисобот 31 декабрь ҳолати бўйича тузилади. Ушбу санадаги охирги курс 1155 сўмни ташкил этди. Ҳисобот санасига қадар валюта маблағларида ўзгариш юз берган эмас. У ҳолда БҲХСлари талабларига мувофиқ молиявий ҳисоботда 15.400 АҚШ доллари 31 декабрдаги курс бўйича 17.787.000 сўм миқдорда акс эттирилади.

4-мисол. Компания 2005 йилда 41.000 АҚШ долларига асбоб-ускуналарни харид қилди. Харид қилинган санадаги курс 1050 сўм. Асосий воситалар 43.050.000 сўмга (41000 х 1050 сўм) кирим қилинди. Ҳисобот санасидаги курс 1155 сўм. БҲХСлари талабларига мувофиқ молиявий ҳисоботда мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар кирим қилинган санадаги суммада, яъни 43.050.000 сўмда акс эттирилади. Охирги курсда қайта ҳисобланмайди.

5-мисол. Дельта компанияси 2012 й 31 март билан якунланадиган йил учун молиявий ҳисоботни тайёрламоқда. Компаниянинг ушбу санадаги молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботидан кўчирма келтирилмоқда:

2012 йил 31 мартадаги захира.....	20.000
Савдо кредиторлик қарзи.....	11.800
Жорий йилнинг фойдаси.....	8.200
Жами.....	20.000 20.000

Захиралар таннархи 2012 йил 31 март ҳолати бўйича \$960 минг эҳтиёт қисмларини ҳам ўз ичига олади, қайсики 2012 йил 31 январда европадаги таъминотчилардан €800 минг харид қилиб олинган. Ушбу эҳтиёт қисмлари 2012 йил 31 март ҳолатида фойдаланилмаган, тўлов тўлиқ амалга оширилган.

Сана

Алмаштириш курси (\$1 ва 1€ нисбати)

2012 йил 31 январь	1.20
2012 йил 31 март	1.30
2012 йил 31 май	1.35

Топширик.

2012 йил 31 март ҳолатида Дельта компаниясининг молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботини тузиш.

Ечиш. 21-сон БҲМС “Валюта курси ўзгаришининг таъсири” принципларига мувофиқ захиралар қиймати алмаштириш курси бўйича доллар суммасида конвертацияланади. Алмаштириш курси харид санасидаги курс ҳисобланади ва ҳисобот санасида қайта баҳоланмайди.

Евродаги савдо кредиторлик қарзи эса молиявий ҳисобот тузиш санасидаги валюта курсидан фойдаланиб қайта конвертацияланиши лозим ($€800 \times 1.30 = \$1040$).

Натижада, салбий курс фарқи юзага келади ($\$1040 - \$960 = \$80$). Ушбу \$80 сумма операцион харажатлар таркибида акс эттирилиши лозим.

2012 йил 31 мартдаги захира.....	20.000
Савдо кредиторлик қарзи.....	11.880
Жорий йилнинг фойдаси.....	8.120
Жами.....	20.000 20.000

Манба: ©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году. 2106-бет

Курс фарқини тан олиш. Пул моддалари бўйича ҳисоб-китоблар натижасида ёки пул моддаларини ҳисобот даври давомида ёки олдинги молиявий ҳисоботларда дастлабки тан олишда ҳисобга олинган курсдан фарқ қиладиган курс бўйича қайта ҳисоблашда юзага келадиган курс фарқи стандартнинг 32-бандидаги ҳолатдан ташқари қайси ҳисобот даврида юзага келган бўлса ўша даврнинг фойда ва зарарларида тан олинади.

Истиснолар:

- 39-сон БҲХСга мувофиқ хеджилаштириш бўйича ҳисоб қўлланилиши тақозо қилинган ҳолатларда;

- ҳисоб бераётган компаниянинг хорижий бўлинмаларга соф инвестициясининг қисми ҳисобланган валюта активлари бўйича курс фарқлари.

Агар хорижий операциялар натижасида юзага келган монетар модда ва операцияни қайд қилиш санасидаги ҳамда ҳисоб-китобларни амалга ошириш санаси ўртасидаги вақт оралиғида алмаштириш курси ўзгарса, курс фарқи юзга келади. Қачонки, операция ва у бўйича ҳисоб-китоблар бир даврнинг ўзида амалга ошса, бу ҳолатда юзага келган курс фарқи ҳам шу даврда тан олинади. Бирок, агарда операция бўйича ҳисоб-китоблар ҳисобот давридан кейинги даврда амалга оширилса, бундай ҳолатларда ҳисоб-китоб амалга оширилган санагача бўлган ҳар бир даврда тан олинандиган курс фарқи ҳар бир даврда валюта алмаштириш курсининг ўзгаришига қараб аниқланади.

6-мисол. ABC компанияси 2015 йил 3 декабрда хорижий валютада 25.000 АҚШ долларига ҳам-ашё сотиб олди. Ушбу санада курс 3200 сўмни ташкил этди. Бу суммада 80.000.000 сўмни ташкил этади. 2015 йил 31 декабрь куни курс 3210 сўмни ташкил этди. Ҳисоб-китоблар, яъни пул тўловлари 2016 йили 15 январда амалга оширилди. Ушбу санада валюта алмаштириш курси 3220 сўмни ташкил этди.

Аниқлаш талаб этилади:

Халқаро стандартлар талабларидан келиб чиқиб, ҳар бир ҳисобот даври учун курс фарқи суммасини аниқлаш.

Ечиш. Мисолимизда операция юз берган сана 2015 йил 3 декабрь, ҳисоб-китоб амалга оширилган сана 2016 йил 15 январь бўлиб ҳисобланади. Демак, курс фарқи икки ҳисобот даврига тааллуқли.

2015 йилга тааллуқли бўлган курс фарқи 2015 йил 31 декабрдаги курс билан 2015 йил 3 декабрдаги алмаштириш курслари ўртасидаги фарқни операция суммасига кўпайтириш орқали топилади. Бизнинг мисолда бу курс фарқи бўйича зарар сифатида юзага келган, яъни, $25000 (3210 - 3200) = 25.000 \times 10 \text{ сўм} = 250.000 \text{ сўмни ташкил этади.}$

2016 йилга тааллуқли бўлган курс фарқи 2016 йил 15 январдаги курс билан 2015 йил 31 декабрдаги алмаштириш курслари ўртасидаги фарқни

операция суммасига кўпайтириш орқали топилади. Бизнинг мисолда бу ҳам курс фарқи бўйича зарар сифатида юзага келган, яъни, $25.000 (3220 - 3210) = 25000 \times 10 \text{ сўм} = 250.000 \text{ сўмни}$ ташкил этади.

Энг кичик баҳода баҳолаш қоидаси (LMS). 2-сон БҲХС “Захиралар” ёки 36-сон “Активларнинг кадрсизланиши” стандартларига мувофиқ захиралар бошланғич таннарх ва реализациянинг соф сотиш қийматидан қайси бири кичик бўлса, ушбу қийматда баҳоланиши кўзда тутилган.

Ушбу ҳолатда захираларнинг бошланғич қиймати у аниқланган пайтидаги (тарихий курс), реализациянинг соф сотиш қиймати эса кейинги саналарда у аниқланган пайтида (масалан, ҳисобот санасидаги курсда) белгиланган курсларда баҳоланади. Натижада, курс фарқи юзага келади.

Қуйидаги мисолда кўриб ўтамиз:

7-мисол. Ўзбекистондаги А фирма Европадаги энг йирик компаниянинг бўлинмаси ҳисобланади. Ҳисоботни тузиш санасида фирма ўзининг захираларини LCM тизимида баҳолайди. Функционал валюта сифатида Евро қабул қилинган (2.22-жадвал).

2.22-жадвал
А компанияси захираларини Ўзбекистон сўмида баҳолаш
(минг сўм)

Захиралар коди	Бошланғич қиймат	Бўлиши мумкин реализация нархи	Сотишнинг кутилаётган харажатлари	Реализа- циянинг соф сотиш қиймати	Энг кичик баҳода баҳолаш (LCM)
a	b	c	d	e = c-d	min (b, e)
4268	19400 (курс 3300)	19800	85	19715 (курс 3345)	19400
4294	25400 (курс 3310)	25100	35	25065 (курс 3345)	25065
5260	35000 (курс 3290)	35800	100	35700 (курс 3345)	35000
Жами	79800	80700	220	80480	79465

А компанияси захираларини Еврода баҳолаш

Захиралар коди	Бошланғич қиймат	Бўлиши мумкин реализация нархи	Сотишнинг кутилаётган харажатлари	Реализа- циянинг соф сотиш қиймати	Энг кичик баҳода баҳолаш (LCM)
a	b	c	d	e = c-d	min (b, e)

4268	5879	5919	25	5894	5879
4294	7674	7504	10	7494	7494
5260	10638	10704	30	10674	10638
Жами	24191	24127	65	24062	24011

Манба: [16, 721-722-бетдаги] мисоллар қайта ишланган.

Ушбу жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, активларнинг қадрсизланиши натижасида Ўзбекистон сўмида баҳоланганда ҳам, еврода баҳоланган ҳолларда ҳам зарар юзага келган.

Курс фарқи иккита турга бўлинади: **реализация қилинган ва реализация қилинмаган.**

8-мисол. Импорт шартномасига мувофиқ А компанияси 2016 йил 12 декабрда 15.000 АҚШ доллариға хом-ашё ва материалларни харид қилиб олди. Ушбу кундаги курс 3320 сўмни ташкил этади. Компаниянинг функционал валютаси Ўзбекистон сўми қилиб белгиланган. У ҳолда Ўзбекистон сўмидаги суммаси 49.800 минг сўмни ташкил этади

Бухгалтерия проводкаси қуйидагича бўлади:

Хом-ашё ва материаллар.....49.800.000 сўм (15.000\$)

Тўланадиган счётлар.....49.800.000 сўм

Агарда, ушбу кредиторлик қарзи ушбу ҳисобот даврининг ичида тўланса юзага келган курс фарқи реализация қилинган ҳисобланади. Масалан, 2016 йил 24 декабрда тўлов 15.000 АҚШ доллари миқдорида амалга оширилди. Ушбу кундаги курс 3323 сўм қилиб белгиланган. Бу Ўзбекистон сўмида 49.854,5 минг сўмни ташкил этади. Натижада, курс фарқи $(49.854,5 - 49.800,0 = 54,5$ минг сўм). Бу операция қуйидагича бухгалтерия ёзувлари орқали киритилади:

Тўланадиган счёт.....49.800.000 сўм

Курс фарқи (реализация қилинган).....54.500 сўм

Валюта счёти 49.854.500 сўм

Агарда, кредиторлик қарзи ҳисобот даврининг ичида тўланмаса, у ҳолда ҳисобот даври тугагунга, яъни тўловлар амалга оширилгунга қадар реализация қилинмаган курс фарқи юзага келади. Масалан, юқоридаги мисолнинг иккинчи ҳолатида таҳлил қиладиган бўлсак, яъни тўлов кейинги ҳисобот йилида амалга оширилган ҳолатни кўриб чиқсак. Бундай ҳолларда 2016 ҳисобот йилида

реализация қилинмаган курс фарқи тан олинади. 2016 йил 31 декабрдаги курс 3328 сўм бўлди. Реализация қилинмаган курс фарқи $15.000 \times (3328 - 3320) = 120.000$ сўм бўлади. Бу қуйидаги ёзув билан акс эттирилади:

Курс фарқи (реализация қилинмаган).....120.000 сўм

Тўланадиган счётлар.....120.000 сўм

Қачонки, пул бўлмаган моддалар бўйича фойда ва зарарлар тўғридан-тўғри капиталда тан олинса, ушбу фойда ва зарарларнинг ҳар қандай валюта компонентлари ҳам тўғридан-тўғри капиталда тан олинади. Ёки аксинча, агар пул бўлмаган моддалар бўйича фойда ва зарарлар ҳисоботнинг фойда ва зарарларида тан олинса, ушбу фойда ва зарарларнинг ҳар қандай валюта компоненти ҳам фойда ва зарарлар сифатида тан олинади.

9-мисол. Юқоридаги мисолимизда “American Oilseeds” корхонасининг 2005 йил 25 ноябрда валюта счётида 15400 АҚШ доллари ушбу кундаги курс (1150 сўм) бўйича 17.710.000 сўмни ташкил этади. Ҳисобот санасига қадар валюта маблағларида ўзгариш юз берган эмас. Молиявий ҳисоботда 15.400 АҚШ доллари 31 декабрдаги курс бўйича 17.787.000 сўм миқдорда акс эттирилади. Ўртадаги фарқ суммаси ижобий курс фарқи бўлиб, ушбу даромад суммаси 77.000 сўм ($17.787.000 - 17.710.000$) 2005 йилнинг даромади сифатида тан олинади.

10-мисол. Компанияга 2005 йил август ойига “Buzton” компаниясидан алоқа (интернет) хизматлари учун 80.87 АҚШ долларига счёт-фактура (invoice) келиб тушди. 2005 йил 31 августидagi курс 1132.69 сўмни ташкил этади. Счёт-фактурада кўрсатилган сумма 91600.64 сўмни ташкил этади. Ушбу сумма 2005 йил 7 сентбарда ўтказилиб берилди. Ушбу санада АҚШ долларининг курси 1134.41 сўм қилиб белгиланган. Тўланадиган сумма 91739.08 сўмни ташкил этади. Натижада, юзага келган курс фарқи корхонанинг ушбу даврда, яъни сентябрь ойида юзага келган харажати сифатида тан олинади.

Хорижий инвестицияларга киритилган соф инвестициялар таркибини ташкил этадиган пул моддалари бўйича юзага келган курс фарқлари компания молиявий ҳисоботида инвестициялар реализация қилинганга қадар хусусий

капитал сифатида тавсифланади, ундан кейин эса даромад ёки харажат сифатида тан олиниши керак (17-§).

Ҳисоботнинг ўтказилиши. Фирма ҳисоб-китобларни функционал валютадан фарқ қиладиган валютада юритиши мумкин. Бундай ҳолларда 21-сонли БҲХСларига мувофиқ ҳолда барча моддалар функционал валютага қайта ҳисобланиши керак бўлади.

Пул моддалари ҳисобот ёпиладиган санадаги курс, пул бўлмаган моддалар – тарихий курс, фойда ва зарарлар операциялар юз берган санадаги курс бўйича ҳисобланади, қайсики ҳисобот даврдаги операцияларнинг ўртача миқдоридаги курси сифатида аниқланади.

Стандартнинг 35-37-бандларига мувофиқ, компания ўзининг функционал валютасини алмаштириши мумкин. Бундай ҳолларда перспектив асосда ёндашилиб ҳисоботга ўтган даврлар учун ретроспектив қайта ҳисоблаш амалга оширилмайди.

Мазкур стандартнинг 38-47-бандларига мувофиқ, компания ўзининг ҳисоботини ҳар қандай валютада юритиши мумкин. Агарда ҳисобот бераётган компаниянинг таркибига турли хил функционал валютада ҳисобот юритадиган корхоналар кирадиган бўлса, уларнинг барчаси ташкилот учун ягона бўлган валютада ҳисоботларини қайта ағдариши талаб этилади. Мисол учун, ташкилот таркибига кирувчи корхоналардан бири Россия рублида, бошқаси Қозоқ тенгесида, яна бири АҚШ долларида ёки Ўзбекистон сўмида юритган тақдирда, ташкилот белгилаган масалан, АҚШ долларида ҳисоботни тузиб тақдим этишлари шарт бўлади.

Ташкилот ўзининг молиявий ҳисоботини ҳар қандай валютада (ёки валюталарда) тақдим этишлари мумкин.

Агар тақдим қилиш валютаси ташкилотнинг функционал валютасидан фарқ қиладиган бўлса, у ўзининг натижалари ва молиявий кўрсаткичларини тақдим қилиш валютасига қайта ҳисоблашларни амалга оширади. Мисол учун, гуруҳ таркибига ҳар хил функционал валютадан фойдаланувчи алоҳида ташкилотлар кирадиган бўлса, ушбу ташкилотларнинг ҳар бирининг

натижалари ва молиявий кўрсаткичлари ҳаммаси учун умумий бўлган валютада ифодаланади, қайсики бу консолидациялашган молиявий ҳисоботни тақдим этиш имкониятини беради (38§).

Функционал валютаси гиперинфляция иқтисодиёти шароитида бўлмаган ташкилотларнинг натижалари ва молиявий кўрсаткичлари тақдим қилиш валютасига қўйидаги процедуралардан фойдаланган ҳолда қайта ҳисобланади:

(а) Ҳар бир тақдим қилинган баланс бўйича активлар ва мажбуриятлар (таққосланадиган маълумотлар ҳам киради) ушбу балансни тақдим қилиш санасидаги охириги курс бўйича қайта ҳисобланади;

(б) ҳар бир фойда ва зарарлар ҳисоботи бўйича даромад ва харажатлар (таққосланадиган маълумотлар ҳам киради) операциялар амалга ошган санасидаги курс бўйича қайта ҳисоблаш амалга оширилади; ва

(с) барча юзага келган курс фарқлари капиталнинг алоҳида компоненти сифатида тан олинади (39§).

Функционал валютаси гиперинфляция иқтисодиёти бўлмаган ташкилотларнинг натижалари ва молиявий кўрсаткичлари тақдим қилиш валютасига қўйидаги процедуралардан фойдаланган ҳолда қайта ҳисобланади:

Барча суммалар (активлар, мажбуриятлар, ҳиссали инструментлар, даромад ва харажатлар (таққосланадиган маълумотлар ҳам ичида)) энг сўнги санадаги охириги курс бўйича қайта ҳисобланади.

Хорижий фаолият тўғрисида молиявий ҳисоботни ағдаришда қўлланиладиган усуллар ҳисобот берадиган корхона томонидан амалга ошириладиган молиялаштириш услубларига боғлиқ бўлади. Шу мақсадда ташқи фаолият 1) ҳисобот бераётган корхона фаолиятининг ажралмас қисми сифатида хорижий фаолият ва 2) хорижий корхонага ажратилади.

Ҳисобот бераётган корхона фаолиятининг ажралмас қисми ҳисобланган хорижий фаолият ишларни хорижда шундай амалга оширадигани, бунда у ҳисобот бераётган корхона фаолиятининг давоми ҳисобланади. Масалан, бундай корхоналар фақат ҳисобот бераётган корхона томонидан импорт қилинган товарларни сотиши ва тушумларни қайтариши мумкин. Бундай

ҳолларда ҳисобот валютаси ва ушбу хорижий фаолият амалга оширилаётган мамлакат валютаси ўртасидаги айирбошлаш курси ўзгариши ҳисобот бераётган корхона операциялари пул оқимиға суғ бўлмаган таъсирини кўрсатади. Шундай қилиб, валюта курсининг ўзгариши ҳисобот бераётган корхонанин хорижий фаолиятга соғ инвестициясига эмас, балки ушбу фаолиятнинг алоҳида пул моддаларига таъсир кўрсатади.

Хорижий корхона эса пул маблағлари ва бошқа пул моддаларини жамғаради, харажат ва даромадлар юзага келади, маҳаллий валютада қарз операцияларини амалга оширишлари ҳам мумкин. У чет эл валютасидаги жумладан, ҳисобот валютасидаги операцияларида иштирок этиши мумкин бўлади. Ҳисобот валютаси ва маҳаллий валюта ўртасидаги алмаштириш курслари ўзгариши юз берганда хорижий корхонанин ҳамда ҳисобот бераётган корхонанин ҳам операциялари жорий ва келгусидаги пул маблағлари оқимиға катта таъсир кўрсатмайди ёки бутунлай таъсир қилмайди. Валюта курсининг ўзгариши хорижий корхонанин алоҳида пул ва пул бўлмаган моддаларига нисбатан кўпроқ ҳисобот бераётган корхонанин хорижий корхонага киритган соғ инвестициясига таъсир кўрсатади.

Ҳисобот бераётган корхонанин ажралмас қисмини ташкил этувчи хорижий фаолият тўғрисидаги молиявий ҳисобот 21-сон БҲХСнинг 8-22-моддаларига мувофиқ ҳолда ўтказилади. Бунда ушбу ташкилотнинг операциялари бевосита ҳисобот бераётган корхонанин ўзининг операциялари ҳисобланади.

Ҳисобот бераётган корхона молиявий ҳисоботига киритиш учун хорижий корхонанин молиявий ҳисоботини ағдаришда қуйидаги процедуралар амалга оширилиши лозим:

(а) Хорижий корхонанин пул ва пул бўлмаган активлари ва мажбуриятлари охири курс бўйича айирбошланиши лозим;

(б) хорижий корхонанин даромад ва харажатлари операциялар юз берган санадаги айирбошлаш курси бўйича ағдарилади. Бунга хорижий корхона иқтисодиёти гиперинфляцияни бошидан кечираётган мамлакат валютасида

ҳисоб берган ҳоллар мустасно ҳисобланади. Бундай ҳолларда даромад ва харажат моддалари охириги курс бўйича қайта ҳисобланади;

(с) курс фарқи соф инвестициялар тўлиқ реализациясига қадар хусусий капитал сифатида таснифланиши лозим.

Компания молиявий ҳисоботларида очиқлашлари шарт:

- Давр учун фойда ва зарарлар таркибида тан олинган курс фарқи суммаси;
- бошқа жамланган даромадлар таркибида тан олинган ва капиталнинг алоҳида компоненти сифатида классификацияланган соф курс фарқлари, ҳамда ушбу курс фарқи суммаларининг давр бошида ва охиридаги суммаларининг таққосланмаси;
- агар тақдим қилиш валютаси функционал валютадан фарқ қилса, қайси валюта функционал валюта эканлиги ҳамда ҳисоботни тақдим қилишда бошқа валютани ишлатиш сабаблари.

Юқоридаги фикрлардан хулоса қилиш мумкинки, курс фарқларини тан олиш, баҳолаш ва уларни молиявий ҳисоботларда акс эттириш мураккаб жараён ҳисобланади. Курс фарқлари даромад ва харажат сифатида фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда ёки тўғридан-тўғри хусусий капиталнинг элементи сифатида балансда акс эттирилади. Ҳар қандай компания халқаро ҳисоботини ҳар қандай валютада тайёрлашлари мумкин. Шу боис, муҳим масалалардан бири валютани танлаш ва шу валютада ҳисоботни тақдим қилиш ҳисобланади.

Таянч атамалар:

1. Ҳисобот бераётган компания бу — шўъба корхона, филиал, ассоциациялашган компания ёки қўшма фаолият кўринишида хорижий бўлинмага эга бўлган компаниядир.

2. Хорижий бўлинма ёки хорижий фаолият бу — ҳисобот бераётган ташкилотнинг шўъба, ассоциациялашган, қўшма фаолият ёки шундай бўлинмасики, унинг фаолияти ҳисобот бераётган компаниянинг мамлакати ва валютасидан фарқ қиладиган мамалакатда амалга оширилади ёки валютасига асосланади.

3. Функционал валюта бу – асосан компания ўз фаолиятини амалга оширадиган иқтисодий маконда фойдаланадиган валюта.

4. Ҳисобот тақдим қиладиган валюта бу – ҳисобот тақдим қилинадиган валюта.

5. Хорижий валюта бу – ташкилотнинг функционал валютасидан фарқ қиладиган ҳар қандай валютадир.

6. Курс фарқи – бир хил миқдордаги бирликни бир валютадан бошқа бир валютага бошқа валюта курси бўйича қайта ҳисоблаш натижасида юзага келадиган фарқдир.

7. Охириги курс – ҳисобот санасидаги спот курс.

8. Хорижий корхонага соф инвестиция бу – ҳисобот бераётган корхонанинг хориж корхонаси соф активларидаги ҳиссаси.

9. Пул (монетар) моддаларига пул маблағлари ва ҳисоб-китоблар киради. Пул (монетар) моддаларининг бош тавсифи бўлиб фиксланган ёки аниқланган валюта бирлиги миқдорини олишга (ёки тақдим қилиш бўйича мажбуриятлар) бўлган ҳуқуқдир.

10. Пул бўлмаган (номонетар) моддаларга бошқа моддалар киради. Пул моддаларидан пул бўлмаган моддаларнинг асосий фарқ қилувчи жиҳати валюта бирлигининг фикслаган ёки аниқланган миқдорини олишга (тақдим қилиш бўйича мажбуриятга) бўладиган ҳуқуқнинг мавжуд эмаслигидир.

11. Хорижий валютадаги операциялари – хорижий валютада ҳисоб-китоб талаб қилинадиган қуйидаги операцияларни ўз ичига олган операциялардир, қачонки ташкилот:

(а) нархи хорижий валютада кўрсатилган товар ва хизматларни харид қиладиган ёки сотади;

(б) маблағларни қарзга беради ёки қарзга олади, уни тўланиши ёки олиниши хорижий валютада кўрсатилади; ёки

(с) хорижий валютада ифодаланган бошқа тартибда активларни харид ёки реализация қиладиган ёки мажбуриятларни ўз зиммасига олади ёки тўлайди.

Ўз-ўзини текшириш учун саволлар:

1. Чет эл валютаси билан боғлиқ фаолиятнинг асосий жиҳатлари нималардан иборат?

2. Халқаро стандартларда хорижий фаолиятга қандай тавсиф берилган?

3. Чет эл валютасидаги операцияларни ҳисобга олишнинг асосий мезонлари нималардан иборат?

4. Курс фарқини тан олиш.

5. Курс фарқини даврий баҳолаш

4. Ҳисобот бераётган корхонанинг ажралмас қисми сифатида хорижий фаолият ва хорижий корхонага таъриф беринг.

5. Хорижий корхонанинг ҳисоботини ағдаришда қўлланиладиган процедура қандай амалга оширилади?

3-БОБ. ТУШУМЛАРНИ ҲИСОБГА ОЛУВЧИ СТАНДАРТЛАРНИНГ ТАВСИФИ

3.1-§. 15-сон МҲХС “Харидорлар билан шартномалар бўйича тушум” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши³⁷

Тушум – молиявий ҳисобот фойдаланувчилари учун компаниянинг молиявий ҳолати ва молиявий натижаларини баҳолаш учун муҳим кўрсаткич ҳисобланади. 18-сон БҲХС “Тушум” ва 11-сон БҲХС “Қурилишдаги шартномалар” стандартларини мураккаб операцияларга қўлланилишидаги қийинчиликлар ва чегараланган тавсиялар МҲХС ва GAAP талабларини бирлаштириш асосида янги стандарт ишлаб чиқишни тақозо этди. Натижада, узок вақт изланишлар ва тадқиқотлардан сўнг 2014 йил 28 майда МҲХС бўйича Кенгаш Правлениyasi ва АҚШ молиявий бухгалтерия ҳисоби стандартлари бўйича Кенгаш МҲХСлар ва АҚШ GAAPлари учун тушумни тан олиш принципларини белгиловчи ягона **15-сон МҲХС “Харидорлар билан шартномалар бўйича тушум”** стандартини ишлаб чиқди. Ушбу стандарт 2018 йил 1 январдан эътиборан молиявий ҳисоботларни тузишда қўлланилиши шартлиги белгилаб қўйилган.

Ушбу стандартнинг мақсади молиявий ҳисобот фойдаланувчилари учун харидорлар билан шартномаларга мувофиқ юзага келадиган тушум ва пул оқимларининг хусусияти, миқдори, вақтдаги тақсимоти ва олинишидаги ноаниқликларга нисбатан фойдали ахборотларни акс эттиришда қўлланиладиган принципларни белгилаш бўлиб ҳисобланади.

15-сон МҲХС асосий принципи компания томонидан тушум шундай тан олинишини белгилаш бўлиб ҳисобланадики, бунда харидорга ваъда қилинган товар ва хизматлар суммада акс эттирилсин, компания эса товар ва хизматларга алмашилиш тариқасида қопланишларни кутади ва уни олишга ҳақли бўлади.

³⁷ ©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году. Ушбу мавзунинг ёритишда мазкур китобдаги қоидалар ва мисоллардан бевосита фойдаланилди. Б.0700-0755.

Тушумни тан олиш бўйича ушбу стандарт қуйидагилардан ташқари харидорлар билан барча шартномаларга нисбатан қўлланилади:

- Ижара шартномалари (17-сон БҲХС “Ижара”);
- Суғурта шартномаси (4-сон МҲХС “Суғурта шартномалари”);
- 9-сон МҲХС “Молиявий инструментлар” (масалан, фоиз ва дивидендлар), 10-сон МҲХС “Консолидациялашган молиявий ҳисобот”, 11-сон МҲХС “Қўшма фаолият”, 27-сон БҲХС “Алоҳида молиявий ҳисобот” ва 28-сон БҲХС “Ассоциациялашган компаниялар ва қўшма корхоналар” стандартлари билан тартибга солинадиган молиявий инструментлар ва бошқа шартномавий ҳуқуқ ва мажбуриятлар;
- Харидорларга сотишни рағбатлантириш мақсадида бир хил йўналишда фаолият юритадиган компаниялари ўртасида активларни алмаштириш бўйича бартер операциялари;
- Бир қанча кафолатлар, қайсики унинг ҳисоби бошқа стандартлар билан тартибга солинади.

Стандартда қуйидаги атамаларга таърифлар келтирилган:

Даромад бу – ҳисобот даври давомида активларнинг келиб тушиши ёки сифатининг яхшиланиши ёки мажбуриятлар миқдорининг камайиши кўринишида иқтисодий нафнинг кўпайиши, қайсики унинг натижасида капитал иштирокчиларининг бадали билан боғлиқ бўлмаган ҳолда хусусий капиталнинг кўпайиши юз беради.

Тушум бу – компаниянинг одатий фаолияти давомида юзага келадиган даромади.

Шартнома – иккита ёки бир қанча томонлар ўртасидаги келишув бўлиб, қайсики ҳуқуқий ҳимояси таъминланган ҳуқуқ ва мажбуриятларни юзага келтиради.

Шартнома бўйича актив – компаниянинг харидорга узатган товар ва хизматларини алмаштиришдаги қопламаларга бўлган ҳуқуқи, қачонки бундай ҳуқуқ маълум вақт даврининг тугаши далилидан ташқари (масалан, компания

томонидан келгусида маълум мажбуриятларни бажарилиши) бошқа қандайдир омилларга боғлиқ бўлади.

Шартнома бўйича мажбурият – компаниянинг харидорга товар ва хизматларни узатиш бўйича мажбурияти, компания унинг учун харидордан қоплама олади.

Операция нархи – қоплама суммаси, компания унга бўлган ҳуқуқни харидорга учинчи шахс томонидан олинган суммани минус қилиб ваъда қилинган товар ёки хизматларни узатганда алмаштиришдан олишни кутади.

Харидор – компания билан товар ва хизматларни олишга шартнома тузган томон бўлиб, бу компаниянинг қопламаларга алмаштириш бўйича одатий фаолияти натижаси бўлиб ҳисобланади.

Бажарилишга оид мажбурият – харидорлар билан шартномада харидорга узатиш бўйича берилган ваъда:

(а) товар ёки хизматлар (ёки товар ёки хизматлар пакети), қайсики фарқланадиган ҳисобланади;

(б) бир қатор фарқланувчи товар ёки хизматлар, лекин амалий томондан бир хил ва харидорга бир хил суммада узатилади.

Товарлар – компания томонидан сотиш учун ишлаб чиқарилган, қайта сотиш учун харид қилиб олинган, жумладан, чакана савдо корхоналари томонидан харид қилинган товар қийматликлари ёки сотиш учун ушлаб туриладиган ер ёки бошқа мол-мулклардир.

Хизмат кўрсатиш - компания томонидан шартномада кўзда тутилган топшириқларни келишилган вақт даврида бажарилишини кўзда тутати. Хизматлар бир ёки биттадан ортиқ даврда кўрсатилиши мумкин.

Фоишлар – пул маблағлари, уларнинг эквивалентлари ёки компанияга тўланиши керак бўлган суммадан фойдаланганлиги учун тўлов.

Роялти – компаниянинг узоқ муддатли активлар, масалан патентлар, савдо маркалари, муаллифлик ҳуқуқлари ва компьютерлар учун дастурий таъминотдан фойдаланганлик учун тўлов.

Дивидендлар — ҳиссали инструментлар мулкдорлари томонидан капиталнинг аниқ туридаги ҳиссасига мутонасиб равишда тақсимлашдир.

Тушумни тан олиш модели беш босқичдан иборат³⁸:

1-босқич: Харидорлар билан шартномаларни идентификация қилиш.

2-босқич. Шартнома бўйича бажарилишга оид мажбуриятни идентификация қилиш.

3-босқич. Операция нархини аниқлаш.

4-босқич. Операция нархини шартнома бўйича бажарилишга оид мажбуриятлар ўртасида тақсимлаш;

5-босқич. Тушумни тан олиш, қачонки компания бажарилишга оид мажбуриятни бажарса.

1-босқич: Харидорлар билан шартномаларни идентификация қилиш.

Шартнома томонлар ўртасида келишув бўлиб, ҳуқуқий ҳимояси таъминланган ҳуқуқ ва мажбуриятларни юзага келтиради. Тушумни тан олиш харидорлар билан тузилган ҳар бир шартнома бўйича қуйидаги барча мезонлар бир вақтнинг ўзида бажарилганда амалга оширилади:

- Томонлар шартномани тасдиқлайди (ёзма ёки оғзаки шаклда ёки бошқа ишбилармонлик амалиётида) ва шартномада кўрсатилган мажбуриятларнинг бажарилишини ўз зиммасига олади;

- узатиладиган товарлар ёки хизматларга нисбатан ҳуқуқи идентификация қилиниши мумкин;

- тўлаш шартлари идентификация қилиниши мумкин;

- шартнома тижорат мазмунга эга (яъни, рисклар, вақт бўйича тақсимот ва компаниянинг келгусидаги пул оқимлари миқдори қандай кутилаяпти, шартнома натижасида ўзгариши);

- юқори эҳтимол мавжуд бўлади, компания қомламани олади, яъни, узатилган товар ёки хизматларга алмаштириш ҳуқуқини қўлга киритади.

³⁸©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году. 0710-б.

Қопламалар суммасини олиш эҳтимолини баҳолашда компания харидорнинг қопламанинг ушбу суммасини тўлашга қодирлиги ва тўлов бўйича унинг сайл-ҳаракатларини инобатга олишлари лозим. Агарда қоплама ўзгарувчан бўлса қоплама суммаси ва унга бўлган компаниянинг ҳуқуқи шартномада кўзда тутилган нархга нисбатан кам бўлиши ҳам мумкин.

Томонлар шартномани тасдиқлайди ва шартномада кўрсатилган мажбуриятларнинг бажарилишини ўз зиммасига олади. Ушбу мезонларнинг бажарилиши доир мисолларни кўриб чиқамиз:

1-мисол. Сотувчининг одатий иш амалиётига кўра харидор томонидан имзоланган ёзма олти-сотди шартномасининг тузилишини кўзда тутди. Сотувчи харидорнинг илтимосига кўра унинг кечиктириб бўлмайдиган эҳтиёжларини қондириш учун шартномани имзоламасдан харидорга товарни етказиб берди.

Савол: Агар сотувчи компания имзоланган шартномага эга бўлмаган ҳолларда одатий иш амалиётига мувофиқ ҳуқуқий ҳимояси таъминланган шартнома мавжуд деб ҳисоблашлари мумкинми?

Жавоб: Бу ҳолат вазиятга боғлиқ. Сотувчи имзолаган келишув мавжуд бўлмаган ҳолларда ҳуқуқий ҳимоянинг таъминланганлигини аниқлаш лозим. Шунинг эътиборига оладиган бўлсак, яъни одатда ёзма кўринишда шартномани тузиш шартлиги оғзаки келишув шартнома эмаслигини англатмайди. Бироқ, сотувчи оғзаки келишув шартномани тавсифловчи барча мезонларни қаноатлантиришини аниқлай олиши лозим.

2-мисол. Провайдер хизматида Харидорга хизмат тақдим этиш бўйича 12-ойлик шартнома мавжуд. Агарда шартноманинг муддати 2015 йил 31 декабрда тугайдиган бўлса автоматик равишда шартнома муддатининг узайишини мустаҳкамловчи моддалар киритилмаган. 2016 йил 28 февралда иккита томон янги шартномани имзолайди, унга мувофиқ Харидор 2016 йил 1 январидан эътиборан хизматлар учун \$1250 тўлайди. Харидор январь ва февраль ойлари давомида \$1000 тўлашни давом эттирган ва бу ойлар давомида

Провайдер хизмати кўрсатилиши ҳам амалга ошади. Ушбу давр мобайнида томонлар ўртасида тортишув юзага келмаган.

Савол: Январь ва февраль ойларида шартнома амал қилганми?

Жавоб. Ушбу ҳолатда шартнома амал қилган, чунки Провайдер хизмати хизмат кўрсатишни давом эттирган, Харидор эса олдинги шартномага асосан \$1000 ҳар ойи тўлашни давом эттирган. Бироқ, бошланғич келишувнинг муддати тугаган ва ушбу муддатнинг автоматик равишда узайтирилиши кўзда тутилмаган.

Январь ва февраль ойларида шартноманинг амал қилиш фактини аниқлаш мушоҳада юритиш ва ҳуқуқий ҳимоянинг таъминланганлигини таҳлил қилишни талаб этади. Ҳуқуқ ва мажбуриятларнинг ҳуқуқий ҳимояси мавжуд бўла туриб тушумни тан олишни ёзма шартноманинг имзолангунига қадар ташлаб қўйиш мумкин эмас.

Компания ҳар бир томоннинг ҳуқуқини ва тўлов шартларини идентификациялаши мумкин. Масалан, компания харидор билан пул қопламалари эъвазига профессионал хизматлар кўрсатиш бўйича музокаралар олиб бормоқда, бироқ ҳали томонларнинг ҳуқуқ ва мажбуриятлари белгилаб олинмаган. Компания қопламаларни олишга бўлган унинг ҳуқуқига нисбатан келишувга келмагунга қадар тушум тан олинмаслиги лозим.

Товар ва хизматлар учун тўлов шартлари шартнома амал қилиниши бошлангунга қадар аниқ бўлиши лозим, акс ҳолда эса компания операциянинг баҳосини аниқлай олмайди.

Қопламаларни олишнинг юқори эҳтимоли.

3-мисол. Компания 1000 бирлик дори-дармон воситаларини харидорларга рецепт чиқарилиши бўйича ваъда қилинган \$2.0 млн қопламаси учун сотади. Бу компаниянинг ҳозирги кунда иқтисодий қийинчиликларни бошидан кечираётган янги региондаги харидорга биринчи сотиши бўлиб ҳисобланади. Шу боис компания харидорга ваъда берилган қопламалар суммасини тўлиқ миқдорда ололмаслигини кутмоқда. Тўлиқ бўлмаган суммани олиш имконияти бўлишига қарамасдан компания регионнинг иқтисоди кейинги икки уч йил ичида

тикланади ва ҳисоблайдики харидор билан муносабатларни ушлаб туриш унга регионда бошқа харидорлар билан ҳам муносабатлар ўрнатишга ёрдам бўлади. Далил ва ҳолатларни баҳолаб компания харидордан кам миқдорда қоплама олишни кутмоқда. Шунга мувофиқ равишда операциянинг нархи \$2.0 млн эмас, балки ундан кам миқдордаги сумма бўлади. Ваъда қилинган қоплама ўзгарувчан ҳисобланади. Компаниянинг \$1.400.000 олиши кутилмоқда.

Шундай қилиб, компания хулосага келадики, 15-сон МҲХСдаги тушумни тан олиш мезонлари бажарилган, компания томонидан харидордан \$1.400.000 олишининг юқори эҳтимоли мавжуд. Шу боис, тушум \$1.400.000 деб тан олинади.

Мезонларга жавоб бермайдиган келишувлар. Агар харидорлар билан шартнома тан олиш мезонларига жавоб бермаса, компания харидордан олинган қопламани қуйидаги ҳодисалардан биронтаси юз бермагунга қадар мажбурият сифатида тан олиши керак:

(а) компания харидорга товар ёки хизматларни узатиш бўйича мажбурияти қолмайди ва ёки харидор томонидан ваъда қилинган барча қопламалар компания томонидан қайтариб бермаслик асосида олинади;

(б) шартнома бекор қилинади ва харидордан олинган қопламалар қайтарилмайди.

4-мисол. Компания харидорга номоддий активдан фойдалангани учун роялти тўловларига алмаштириш асосида патентга лицензия тақдим этади. Шартнома амалга киришиши бошланиш momentiда у стандартга мувофиқ тушумни тан олишнинг барча мезонларига жавоб беради. Компания харидорнинг патентдан фойдаланганлиги тўғрисидаги ҳисоботи асосида тушумни тан олади.

Шартноманинг биринчи йили давомида харидор ҳар чоракда фойдаланганлик тўғрисида ҳисобот тақдим этади ва келишилган давр давомида тўловни амалга оширади.

Иккинчи йили давомида харидор компаниянинг патентидан фойдаланишни давом эттиради, бироқ айтилган жорий моментидан харидорнинг

кредит ресурсларига кира олиши ва ундаги пул маблағлари чегараланиши бошланади. Иккинчи йил давомида компания харидорнинг патентидан фойдаланганлиги тўғрисидаги ҳисоботиға мувофиқ тан олишни давом эттиради. Харидор биринчи чорак учун роялти тўлайди, бироқ 2-4-чорақлар учун патентдан фойдаланганлиги бўйича номинал тўловларни киритади.

Учинчи йил давомида ҳам харидор компаниянинг патентидан фойдаланишни давом эттиради. Бироқ, компанияға харидор кредит олишға имкониятини ҳамда унинг асосий мижозларини йўқотганлиги маълум бўлади. Унинг тўловни амалға ошириш имкониятлари ёмонлашади. Компания хулосаға келади, харидор бундан кейин фойдаланган патенти учун роялти тўловини катта эҳтимолда амалға ошира олмайди. Компания далиллар ва ҳолатлар бўйича таҳлил қилганда қоплама 15-сон МХХСларидаги тан олиш мезонларини қаноатлантирмайди. Чунки, компания қопламаларни олишға ҳуқуқи бор, лекин уни олиш эҳтимоли катта эмас. Шу боис, компания тушумни тан олишни тўхтатади.

Шартномаларни бирлаштириш. Шартномалар бирлаштирилиши ва ягона шартнома деб қаралиши мумкин, агарда улар бир вақтнинг ўзида ҳамда айнан шу харидор билан тузилган бўлиб қуйидаги мезонларнинг бирини албатта қаноатлантирган бўлиши керак:

- Ажратмалар ягона тижорат мақсадида ягона пакет сифатида киритилган;
- битта шартнома бўйича тўланадиган қоплама суммаси бошқа шартноманинг баҳоси ёки бажарилишиға боғлиқ;
- шартнома бўйича ваъда қилинган товарлар ёки хизматлар бажарилишға нисбатан битта мажбуриятдан иборат бўлса.

Шартномаларни модификациялаш. Модификация бу – амалдаги шартномаларни ўзгартириш бўлиб ҳисобланади. Шартнома модификацияси шартнома предметини, унинг баҳосини ёки унисини ҳам бунисини ҳам ўзгартириши мумкин.

Модификация қачонки шартнома бўйича томонлар ёзма, оғзаки ёки одатий ишбилармонлик амалиётига мувофиқ тасдиқлаган тақдирдагина кучга киради ва амалда бўлади.

Шартноманинг модификацияси алоҳида шартнома сифатида ёки амалдаги шартноманинг қисми сифатида модификациянинг хусусиятидан келиб чиқиб ҳисобга олинади (3.1-расм).

6-мисол. *Ишлаб чиқарувчи харидор билан 100 бирлик товарни \$10.000 (бир бирлиги учун \$100) сотиш бўйича битим тузди. Товар фарқланувчи ҳисобланади ва харидорга олти ой мабойнида узатилиши керак. Тўртинчи ой мабойнида томонлар шартномани модификация қилмоқда, яъни қўшимча равишда 20 бирлик ва ҳар бири нархи \$95 дан сотиш киритилмоқда. Қўшимча товарларнинг нархи модификация санасида алоҳида (ажратилган ҳолда) сотишнинг нархини англатади.*

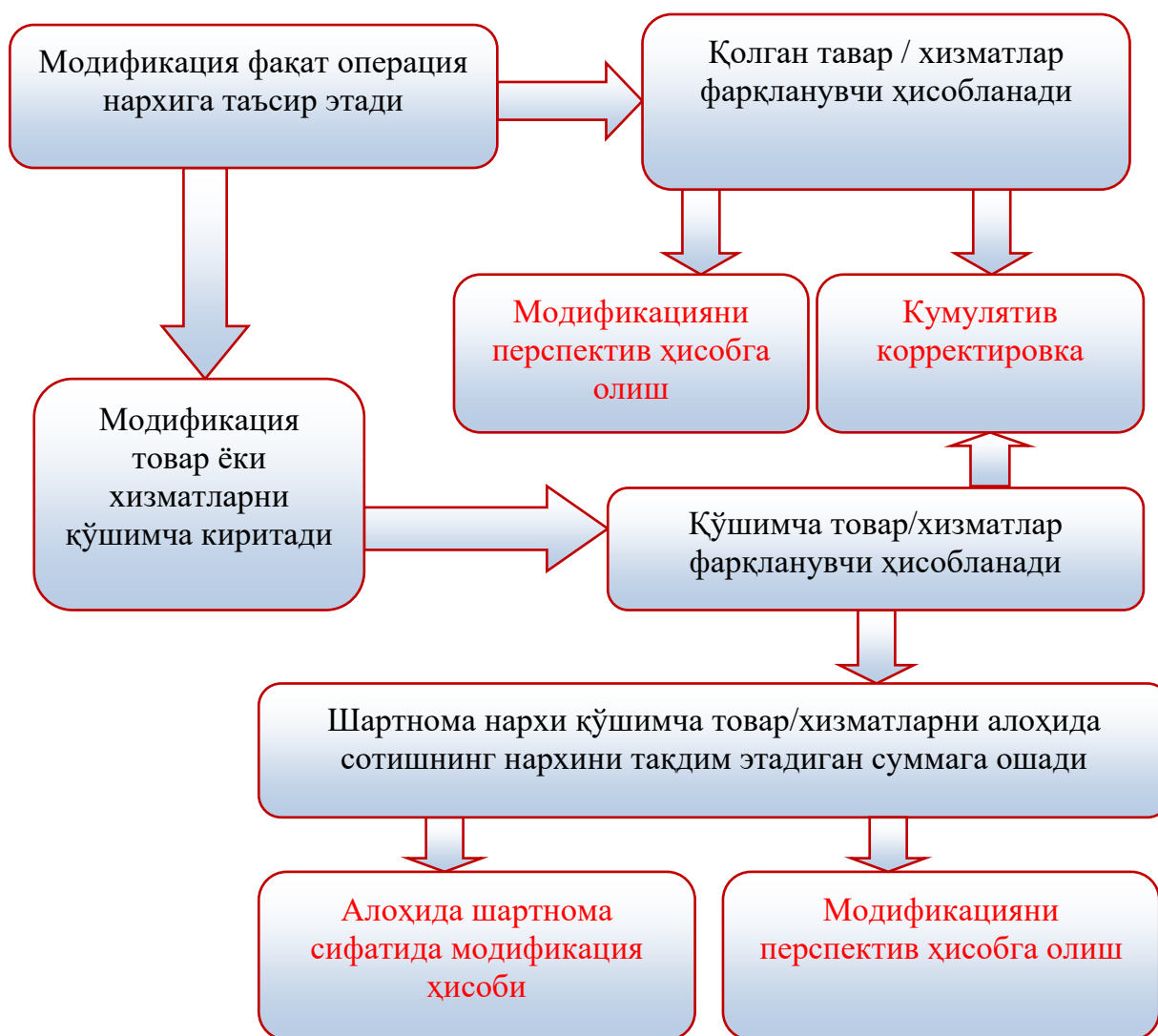
Савол: *Ишлаб чиқарувчи модификацияни алоҳида шартнома сифатида ҳисобга оладими?*

Жавоб: *Ҳа, қўшимча 20 бирлик ва ҳар бирининг нархи \$95 дан сотишга нисбатан модификация алоҳида шартнома сифатида ҳисобга олинishi лозим. Чунки, қўшимча товарлар **фарқланувчи** ҳисобланади ва баҳоси эса **алоҳида сотишнинг** баҳосини акс эттиради. Амалдаги шартномага модификация шартномаси таъсир кўрсатмайди.*

7-мисол. *“Сервис Со” Харидор билан уч йил муддатга хизмат кўрсатиш бўйича \$450.000 суммага шартнома тузади (ҳар йили \$150.000 дан). Иккинчи йилнинг охирида томонлар шартномани қуйидаги тарзда модификация қилишга келишиб олишди:*

(1) *Учинчи йил учун тўлов камайтирилади ва у \$120.000 қилиб белгиланади;*

(2) *Харидор шартномани уч йилга \$300000 тўлов билан узайтирди (ҳар йили \$100.000). Модификация моментида хизматларни сотишнинг алоҳида баҳоси \$120.000 ташиқил этади.*



3.1-расм. Шартномалар модификацияси алгоритми³⁹

Савол. “Сервис Со” модификацияни алоҳида шартнома сифатида ҳисобга олиши шартми?

Жавоб. Ушбу ҳолатда модификация алоҳида шартнома сифатида ҳисобга олиниши шарт эмас. Шартнома баҳоси қўшимча хизматларни алоҳида сотишнинг баҳосини акс эттирадиган қопламалар суммасига ошмади, хатто қўшимча хизматлар фарқланадиган бўлган тақдирда ҳам.

“Сервис Со” модификацияни перспектив ҳисобга олади ва умумий \$420.000 (\$120.000 + \$300.000)ни хизмат кўрсатишнинг қолган тўрт йили

³⁹©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР 2016 году. 0712-бет

давомида ҳисобга олади (битта қолган йил бошланғич шартнома бўйича плюс яна учта йил) ёки ҳар йилда \$105.000.

8-мисол. 2015 йил 1 январда Қурувчи билан Харидорга тааллуқли бўлган ер участкасида ишлаб чиқариш корхонасининг қурилиши бўйича икки йил муддатга ваъда қилинган \$300.000 қоплама эъвазига битимга келишилди. Корхонанинг қурилиши битта **бажарилишига нисбатан мажбурият** ҳисобланади. Шартноманинг ҳаракати бошланиш моментида Қурувчи қуйидагиларни кутмоқда:

Шартноманинг нархи..... \$300.000

Шартнома бўйича харажатлар.....240.000

Кутилаётган фойда (20%)..... \$60.000

Компания сарфланган харажатлар суммаси бажарилишига нисбатан мажбуриятни етарли даражада баҳолашни таъминлайди.

Биринчи йилнинг охирида компания ўзининг бажарилишига нисбатан мажбуриятнинг 62.5% бажарди, яъни кутилаётган харажатларнинг умумий суммасидан (\$240.000) ушбу санада амалга оширилган харажатлар (\$150.000) ташиқил этганлиги асосида ($150.000/240.000=62,5\%$). Шунга мувофиқ равишда биринчи йилда тан олинadиган тўплам тушум ва харажатлар қуйидаги суммаларни ташиқил этади:

Тушум ($300.000 \times 62.5\% = 187.500$)..... \$187.500

Харажатлар.....150.000

Фойда (20%).....\$37500

Иккинчи йилнинг биринчи кварталида Қурувчи ва Харидор майдоннинг биринчи йили охирида амал қиладиган бошланғич планировкасини модификация қилишига келишади. Бу шартнома баҳоси ва шартнома бўйича харажатларни мос равишда \$80.000 ва \$60.000 кўпайишига олиб келади.

Савол: Қурувчи ушбу модификацияни қандай ҳисобда акс эттиради?

Жавоб: Қурувчи модификацияни ҳисобга олиши лозим, агарда у бошланғич шартноманинг алоҳида қисми бўлиб ҳисобланганда эди. Ушбу ҳолатда модификация бажарилишига нисбатан мажбуриятни юзага

келтирмайди, чунки модификацияланадиган шартнома бўйича тақдим этиладиган қолган товар ва хизматлар фарқланувчи бўлиб ҳисобланмайди. Шу боис, Қурувчи ташиқлот модификацияни ҳисобга олган ҳолда операция баҳоси ва шартнома бажарилишига нисбатан ўзининг баҳолашига коррективировкани амалга ошириши лозим бўлади. Бу шартномани модефикациялаш кумулятив коррективировкага олиб келади.

Қурувчининг баҳолашига кўра бажарилишларга нисбатан 50% ўзининг мажбуриятини бажарган:

Ҳақиқатда амалга оширилган харажатлар $(\$150.000)/\text{Умумий кутилаётган харажатлар } (\$240.000 + \$60.000) = 50\%$

Модернизация санасида кумулятив коррективировка сифатида \$2500 қўшимча тушум тан олинади:

Операциянинг модификацияланган баҳоси $(\$380.000) \times \text{Бажарилишга нисбатан мажбуриятини фоизи } (50\%) - \text{жорий моментда тан олинган тушум } (\$187.500) = \$190.000 - \$187.500 = \$2500$

2-босқич. Шартнома бўйича бажарилишга оид мажбуриятни идентификациялаш. Бажарилишга оид мажбурият тушумни тан олиш бўйича стандартни қўллаш учун ҳисоб бирлиги бўлиб ҳисобланади ва тушум қачон ва қандай тан олиншини белгилайди.

Компания томонидан узатишга ваъда қилинган ҳар бир фарқланувчи товар ёки хизматлар бажарилишга оид мажбуриятларни тақдим этади.

Фарқланувчи бўлмаган товар ёки хизматлар бошқа товарлар ва хизматлар пакетида олинмагунга қадар шартномадаги бошқа товар ёки хизматлар билан бирлаштирилади.

Компания шартнома ҳаракатининг бошланишида харидорлар билан шартномадаги товар ёки хизматларни баҳолашлари лозим, ундан кейин эса харидорга ҳар бир узатишда ваъда қилинган бажарилишга оид мажбурият сифатида идентификацияланиши лозим:

(а) товарлар ёки хизматлар (ёки товарлар ёки хизматлар пакети), қайсики фарқланувчи ҳисобланади;

(b) бир қанча фарқ қиладиган товарлар ёки хизматлар, қайсики амалий жиҳатдан бир хил ва харидорга бир хил схемада узатилади;

Ваъда қилинган товарлар ёки хизматлар ўз ичига олади:

- Ишлаб чиқарилган маҳсулотларни узатиш ёки харид қилинган товарларни қайта сотиш;
- товар ва хизматларни узатиш учун бошқа томонларни жалб қилиш;
- товар ёки хизматларни келгусида тақдим этишга тайёрлиги (масалан, дастурий таъминотнинг янгиланиши (алмаштирилиши) тақдим этилади, қачонки ушбу алмаштиришга зарурият туғилганда ёки қачонки харидор томонидан тааллуқли қарор қабул қилинишига қараб фойдаланадиган товар ёки хизматларни тайёрлаш);
- харидорнинг топшириғи билан активлар қурилиши, лойиҳалаштирилиши, ишлаб чиқарилиши ёки яратилиши;
- интеллектуал мулк каби номоддий активлардан фойдаланиш ва уларга кириш ҳуқуқини тақдим этиш;
- харидорларга салмоқли ҳуқуқларни тақдим этадиган қўшимча товарлар ёки хизматлар хариди бўйича имкониятларни тақдим этиш;
- шартномадаги келишилган топшириқларнинг бажарилиши.

Товар ёки хизматларнинг фарқланувчи эканлигини баҳолаш.

Харидорга ваъда қилинган товар ёки хизматлар фарқланувчи ҳисобланади, агарда қуйидаги иккита мезон ҳам бажарилган тақдирда:

(a) Товар ёки хизматлар фарқланувчи бўлиши мумкин, масалан, компания товар ёки хизматларни алоҳида мунтазам равишда сотади;

(b) товар ёки хизматлар шартнома матнида фарқланувчи ҳисобланади.

15-сон МҲХС товар ёки хизматларни фарқловчи бўлишини тавсифловчи қўшимча омилларни ҳам келтиради.

9-мисол. Қурувчи янги уй эгаси учун лойиҳалаштириш ва қуриш бўйича шартномани тузди. Қурувчи лойиҳани умумий бошқариш учун жавоб беради ва турли хил тақдим этиладиган товарлар ва хизматларни, буларнинг ичига архитектура лойиҳалаштириш, майдонни тайёрлаш ва унинг қурилиши, сув

таъминоти ва канализация трубаларини ўтказиш, электромонтаж ҳамда устачилик каби ишларини идентификация қилади.

Савол: Ушбу шартнома нечта алоҳида бажарилишларга оид мажбуриятларни ўз ичига олади?

Жавоб: Ушбу ҳолатда товар ва хизматлар пакети битта бажарилишга оид мажбуриятга бирлаштирилиши лозим. Ваъда қилинган товар ва хизматлар фарқланувчи бўлиши мумкин, чунки деганда уй эгаси товар ва хизматлардан нафни алоҳида олиши мумкин. Бу шу билан изоҳланадики, Қурувчи мунтазам равишда уй эгаларига ҳам товар ёки хизматлардан улардан фойдаланиш, истеъмол қилиш ёки сотиш йўли билан иқтисодий наф олади.

Бироқ, ушбу шартнома матнида товар ва хизматлар фарқланувчи бўлиб ҳисобланмайди, чунки деганда улар шартномада ваъда қилинган бошқа товар ва хизматлардан алоҳида идентификацияланиши мумкин эмас.

Қурувчи турли хил товар ва хизматларни бирлаштириш бўйича салмоқли ҳажмдаги хизматларни тақдим этади, қайсики уй эгаси билан уларни харид қилиб олиш бўйича шартнома тузган.

10-мисол. “Софтвер Со” Харидор билан дастурий таъминотга муддатсиз лицензияни тақдим этиш бўйича шартнома тузади. Шартнома ўрнатиш бўйича хизматлар, шартнома ҳаракати муддати тугаши бўйича уч йиллик миқдорга хизмат кўрсатиш (ноаниқ келгусидаги янгиланиши ва телефонда қўллаб-қувватлашни ўз ичига олади. Ўрнатиш бўйича хизматлар компаниядан дастурий таъминотнинг бир қанча аспектларини конфигурация қилишни талаб этади. Бу хизматлар махсус билимларни талаб этмайди, мураккаб дастурий таъминот бўйича техник мутахассисларни ва шунга ўхшаш хизматларни тақдим этишлари мумкин. Дастурий таъминот янгиланишни ҳамда телефон орқали унинг нормал ишлашни қўллаб-қувватлашни талаб этмайди.

Савол. Ушбу шартнома нечта алоҳида бажарилишларга оид мажбуриятларни ўз ичига олади?

Жавоб: Шартнома тўртта бажарилишларга оид мажбуриятлардан ташиқил топган: (1) Дастурий таъминотга нисбатан лицензия; (2) ўрнатиш бўйича хизматлар; (3) аниқ бўлмаган келгусидаги янгилаш; (4) телефонда қўллаб-қувватлаш.

Харидор дастурий таъминотдаги наф олиши мумкин, чунки деганда у ўрнатиш бўйича ноаниқ бўлган келгусидаги янгиланиш ва телефонда қўллаб-қувватлаш бўйича хизматларсиз ҳам ишлайди. Харидор кейинги хизматлар, яъни ўрнатиш бўйича, ноаниқ келгусидаги янгиланиш ва телефонда қўллаб-қувватлаш бўйича хизматлардан нафни у харид қилган дастурий таъминот билан биргаликда олиши мумкин.

“Софтвер Со” хулосага келади, ҳар бир товар ва хизматлар алоҳида идентификацияланади, чунки деганда ўрнатиш бўйича хизматлар, ноаниқ бўлган келгусидаги янгиланишлар ва телефон бўйича қўллаб-қувватлашлар дастурий таъминотини салмоқли равишда ўзгартирмайди ва мослаштирмайди. Бундан ташиқари дастурий таъминот ва хизматлар ягона маҳсулотга бирлашмайди, қайсики харидор шартнома бўйича қабул қилиб олади.

11-мисол. Ишлаб чиқарувчи “ТВ Мир Со” харидор ҳисобланган “Грант Отел” компаниясига эллик дона замонавий телевизорларни сотиш бўйича шартнома тузади. Етказиб бериш шартига кўра харидорга мулк ҳуқуқи ва рискларнинг ўтказилиши юк ташувчига юкларни ўтказиш моментида амалга оширилиши кўзда тутилган. Харидорнинг илтимосига кўра ишлаб чиқарувчи телевизорларни жўнатишини ташиқил этиши лозим. Ўтган таъминотларда ишлаб чиқарувчи харидор учун улар томонидан қўшимча харажатларсиз транспортировка пайтида шикастланган телевизорларни алмаштиришини амалга оширади.

Харидор ортиш моментида телевизорлар учун назоратни амалга оширади ва уларни бошқа томонга сотиши ҳам мумкин. Ишлаб чиқарувчи эса телевизорларни юк ташувчига узатгандан кейин бошқа харидорларга сотиши (ёки бошқа томонга йўналтириши) мумкин эмас.

Савол. Ушбу битимда қанча бажарилишларга оид мажбуриятлар амал қилади?

Жавоб: Ушбу битимда минимум иккита бажарилишларга оид мажбуриятлар амал қилади: (1) Телевизорларни сотиш; (2) жўнатиш бўйича хизмат кўрсатиш. Битим товарларни ташиш пайтида кўриладиган зарарлар рискини қоплаш бўйича бажарилишга оид мажбуриятни ҳам ўз ичига олиши мумкин. Ишлаб чиқарувчи аниқлик киритиши лозим, жўнатиш бўйича хизматлар ва зарарлар рискини қоплаш фарқланувчи ҳодиса ҳисобланадими ёки улар битта хизматлар пакетига кирадими? Жўнатиш бўйича хизматлар ва зарар рискини қоплаш харидор томонидан телевизорларни олиш momentiда назорат қилинишини ўз қўлига олишига таъсир кўрсатмайди. Ишлаб чиқарувчи телевизорларни сотишга алоқадор тушумларни харидорга назорат ўтган пайтида тан олади ва жўнатиш бўйича ва зарарларни қоплаш бўйича тушумни телевизорлар мувоффақиятли етказилгандан сўнг тан олинади.

3-босқич. Операцияларнинг нархини аниқлаш.

Операциянинг нархи бу – қоплама суммасидир, унга бўлган ҳуқуқга мувофиқ компания ушбу қопламанинг олинисини харидорга ваъда қилинган товар ёки хизматларни узатишга алмаштиришдан кутади, бунга учинчи томон учун олинган суммалар кирмайди (сотишдан солиқлар).

Харидор билан шартномада ваъда қилинган сумма фикслашган суммани, ўзгарувчан суммани ёки унисини ҳам бунисини ҳам ўз ичига олади.

**Тушум = Кутилаётган қоплама – Сотишдан солиқ – Харидорга
тўловдаги қопламалар (чегирмалар)**

Операциянинг нархини аниқлаш мураккаб жараён бўлиб ҳисобланади, агарда шартномада қуйидаги компонентларнинг биронтаси мавжуд бўлса:

- Ўзгарувчан қоплама;
- молиялаштиришнинг салмоқли компоненти;
- пул бўлмаган қопламалар;
- харидорга тўланиши керак бўлган қопламалар.

Операциянинг нархини аниқлашда раҳбарият шундай йўл қўйилишдан келиб чиқиши керакки, унга кўра шартнома келишувга мувофиқ бажарилиши ва у тугатилмаслиги, тикланмаслиги ёки ўзгармаслиги керак.

Ўзгарувчан қопламалар одатий амалиёт бўлиб ҳисобланади ва турли хил шаклга эга бўлиши мумкин. Бунга нархдаги имтиёзлар, ҳажмига чегирма, ретро-бонус, компенсация, кредит, рағбатлантирувчи тўловлар, натижага мукофат ва роялти киради.

Қоплама ўзгарувчан ҳисобланади, агарда компания оладиган сумма келгусида ҳодисанинг юз бериши ёки юз бермаслигига боғлиқ бўлса, бунда хатто асосий сумма фикслашган бўлишидан қатъий назар (масалан, агар харидор харид қилган майсулотларини қайтариши мумкин ёки компания маълум бир натижаларга эришишини таъминлаган ёки муддатида бажарган бўлиши мумкин).

Раҳбарият операциянинг умумий нархини шартнома ҳаракати бошланиш momentiда ҳар қандай ўзгарувчан қопламани баҳолашни ҳам ўз ичига олган ҳолда аниқлайди. Ҳар бир ҳисобот санасида уни қайта баҳолайди.

Стандарт ўзгарувчан қопламани баҳолашнинг иккита методидан фойдаланишни кўзда тутати:

1. Кутилаётган қиймат методи.

Кутилаётган қиймат – кутилаётган қопламанинг бўлиши мумкин бўлган қиймати эҳтимолини бўлиши мумкин бўлган диапозонида салмоқли ҳисобга олган ҳолдаги суммасидир. Агарда ушбу усул компания томонидан бир хил тавсифга эга бўлган кўп миқдордаги шартномаларга нисбатан қўлланилса, кутилаётган қиймат ўзгарувчи қопламалар миқдорини баҳолашнинг энг мақбул усули ҳисобланади.

2. Энг эҳтимолли миқдор методи.

Энг эҳтимолли миқдор – кутилаётган қопламанинг унинг бўлиши мумкин бўлган диапозонида ягона энг эҳтимолли миқдори ҳисобланади. Агар шартномада иккита бўлиши мумкин бўлган натижа мавжуд бўлса, энг

эҳтимолли микдор ўзгарувчан қопламаларни баҳолашнинг энг мақбул усули ҳисобланади (масалан, компания натижа бўйича бонус олади ёки олмайди).

Фойдаланадиган метод ҳисоб сиёсатини танлаш предмети бўлиб ҳисобланмайди.

13-мисол. Қурувчи компанияси ABC Inc. компанияси билан активни қуриш бўйича \$200.000 фикслаган суммага ҳамда агарда актив келишилган муддатга тайёр бўлса \$30.000 бонус тўлаш шартлари билан тузилди. Натижага кўра бонус суммаси ҳар бир кечиккан ҳафта учун \$10.000 камайтирилади. Ушбу шартнома талаблари Қурувчи томонидан олдин бажарилган шартнома талаблари билан бир хил ҳисобланади ва компания бунга ўхшаш шартномаларни юқори эҳтимол билан баҳолай олган. Раҳбарият тўпланган тажрибалари ушбу шартномани тўғри прогноз қилиш имкониятини беради. Кутилаётган қиймат методи ушбу ҳолатни энг яхши прогнозлаштиришни таъминлайди.

Қурувчининг прогнози бўйича 60%лик эҳтимол билан қурилиш белгиланган муддатда якунланиши, 30%лик эҳтимол билан қурилиш бир ҳафтага кеч якунланиши, 10%лик эҳтимол билан қурилиш икки ҳафта кеч якунланиши баҳоланган.

Топшириқ. Операциянинг нархини аниқланг.

Ечиш.

Эҳтимолини ҳисобга олган ҳолда салмоқли қоплама	Суммаси
(\$200.000 + \$30.000 натижа учун бонуснинг тўлиқ суммаси) x 60%	138.000
(\$200.000 + \$20.000 натижа учун бонус) x 30%	66.000
(\$200.000 + \$10.000 натижа учун бонус) x 10%	21.000
Эҳтимолини ҳисобга олган ҳолда салмоқли қоплама	225.000

Ушбу ҳисоб-китоблардан кўриниб турибдики, операциянинг умумий суммаси салмоқли эҳтимол асосида баҳолаш бўйича \$225.000 ташкил этмоқди. Қурувчи компанияси ҳар бир ҳисобот санасида ўзининг баҳолашларига аниқлик киритиб боради.

14-мисол. Курувчи компанияси ABC Inc. компанияси билан активларнинг қурилиши бўйича шартнома тузди. Шартноманинг суммаси \$400.000 плюс \$40.000 мукофат суммасидан ташкил топади. Ушбу мукофат қурилиш ўз муддатида тугатилиб харидорга топширилгандагина тақдим этилади. Бошқа ҳолатларда мукофат берилмайди. Курувчи ташкилотнинг худди шундай аналогик объектларни қуриш бўйича олдинги тажрибалари ушбу қопламани юқори эҳтимолда баҳолаш имкониятини беради. Мукофат иккита бўлиши мумкин бўлган натижани кўзда тутаяди, яъни муддатда топширилса мукофат бўлади, муддатда топширмаса мукофат бўлмайди.

Курувчи ўз тажрибасидан келиб чиқиб, қурилишни муддатидан олдин муваффақиятли якунланиши эҳтимоли 95% деб баҳолайди.

Топшириқ. Операциянинг нарҳини аниқланг.

Ечиш. Курувчи ўзгарувчи қопламани баҳолашда энг эҳтимолли миқдор методидан фойдаланишни ўринли деб ҳисоблайди. Бунга кўра шартнома бўйича операциянинг нарҳи \$440.000 ташкил этади, бу ўз навбатида шартноманинг фикслашган баҳоси \$400.000 ва \$40.000 мукофотдан иборат.

15-мисол. Курувчи ташкилот янги Харидор билан ихтисослашган объектнинг қурилиши бўйича шартнома тузди. Шартномани икки йил ичида бажарилиши кутилмоқда. Объектни қуриб топшириш бажарилишга оид мажбурият ҳисобланади. Ваъда қилинган қоплама \$1.000.000 плюс иш натижасига кўра бонус \$200.000 ни ташкил этади. Бонус суммаси қурилишни келишилган муддатда топшириш санасидан ҳар бир кечиккан ҳафтаси учун 10% камайтирилади.

Бундан ташқари объект қурилишининг тугалланиши бўйича учинчи томон объектни қабул қилишни амалга оширади ва шартномада кўрсатилган кўрсаткичлар тизимдан фойдаланиб унинг рейтингини чиқаради. Агар актив шартномада белгиланган юқори рейтингга сазовор бўлса, Курувчи ташкилот \$150.000 миқдорида рағбатлантирувчи бонусни қўлга киритади.

Савол. Курувчи компанияси қандай операция нарҳини аниқлайди ва тушумни тан олади?

Жавоб. Шартнома ҳаракатининг бошланиш моментида операциянинг нархи \$1.000.000 ташкил этади. Қурувчи ташкилот ҳар бир ўзгарувчи қопламаларни алоҳида баҳолашлари лозим. Ўзгарувчи қопламаларнинг суммаси операциянинг нархига уларни олиш эҳтимоли юқори бўлмагунга қадар киритилмаслиги лозим. Қурувчи ҳар бир ҳисобот санасида ўзининг баҳолашларига аниқлик киритади.

Давомий баҳолаш. Қурилиш компанияси лойиҳа бўйича ишнинг 50% бажарилиши моментида 60%лик эҳтимол билан қурилиш ўз вақтида, 30%лик эҳтимол билан қурилиш бир ҳафта кечикиш билан ва 10%лик эҳтимол билан қурилиш икки ҳафта кечикиш билан яқунланиши баҳоланди. Раҳбарият 80%лик ишонч билан эътироф этадики у актив бўйича энг юқори рейтингни қўлга киритади.

Қурилиш компанияси натижа учун бонус билан боғлиқ ўзгарувчан қопламаларни баҳолаши учун кутилаётган қиймат методидан фойдаланади (\$500.000 ҳафта учун минус 10%).

Компания рағбатлантирувчи бонус билан боғлиқ ўзгарувчан қопламаларни баҳолашда энг эҳтимолли микдор усулидан фойдаланади. Бу фақат иккита имкониятдан бири бўлишини англатади (\$150.000 ёки 0)

Салмоқли эҳтимолни ҳисобга олган ҳолдаги қоплама	Суммаси
(\$200.000 - натижа учун бонуснинг 100%лик суммаси) x 60%	120.000
(\$180.000 – натижа учун бонуснинг 90% лик суммаси) x 30%	54.000
(\$160.000 – натижа учун бонуснинг 80% лик суммаси) x 10%	16.000
Салмоқли эҳтимолни ҳисобга олиган ҳолда жами қоплама	190.000

Шартнома бўйича операциянинг нархи \$1.340.000 бўлади, бу:

Шартнома нархи.....\$1.000.000

Натижа учун бонус.....190.000

Рағбатлантирувчи бонус.....150.000

Жами операция нархи.....\$1.340.000

Демак, биринчи ҳисобот йилида тан олинган тушум \$670.000 ни ташкил этади (\$1.340.000 x 50% = \$670.000)

Молиялаштиришнинг салмоқли компоненти. Операция баҳосини аниқлашда харидорга тўлаш бўйича муддат тақдим қилинган ёки компания

молиялаштиришдан салмоқли наф олган тақдирда компания ваъда қилинган қоплама суммасини пулнинг вақтдаги қийматига тўғирлаб олиши лозим. Бундай ҳолларда шартнома молиялаштиришнинг салмоқли компонентини ўз ичига олади.

Молиялаштиришнинг салмоқли компоненти билан боғлиқ фоиз даромадлари ёки фоиз харажатлари харидорлар билан шартномалар бўйича тушумлардан алоҳида акс эттирилиши лозим.

Шартнома бўйича актив (ёки дебиторлик қарзлари) ёки шартнома бўйича мажбурият тан олинган ҳолатлардагина фоиз даромадлари ёки фоиз харажатлари тан олинади.

Компания шартнома мажбуриятларининг салмоқли компонентларини акс эттирганлигини баҳолашда барча тааллуқли далиллар ва ҳолатлар қуйидаги иккита омилни ҳисобга олган ҳолда баҳоланиши шарт:

а) ваъда қилинган сумма билан ваъда қилинган товар ёки хизматлар сотилишининг “пул” баҳолари ўртасидаги фарқ;

б) барча омиллар таъсири:

1) компания томонидан ваъда қилинган товар ёки хизматларни узатиш вақти билан харидор томонидан ушбу товар ёки хизматлар учун тўлов моменти ўртасидаги вақт оралиғи;

2) тааллуқли бозорда устун бўлган фоиз ставкаси.

Молиялаштиришнинг салмоқли компонентини ҳисобга олишда дисконтлаш ставкасидан фойдаланилади. Дисконтлаш ставкаси бу компания билан харидор ўртасида молиялаштириш бўйича алоҳида операцияларни ўтказиш ҳолатларида фойдаланиладиган ставкадир. Бу ставка келишув бўйича молиялаштиришни олувчи томоннинг кредит рискинни акс эттириши лозим.

16-мисол. 2015 йил 1 январь ҳолатида Автомобиль ишлаб чиқарувчи компания Харидор билан янги автомобилни сотиб олишни молиялаштириш тўғрисида келишувни имзолайди. Автомобиль ишлаб чиқарувчи акция ўтказди, унга мувофиқ равишда икки йилга бир фоизлик молиялаштиришни таклиф этади. Шартномада кўрсатилган автомобилнинг нархи \$10.000 ташкил

этади. Харидор томонидан ҳар йилнинг охирида – 31 декабрда \$5.075 дан икки марталик бадал билан тўлов амалга оширилиши шарт. Автомобиль устидан назорат Харидорга шартнома имзоланган моментдан ўтади. Харидорга 10%лик ставка бўйича одатий молиялаштириш мақбул ҳисобланади.

Савол. Автомобиль ишлаб чиқарувчи операциянинг нархини баҳолаши учун қандай дисконтлаш ставкасидан фойдаланади? Қандай суммага тушум тан олинади?

Жавоб. Шартномадаги 1%лик фоиз ставкаси 10%лик фоиз ставкасидан салмоқли кичик, яъни шартномадаги ставка Харидорнинг кредит рискинни акс эттирмайди. Автомобиль ишлаб чиқарувчи операция нархини аниқлашда 10%лик дисконтлаш ставкасидан фойдаланиши лозим.

Тушумнинг ҳисоб-китоби қуйидагича амалга ошади:

Йил	Тўлов	Келтирилган қиймат
1	5.075	4.614 $[5.075 / (1+10\%)]$
2	5.075	4.194 $[5.075 / (1 + 10\%)^2]$
Жами		8.808

2015 йил 1 январда \$8.808 га тушумни тан олинади. Автомобиль ишлаб чиқарувчи 31 декабрь билан якунланадиган йилда \$881 ($\$8.808 \times 10\%$) фоиз даромадини тан олади.

Харидорга тўланадиган қопламалар. Компания харидорнинг тўловларига тақдим этадиган қопламаларни операция баҳосининг камайишига олиб боради. Харидорнинг узиладиган тўлови улар томонидан тақдим этиладиган фарқланадиган товар ёки хизматларга алмаштирилган ҳоллар бунга кирмайди.

Бундай қопламалар чегирма ёки харидорларга тақдим этилган товар ёки хизматлар қийматининг қайтарилиши кўринишидаги шаклларида бўлади. Қопламалар ретро-бонус шаклида, пул маблағлари билан тўланиши ёки аванс тўловлари ёки кредит ва бошқа кўринишлардаги рағбатлантиришлар шаклида амалга оширилиши мумкин. Буларнинг ҳаммаси компания олдидаги қарзининг камайишига олиб келади.

4-босқич. Операциялар нарhini шартнома бўйича бажарилишларга оид мажбуриятлар ўртасида тақсимлаш.

Кўплаб операциялар биттадан ортиқ бўлган товарлар ёки хизматларни сотишни кўзда тутди, масалан, бир қанча турдаги товарларни сотиш, товарларни хизматлар кўрсатиш билан бирга сотиш ёки бир вақтнинг ўзида бир қанча хизматларни кўрсатиш ва бошқа мисолларни келтириш мумкин.

Операциялар нархининг бажарилишга оид мажбуриятлар ўртасида тақсимои харидорга тақдим этилаётган товар ёки хизматларни ажратилган ҳолдаги сотишнинг нисбий нархлари асосида амалга ошади. Ажратилган ҳолда сотиш баҳосининг энг асосланган далили бўлиб худду шундай харидорларга айнан ўхшаш ҳолатларда ушбу товар ва хизматларни алоҳида сотишнинг нархи бўлиб ҳисобланади.

Ҳар бир бажарилишларга оид мажбуриятларни ажратилган ҳолда сотишнинг нисбий нархи шартнома ҳаракатининг бошланиш моментида аниқланади.

Харидорга тақдим қилинган чегирма агарда компанияда ушбу чегирманинг фақат алоҳида бажарилишларга оид мажбуриятларга алоқадорлиги тўғрисида асосли далиллар бўлмаса шартномадаги барча бажарилишларга оид мажбуриятлар ўртасида мутоносиб тақсимланади (ажратилган ҳолда сотишнинг нисбий нархи асосида).

19-мисол. Компания харидорга яхтасини \$100.000 сотмоқда ҳамда ўзининг харидорлари ихтиёрига дам олиш учун қурилмани ҳам \$20.000 тақдим этади. Компания ушбу товар ва хизматларни алоҳида сотади, улар фарқланувчи ҳисобланади ва ҳар бири алоҳида бажарилишга нисбатан мажбуриятлар ҳисобланади. Компания катерни сотиш ва унга хизмат кўрсатиш бўйича \$85.000 га шартнома тузади.

Савол. Компания қандай қилиб \$85.000 операция нарhini бажарилишларга оид мажбуриятлар ўртасида тақсимлайди.

Жавоб. Компания \$85.000 операция нархини бажарилишларга оид мажбуриятлар ўртасида ажратилган ҳолда сотишнинг нисбий баҳоларидан келиб чиқиб тақсимлайди:

Яхта ($\$85.000 \times (\$100.000 / \$120.000)$).....\$70833

Дам олиш қурилмаси ($\$85.000 \times (\$20.000 / \$120.000)$).....14.167

Жами.....\$85.000

Харидорга тақдим қилинган \$10.000 миқдоридаги чегирма ҳам худди шу тартибда бажарилишларга оид мажбуриятлар ўртасида тақсимланади.

Яхта ($\$10.000 \times (\$100.000 / \$120.000)$)..... \$8.333

Дам олиш қурилмаси ($\$10.000 \times (\$20.000 / \$120.000)$).....1.667

Жами.....\$10.000

5-босқич. Компания бажарилишларга оид мажбуриятларни бажарганда тушумни тан олади.

Тушум харидорга ваъда қилинган товар ёки хизматлар устидан назоратни ўтказиш воситасида бажарилишларга нисбатан мажбуриятларнинг бажарилиши бороварида тан олинади.

Раҳбарият шартнома ҳаракатларининг бошланишида аниқлаши лозим:

- Товар ёки хизматлар устидан назорат давр давомида ўтадимиз; ёки
- Товар ёки хизматлар устидан назорат аниқ вақт моментида ўтадимиз?

Давр давомида бажариладиган мажбуриятлар. Компания товар ёки хизматлар устидан назоратни давр давомида олиб боради, бажарилишларга оид мажбуриятни бажаради ва давр давомида тушумни тан олади, агарда қуйидаги мезонлар бажарилса:

(а) Харидор бир вақтнинг ўзида компания фаолияти натижаларидан нафни уни компания томонидан амалга ошириши бороварида қабул қилиб олади ва бир вақтнинг ўзида истеъмол қилади (масалан, хизмат кўрсатиш, хусусан операцияларни қайта ишлаш ёки хавфсизликни таъминлаш);

(б) компания фаолиятининг натижалари активларни яратиш ва сифатини оширишга олиб келади (масалан, тугалланмаган ишлаб чиқариш), қайсики

бунда харидор уни яратиш ёки сифатини ошириш баробарида уни назорат қилиб боради. Яратилаётган актив моддий ёки номоддий бўлиши мумкин. Бундай келишувларга қурилиш ёки ишлаб чиқариш бўйича шартномаларни мисол келтириш мумкин. Бунда харидор тугалланмаган ишлаб чиқаришни назорат қилади. Бошқа бир мисол қилиб натижалари тўлиқ харидорга тааллуқли бўлган тадқиқотлар ўтказиш ёки ишланмаларни яратиш бўйича шартномаларни ҳам киритиш мумкин.

(с) компаниянинг фаолияти натижалари компания учун активдан альтернатив фойдаланиш имконияти билан унинг яратилишига олиб келмайди ва компания жорий санагача яқунланган фаолият натижалари учун тўловга ҳуқуқий ҳимояси таъминланган ҳуқуқини юзага келтиради.

20-мисол. Темир йўл компанияси харидор билан товарларни А пунктдан Б пунктга \$2000 ташиш бўйича шартномани имзолади. Харидор товарлар Б пунктга келтирилганда сўзсиз тўлов бўйича мажбуриятга эга бўлади.

Савол. Қачон темир йўл компанияси ушбу шартнома бўйича тушумни тан олиши лозим?

Жавоб. Темир йўл компанияси товарларни ташиб келтириш баробарида тушумни тан олади, чунки деганда, бажарилишга оид мажбурият шу давр давомида бажарилади. Темир йўл компанияси ҳисобот даврида юк ташиш ҳажмини аниқлайди ва амалга оширилган етказиб беришларга мутонасиб тушумни тан олади. Харидор эса товарни А пунктдан Б пунктга ташиш баробарида наф олади.

21-мисол (Харидор тугалланмаган ишлаб чиқаришни назорат қилади). Қурувчи ташкилот ишлаб чиқарувчи билан ишлаб чиқарувчига тааллуқли бўлган ер участкасига ишлаб чиқариш объектини қуриш бўйича шартномани тузади. Шартнома қуйидаги тавсифларга эга:

- Ишлаб чиқариш объектининг қурилиши ишлаб чиқариш спецификасига мувофиқ равишда амалга оширилмоқда ва ишлаб чиқарувчи бу спецификага шартнома ҳаракати муддати давомида ўзгартиришлар киритиши мумкин;

- ишлаб чиқарувчи қурилиши кетиши давомида тўловларни босқичма-босқич амалга оширади;

- ишлаб чиқарувчи исталган пайтида шартномани бекор қилиши мумкин. Жорий санада барча тугалланмаган ишлаб чиқариш ишлаб чиқарувчининг мулкига ўтади.

Савол. Қурувчи ушбу шартнома бўйича тушумни қачон тан олиши керак?

Жавоб. Қурувчи тушумни қайта ишловчи завод қурилиши баробарида тан олиб боради, чунки унинг бажарилишига оид мажбуриятлари ушбу давр мабойнида бажарилиб боради. Ишлаб чиқарувчи тугалланмаган ишлаб чиқариш учун назоратни амалга оширади, чунки шартномани бекор қилган тақдирда барча шу кунгача бажарилган ишлар натижалари ишлаб чиқарувчига ўтади ва у шартноманинг ҳаракати давомида зарурият туғилган тақдирда лойиҳа спецификация ҳужжатларига ўзгартириш киритиши мумкин.

22-мисол. (Харидор тугалланмаган ишлаб чиқаришни назорат қилмайди). Бажарувчи компания ҳаво йўллари компаниясига самолёт тайёрлаб бериш бўйича шартнома тузди. Шартнома қуйидаги тавсифларга эга:

- Ҳаво йўллари компанияси исталган пайтда шартномани бекор қилиши (шартнома тугатилган тақдирда жарима санкциялари билан) мумкин ва барча тугалланмаган ишлаб чиқариш ишлаб чиқарувчининг мулки сифатида қолади;

- шартнома бекор қилинган вақт моментида тугалланмаган ишлаб чиқариш тугалланган бўлиши ва ишлаб чиқарувчи томонидан олинган маҳсулот бошқа харидорга сотилиши мумкин;

- жисмоний эгалик қилиш ва мулк ҳуқуқи шартнома тўлиқ тугатилмаган моментига қадар ўтмайди;

- гаров операция бошида тўланади, бироқ тўловнинг катта қисми маҳсулот етказиб берилгандан кейин тўланади.

Савол. Бажарувчи компания қачон ушбу шартнома бўйича тушумни тан олади?

Жавоб: Бажарувчи ҳаво йўллари компаниясига самолётни етказиб берган вақт моментида тушум тан олинади, чунки, назорат ва бажарилишларга оид мажбурият аниқ вақт моментида бажарилмоқда.

Давр давомида бажарилишлар даражасини баҳолаш. Менежерлар бажарилишларга оид мажбурият мажбуриятнинг вақт даври давомида бажарилишини аниқлагандан сўнг тушумни тан олиш муддатини белгилаш учун унинг бажарилиш даражасини баҳолаши зарур. Бажарилиш даражасини баҳолашдан мақсад компания томонидан харидорга ваъда қилинган товар ёки хизматлар устидан назоратни узатишини акс эттириш бўлиб ҳисобланади.

Менежерлар бажарилиш даражасини баҳолашда турли хил методлардан фойдаланишлари мумкин. Лекин, бундай танловда асосий мезон бўлиб танланган метод товар ёки хизматлар устидан назоратни узатиш жараёнини тўлақонли акс эттириши ҳисобланади.

Бажарилиш даражасини баҳолаш методи ўз ичига олади:

1. **Бажарилган ишлар методи (ёки натижалар методи);**
2. **амалга оширилган харажатлар методи (сарфланган ресурслар).**

Бажарилган ишлар методи. Бу метод харидорларга узатилган ишларнинг қийматини тўғридан-тўғри баҳолаш асосида тушумни тан олишни кўзда тутди. Натижаларни баҳолаш бажарилган ишлар инспекцияси, ишлаб чиқарилган бирлик, етказиб берилган бирлик ва шартномаларнинг бажарилиш босқичларини ўз ичига олади.

24-мисол. Қурувчи компанияси шаҳар ҳокимияти билан ҳокимиятнинг маъмурий биноси дераза ойналарини алмаштириш бўйича \$10.000 шартнома тузди. Барча тугалланмаган ишлаб чиқариш ҳокимиятга тааллуқли ва унга ўтади.

Қурувчи компания бинода алмаштирилиши керак бўлган 100 дона дераза ойнадан 75 та дераза ойнани алмаштирди. Қурувчи ташкилот аниқладикки, бажарилишга оид мажбурият вақт даври давомида бажарилади. Ҳокимият тугалланмаган ишлаб чиқаришнинг назоратини амалга оширади.

Савол. Қурувчи ташкилот қандай тушумни тан олади?

Жавоб. Ишни бажарилиш фоизи 75%ни ташкил этади (75 дераза ойна / 100 дераза ойна). Шу боис, Курувчи ташкилот шартноманинг умумий баҳосидан 75%ни, яъни \$7500 ($\$10.000 \times 75\%$) тушум сифатида тан олади.

2. Амалга оширилган харажатлар методи. Компаниянинг бажарилишларга оид мажбуриятларини бажариши учун компания томонидан қабул қилинаётган сайл-ҳаракатлар асосида тушумни баҳолашга асосланади. Ресурслар методи бажарилишларга оид мажбуриятлар бажарилиши даражасини билвосита баҳолайди. Ресурслар методи бажарилиш даражасини истеъмол қилинган ресурслар ёки истеъмол қилиниши кўзда тутилган тўпلام ресурсларга нисбатан сарфланган қиймат ёки сарфланишни кўзда тутадиган тўпلام сайл-ҳаракатлар асосида баҳолашга асосланади. Ресурслар методи ёрдамида амалга оширилган харажатлар, сарфланган иш вақти, машина соатдан фойдаланиш, тугаётган вақт ва сарфланган материалларни баҳолашлар амалга оширилади. Менежерлар бажарилиш даражасини баҳолашда харидорларга товар ёки хизматлар назоратини ўтказишга олиб келмайдиган барча харажатларни чиқариб ташлашлари керак.

Шартномага тааллуқли бўлмаган ёки бажарилишларга оид мажбуриятларнинг бажарилишига таъсир кўрсатмайдиган харажатлар бажарилиш даражасини баҳолашда инобатга олинмайди. Бундай харажатларга қуйидагиларни киритиш мумкин:

- Тижорат ва маркетинг харажатлари;
- шартнома учун специфик бўлмаган тадқиқот ва ишланмалар харажатлари;
- фойдаланилмаган асосий воситалар амортизацияси;
- материаллар йўқотилиши;
- нормативдан ортиқ меҳнат харажатлари ёки бошқа харажатлар.

25-мисол. Пудратчи ташкилот Ҳукумат билан ҳарбий хизматчилар учун уйлар қурилиш бўйича \$4 млрд миқдорида шартнома имзолади. Шартнома битта бажарилишга оид мажбурият ҳисобланади ва вақт даври давомида бажарилади.

Шартнома қўшимча қуйидаги маълумотлар билан тавсифланади:

- Шартнома бўйича ҳисобланган умумий харажатлар суммаси \$3.6 млрд ташкил этади. Бунга меҳнат харажатлари ва материал харажатлардаги йўқотишлар киритилмаган.

- Биринчи йил давомида амалга оширилган харажатлар \$740 млн. ташкил этди. Бунга \$20 млн. меҳнат ва материаллардаги йўқотишлар ҳам киритилган.

Пудратчи бажарилишларга оид мажбуриятлар вақт даври давомида бажарилади деган хулосага келади, чунки Ҳукумат ҳарбийлар учун уйларнинг қурилиши баробарида назоратни ўз қўлига олади. Пудратчи амалга оширилган харажатларни кутилаётган тўплам харажатларнинг умумий суммасига нисбати асосидаги ресурслар методи бажарилишларга оид мажбуриятларнинг бажарилишини баҳолашнинг энг мақбул усули, деб ҳисоблайди.

Савол. Биринчи йилнинг охирида Пудратчи қанча суммада тушум ва харажатларни тан олиши лозим?

Жавоб. Пудратчи тушум ва харажатларни қуйидаги тартибда тан олади:

Шартноманинг умумий суммаси	\$4.000
Бажарилиш фоизи $((\$740 - \$20) / \$3600)$	20%
Тан олинган тушум $(\$4.000 \times 20\%)$	\$800
Тан олинган харажатлар	\$740
Ялпи фойда $(\$800 - \$740)$	\$60

Демак, компания биринчи йили \$800 млн тушум ва \$740 харажатларни тан олади.

(Манба: Матнда келтирилган 1-25 мисоллар [4, 0700-0755-6]дан олинди. Ушбу мисоллар қайта ишланди)

Вақтнинг аниқ моментида бажариладиган бажарилишларга оид мажбуриятлар. Вақтнинг аниқ моментида бажариладиган бажарилишларга оид мажбуриятлар вақт даври давомида бажариладиган бажарилишларга оид мажбуриятларнинг мезонларига жавоб бермаган ҳолларда тан олинади.

15-сон МҲХСга мувофиқ харидор актив устидан назоратни қўлга олишининг бешта мезонини кўзда тутати:

- Компанияда тўловга доир ҳуқуқ амал қилиши юзага келади;

- харидорда мулк ҳуқуқи юзага келади;
- харидорда жисмоний эгалик қилиш ҳуқуқи юзага келади. Бирок, жисмоний эгалик қилиш актив устидан назорат қилиш билан ҳамма вақт ҳам мос келавермайди;
- харидор активга мулк ҳуқуқи билан боғлиқ салмоқли риск ва нафларга тортилади;
- Харидор активни қабул қилиб олади.

Ахборотларни тақдим этиш ва очиқлаш. Компания молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда харидорлар билан шартномалар бўйича юзага келган актив ва мажбуриятларни акс эттиради. Амалиётда тузилган шартнома бўйича томонларнинг бири бошқа томонга нисбатан шартнома шартларини бажарса актив ёки мажбурият юзага келади.

Агарда компания қопламани олгунга қадар хизмат кўрсатишни ёки товар узатишни амалга оширса, унинг қийматини компания ўзининг молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботида **шартнома бўйича актив ёки дебиторлик қарзи** сифатида тан олади.

Шартнома бўйича актив бу компания томонидан харидорга узатилган товар ёки хизматларга алмаштириладиган қопламаларга бўлган ҳуқуқи. Дебиторлик қарзи эса қопламага бўлган ҳуқуқи бўлиб, у ҳеч қандай шартсиз бажариладиган қарз ҳисобланади.

Агарда компания бажарилиш моментида қадар қопламани олса (ёки қопламани олиш бўйича ҳеч қандай шартсиз ҳуқуқни қўлга киритса) **шартнома бўйича мажбуриятни** тан олади.

Ҳуқуқ ва мажбуриятлар билан боғлиқ шартномалар бўйича активлар ва мажбуриятлар бир-бирига боғлиқ ҳисобланади ва бундан келиб чикиб ушбу моддалар молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда умумлашган кўринишда тақдим этади.

15-сон МҲХСга мувофиқ компания харидорлар билан шартномалар бўйича тушумларни ва бошқа манбалардан олинган даромадларни тақдим этиши ва уларга очиқлашлар бериши талаб этилади. Даромадларнинг бошқа

манбалари бўлиб фоизлардан даромадлар, дивидендлар, ижара ва бошқаларни ўз ичига олади. Бу ахборотлар тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисоботда ва унга очиқлашларда акс эттирилади.

Ахборотларнинг очиқланишига қўйиладиган талаблар молиявий ҳисобот фойдаланувчиларига харидорлар билан шартномалар бўйича тушумларнинг ва пул оқимларининг хусусияти, миқдори, вақт оралиғи бўйича тақсимооти ва ноаниқликлар тўғрисида тушуниш имкониятини яратади. Компания қуйидагилар тўғрисида ахборотларни очиқлаши талаб этилади:

(а) Харидорлар билан шартномалар;

(б) салмоқли мулоҳазалар ва мулоҳазалардаги ўзгаришлар;

(с) харидорлар билан шартномалар бўйича тан олинган активлар ва мажбуриятлар.

Тушумларни тан олишга доир мисоллар. Тушумларни тан олишда адолатли қиймат муҳим роль ўйнайди.

Адолатли қиймат - бу яхши билимга эга бўлган ҳамда ушбу битимни амалга оширишга қизиқиш билдираётган ва бир-бирига боғлиқ бўлмаган томонлар ўртасидаги битимни амалга оширишда активларни харид қилиш ёки мажбуриятларни бажариш учун етарли бўлган пул маблағидир.

Бундан кўриниб турибдики, таърифда адолатли қиймат қандай жараёнда ва шарт-шароитда шаклланиши қайд қилинган. Халқаро стандартларда бу шарт-шароитларга битим тузувчи томонларнинг етарли савия ва билимга эга бўлиши ва томонлар тарафидан ушбу битимни амалга оширишга хоҳиш-ироданинг мавжудлиги ҳамда томонларнинг бир-биридан мустақил бўлиши таъкидланган. Фақат, ушбу шарт-шароитлар вужудга келган тақдирдагина адолатли қиймат баҳоланиши юзага келади.

Қопламаларнинг адолатли қиймати ва номинал қиймати ўртасидаги фарқ шартнома муддати давомида фоиз даромади сифатида тан олинади.

1-мисол. 2015 йил 30 декабрида А компанияси ўзларида ишлаб чиқарилган асбоб-ускунани 3 йил ичида тўлаб бериш шarti билан сотаяпти.

Харидор унга 2019 йил 01 январда тўлаб бериш шarti билан 150.000 АҚШ доллариға вексель тақдим этмоқда.

Шартномани тузиш пайтида шартли фоиз ставкаси 6 %ға тенг деб олинган. Ушбу ҳисоб-китобларнинг дисконлашган суммасини ҳисоблаш учун аннуитетнинг жорий қийматини акс эттирувчи молиявий жадвалларда дисконлаш коэффициентини топамиз. Бу коэффициент 0.8396 га тенглигини аниқлаймиз.

Қопланманинг адолатли қиймати тенг бўлади 125.940 АҚШ доллари (\$150.000 x 0.8369).

2015 йил 30 декабрида компания ўзининг ҳисоботида тушум сифатида 125.940 АҚШ долларини тан олиши ва кўрсатиши шарт.

Активлар алмаштирилганда тушумларни баҳолаш. Хусусияти ва қиймати бўйича аналогик товар ва хизматлар алмаштирилиши тушум сифатида тан олинмайди.

Масалан, таъминотчилар аниқ жойлардаги эҳтиёжларни ўз вақтида қондиришлари, ассортиментни кенгайтириш, транспорт ва бошқа харажатларни тежаш мақсадида товарларни, масалан, сариқ ёғни сутга, сутни қатиқга ёки булка нонни кулча нонга алмаштиришади. Бундай ҳолларда адолатли баҳолаш муҳим аҳамият касб этади. Дўконнинг ушбу алмаштиришларни амалга оширгандан кейинги ҳолати ўзгармайди, у олдингидек рискка тортилади, наф ҳали олдинда, қачон у товар харидорга сотилса юз беради. Шу боис, ушбу алмаштиришлар тушум сифатида тан олинмайди.

Бир-биридан фарқ қиладиган товарлар ва хизматлар бўйича алмаштиришлар тушумни юзага келтирувчи операция сифатида қаралади.

Масалан, асбоб-ускуналар бошқа турдаги асбоб-ускуналарга ёки кундалик эҳтиёж хом-ашё ва материалларга алмаштирилса бу тушум сифатида эътироф этилади. Чунки, алмаштириш натижасида олган захира унинг эҳтиёжларига қаратилади. Агар алмаштириш амалга оширилмаганда эди, бу

заҳирани пул маблағига сотиб олар эди. Корхонанинг кейинги ҳолати ўзгаради. Шу боис, ушбу алмаштириш тушум сифатида тан олинади.

2-мисол. А компанияси ТВ ишлаб чиқаради ва давр харажатларини қоплаш ва фойдани таъминлаш учун 25%лик устама билан сотади.

2015 йил 4 январда А компанияси (функционал валютаси АҚШ доллари) ўзининг таннархи \$45.000 бўлган товарини бозор қиймати \$50.000 бўлган асбоб-ускунага алмаштирди.

2015 йил 10 мартда А компанияси таннархи \$40.000 бўлган маҳсулотини адолатли қиймати аниқ бўлмаган патентга алмаштирди.

2015 йил 12 май ойида А компанияси ўзининг қиймати \$3.000 бўлган маҳсулотини парабалантенналарга алмаштирди.

Ушбу операцияларни қуйидаги бухгалтерия ёзувлари билан акс эттирамиз:

2015 йил 4 январь

“Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар”	\$50.000
“Тушум”	50.000
“Сотилган маҳсулотлар таннархи”	\$45.000
“Захиралар”	45.000

2015 йил 10 март

“Патент”	\$50.000
“Тушум” (40.000 + 40.000 x 25%)	50.000

2015 йил 12 май.

“Захиралар”	\$3000
“Захиралар”	3000

3-мисол. ABC компанияси ўзининг ТВ маҳсулотларини сотиш бўйича 2015 йил 5 январда олди-сотди шартномасини 130.000 АҚШ доллариға тузди. 2015 йил 8 январда шартнома шартларига мувофиқ харидор 15%лик 19.500 АҚШ доллари (130.000 x 15% / 100%) олдиндан тўловни амалга оширди. Қолган қисмини 2 ой ичида тўлаб бериш шарти белгиланди. 2015 йил 9 январь куни 130.000 АҚШ долларидаги маҳсулот счёт-фактура асосида юклаб жўнатилди.

Шартнома бўйича рисклар ва нафлар харидорга ўтди. 2015 йил 9 мартда харидор томонидан қолган 110.500 АҚШ доллари ўтказилиб берилди. Жўнатилган товарларнинг таннари 105.000 АҚШ долларини ташкил этади.

Аниқлаш талаб этилади: 1) Тушум тан олинган сана ва унинг суммаси; 2) тушумдан олинган ялпи фойда; 3) ушбу жараёнларни бухгалтерия счётларида акс эттириш.

Ечиш: Тушум тан олинган сана ва унинг суммаси

1. Олди-сотди шартномалари тузилган санаси ва суммаси – 2015 йил 5- январь, \$130.000;

2. 15%лик олдиндан тўлов амалга оширилган санаси ва суммаси – 2015 йил 8-январь, \$19.500;

3. Товар юклаб жўнатилган ҳамда рисклар ва нафлар харидорга ўтказилган сана ва суммаси – 2015 йил 9 январь, \$130.000;

4. Тўлиқ тўлов амалга оширилган сана ва суммаси – 2015 йил 9-март, \$130.000 (19.500 + 110.500);

5. Тушумдан олинган ялпи фойда \$25.000 (\$130.000 – \$105.000)

Ушбу жараёнларни бухгалтерия счётларида акс эттирамиз:

15%лик аванс келиб тушган суммага (2015 йил 8-январь):

“Пул маблағлари”\$19.500

“Харидор ва буюртмачилардан олинган аванслар”..... \$19.500

Юклаб жўнатилган товарлар суммасига (2015 йил 9-январь):

“Харидор ва буюртмачилардан олинган счётлар”..... \$130.000

“Товарларни сотишдан олинган тушум”..... \$130.000

Товарлар таннари ҳисобдан чиқарилганда (2015 йил 9-январь):

“Реализация таннари”..... \$105.000

“Захиралар”.....\$105.000

Тўлов амалга оширилган суммасига (2015 йил 9-март):

“Пул маблағлари”..... \$110.500

“Харидор ва буюртмачилардан олинган счётлар”.....\$110.500

Олинган аванс ёпилганда (2015 йил 9-март):

“Харидор ва буюртмачилардан олинган аванслар”.... \$19.500

“Харидор ва буюртмачилардан олинадиган счёта”.....\$19.500

Юқоридаги стандартда белгиланган тан олиш шартларининг барчаси 3-банддаги санада ва суммада тўлиқ бажарилмоқда. Товарларни сотилишини тан олиш бўйича сана 2015 йил 9 январь, суммаси 130 000 АҚШ доллари ҳисобланади. Чунки, ушбу санада товар билан боғлиқ рисклар ва рағбатларнинг салмоқли қисми, шунингдек, мулк ҳуқуқи ҳам харидорга ўтади. Тушум суммаси ишончли баҳоланади, компанияга иқтисодий наф олиши эҳтимоли юзага келмоқда. Товарнинг таннарни ишончли баҳоланган. Демак, ушбу санада ва суммада тушумни тан олишнинг барча асослари мавжуд.

4-мисол. Юқоридаги мисолда ABC компанияси 130.000 АҚШ доллари миқдоридаги товарни харидорга сотди. Товар юклаб жўнатилган ҳамда рисклар ва нафлар харидорга ўтказилган сана ва суммаси – 2015 йил 9 январь, \$130.000. Олдинги тажрибалардан маълумки, компания савдо суммасидан 3% миқдорида кафолатли хизматлар учун резерв яратади.

Аниқлаш талаб этилади:

- 1) Тан олинган тушум суммасини аниқлаш;
- 2) бухгалтерия ёзувларида акс эттириш.

1) Товарларнинг кафолат хизматлари билан сотилиши тушум суммасини тан олиш санаси ва суммасини ўзгартирмайди. Шу боис, товар юклаб жўнатилган ҳамда рисклар ва нафлар харидорга ўтказилган сана ва суммаси – 2015 йил 9 январь, \$130 000;

- 2) Юклаб жўнатилган товарлар суммасига (2015 йил 9-январь):

“Харидор ва буюртмачилардан олинадиган счёта”..... \$130.000

“Товарларни сотишдан олинган тушум”..... \$130.000

Кафолат хизмати бўйича мажбуриятлар суммасига (\$130.000 х 3%/100%=\$3900):

“Кафолат хизматлари бўйича харажатлар”..... \$3900

“Кафолат хизматлари бўйича мажбуриятлар”..... \$3900

Манба: [65, 172-174-б] мисоллар қайта ишланди.

Кўпчилик ҳолларда мулк билан боғлиқ риск ва рағбатлантиришларни узатиш билан харидорга мулк ҳуқуқини ёки эгалик қилишни ўтказиш бирига мос келади, яъни бир вақтда юз беради. Бошқа ҳолатларда эса мулк билан боғлиқ рисклар ва рағбатлар узатиш мулкка бўлган ҳуқуқни ёки эгалик қилишни узатишга қараганда бошқа вақт моментида юз беради.

Агарда компания мулк ҳуқуқи билан боғлиқ салмоқли рискларни сақлаб қолса, у ҳолда бу операция сотиш деб ҳисобланади ва тушум тан олинади. Агарда рисклар ва эгалик қилишнинг устунлиги харидорга ўтса, мулк ҳуқуқи ўтмаган тақдирда ҳам тушум тан олиниши шарт.

5-мисол. ABC компанияси қиймати 55.000 АҚШ долларига тенг бўлган асбоб-ускуналарни харидорга 2016 йил 3-мартда сотди ва юклаб жўнатди. Шартнома шартига кўра 15% олдиндан тўлов 2016 йил 2-мартда амалга оширилган. 100%лик тўлов бажарилгандан кейин мулк ҳуқуқи харидорга ўтиши кўзда тутилган. Компания тушумни қачон тан олади?

Ечиш. Ушбу ҳолатда компания пул маблағларининг келиб тушишини таъминлаш учун мулк ҳуқуқини тўлов100% бажарилгунга қадар ўзида сақлаб қолди. Лекин, мулк юклаб жўнатилган пайтда мулк билан боғлиқ рисклар ва рағбатларнинг салмоқли қисмини ўтказди. Бундай ҳолатда мулк ҳуқуқи сақлаб қолинган тақдирда ҳам риск ва рағбатлар харидорга ўтганлиги сабабли битим сотиш деб ҳисобланади ва тушум тан олинади. Шу боис, 2016 йил 3-мартда товар сотилган деб ҳисобланади ва 55.000 АҚШ долларига тенг тушум тан олинади.

Тушум, қачонки компания битим билан боғлиқ иқтисодий нафни олиши эҳтимоли амал қилган тақдирдагина тан олинади.

6-мисол. Компания 2016 йил 25-мартда мамлакат ташқарисига товар юклаб жўнатди. Лекин, айна вақтда харидор жойлашган мамлакат ҳукумати пул ўтказишга рухсат бериши тўғрисида тўлиқ ишонч мавжуд эмас. Бундай ҳолларда тушум тан олинадими?

Ечиш: Ушбу ҳолатда иқтисодий наф олиниши эҳтимоли мавжуд эмас деб ҳисобланади. Чунки, ҳукумат пулни ўтказишга рухсат беришига тўлиқ ишонч

ҳосил бўлмаган. Қачон ҳукумат томонидан рухсат берилса ва пул келиб тушиши эҳтимоли юзага келса тушум тан олинади.

Халқаро стандартларга мувофиқ ҳолда ёзилган хорижий манбаларда [71] реализация чегирмаси (**sales discount**), савдо чегирмаси (**trade discount**) ва қайтарилган реализация ва тушилган суммалар” (**sales returns and allowances**) тушунчалари бир-бирдан фарқланган. Реализация чегирмаси бу харидорларга тўловларнинг тез амалга оширилиши учун, савдо чегирмаси эса бу масалан, катта миқдорда харид қилинганда тақдим қилинадиган суммадир. Қайтарилган реализация эса бу харидорлар томонидан қайтарилган товарлар суммалари ҳамда харидорларнинг даъволари бўйича товарларнинг сифати паст бўлганлиги, бошқа ассортиментда бўлганлиги ёки йўлда бузилганлиги учун умумий тўлов суммасидан тушилган суммалар киради.

7-мисол. Савдо компанияси 2000 АҚШ доллари қийматидаги товарни “2/10, n/30” шартида харидорга реализация қилди. Реализация санасида АҚШ долларининг курси 1074.23 сўмга тенг. Бу шуни англатадики, агар харидор 10 кун ичида тўловни амалга оширса, унда 2% лик чегирма тақдим этилади. Агарда ушбу 10 кун ичида тўлов амалга оширилмаса, у ҳолда чегирма тақдим қилинмайди ва тўловлар максимум 30 кун ичида амалга оширилиши шарт. “2/10, n/30” шarti бўйича тўловлар 20 кун ичида кечиктирган тақдирда шу кунлар давомида фоиз даражасини аниқлаш лозим. Бу 2.04 %ни ташиқил қилади ($2\% / (100\% - 2\%)$). Йиллик фоизи эса 37.23 % бўлади ($2.04 \times 365/20$). Бу рақам банк кредит фоизлари даражасида катта бўлганлиги учун харидор ушбу шартни қабул қилиши мақсадга мувофиқдир:

Ушбу жараёнлар бухгалтерия ҳисоби счётларида қуйидаги тартибда акс эттирилади:

Харидорга реализация қилинган товарлар суммасига (2000 АҚШ доллари x 1074.23 = 2148460):

Д-т “Харидор ва буюртмачилардан олинadиган счётлар”..2148460 сўм

К-т “Товарларни реализациясидан олинган даромад” 2148460 сўм

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

Д-т “Пул маблағлари”...2105490.80 сўм $((2000-40) \times 1074.23)$ (келиб тушган пул суммаси)

Д-т “Реализация чегирмаси” 42969.20 сўм (40×1074.23) (2%лик чегирма суммаси)

К-т “Харидор ва буюртмачилардан олинган счётлар”...2148460 сўм (2000×1074.23) (Реализация суммасига)

Ой охирида “Реализация чегирмаси” счёти ёпилганда (Дебет оборотидаги жами суммага):

Д-т “Товарлар реализациясидан олинган даромад” 42969.20 сўм

К-т “Реализация чегирмаси” 42969.20 сўм

Савдо чегирмаси суммаси реализация пайтида аниқ бўлганлиги боис, унинг суммаси тўғридан-тўғри реализация суммаларида ўз аксини топади.

Халқаро стандартларга мувофиқ ҳолда тушумлар ва у билан боғлиқ молиявий натижаларнинг кўрсаткичларини ҳисоблаш тартибини қуйида келтиришимиз мумкин бўлади.

1. **Соф сотиш** = Ялпи сотиш – (сотиш чегирмаси + сотиш қайтарилиши ва тушилган суммалар)

2. **Соф харид** = Харид – (Харид чегирмаси + харидларнинг қайтарилиши ва тушилган суммалар)

3. **Хариднинг соф таннархи** = Соф харид + ташиб келтириш

4. **Сотилган товарлар таннархи** = Бошланғич захиралар + хариднинг соф таннархи – охирги захиралар

5. **Ялпи фойда (маржа)** = Соф сотиш – сотилган товарлар таннархи

6. **Асосий жараёндан олинган тушум** = Ялпи фойда (маржа) – операцион (сотиш ва маъмурий) харажатлар

7. **Соф тушум** = Асосий жараёндан олинган тушум + Асосий бўлмаган жараёндан олинган тушум

Ушбу кўрсаткичларни ўзида акс эттирган савдо компаниясининг даромадлар тўғрисидаги ҳисоботи қуйидаги кўринишга эга бўлади (3.1-жадвал).

3.1-жадвал**HANLON RETAILFOOD STORE*Даромадлар ҳисоботи (Income statement)**

31 декабрь билан якунланадиган Х7 йил учун⁴⁰

Операцион даромад:

Ялпи сотиш		\$282.000
Айирилади: сотиш чегирмаси	\$5.000	
Сотиш қайтарилиши ва тушилган сумма	<u>15.000</u>	<u>20.000</u>
Соф сотиш		\$262.000

Сотилган товарлар таннархи:

Товар захиралари 1 январь 1997 йил		\$24.000
Харид	\$167.000	
Айирилади: Харид чегирмаси	\$3.000	
Харид қайтарилиши ва тушилган сумма	<u>8.000</u>	<u>11.000</u>
Соф харид	\$156.000	
Қўшилади: Ташиб келтириш	<u>10.000</u>	
Хариднинг соф таннархи		<u>\$166.000</u>
Сотишга мўлжалланган товарларнинг таннархи		\$190.000
Айирилади: Товар захиралари 31 декабрь Х7 й		<u>31.000</u>
Сотилган товарлар таннархи		\$ 159.000
Ялпи фойда (маржа)		\$ 103.000

Операцион харажатлар:**Сотиш харажатлари:**

Иш ҳақи ва коммиссион харажатлари	\$ 26.000	
Сотиш персоналининг йўл харажатлари	3.000	
Жўнатиш харажатлари	2.000	
Реклама харажатлари	4.000	
Ижара харажатлари - омбор биноси	2.500	
Хизмат сафари харажатлари	1.000	
Упаковка харажатлари	1.800	
Депресиация харажатлари - омбор асбоб-ускуналари	700	
Бошқа сотиш харажатлари	<u>400</u>	41.400

Маъмурий харажатлар:

Ижро ходимларининг иш ҳақи харажатлари	\$ 29.000	
Ижара харажатлари – маъмурий бино	1.600	
Суғурта харажатлари	1.500	
Хизмат сафари харажатлари	800	
Депресиация харажатлари – офис асбоб-	1.100	

⁴⁰ Hermanson, Roger H. Accounting: a business perspective / Roger H. Hermanson, James Don Edwards – 6 th ed. 224 p.

ускуналари		
Бошқа маъмурий харажатлар	<u>300</u>	<u>34.300</u>
Жами операцион харажатлар		<u>75.700</u>
Асосий жараёнлар натижаси		\$ 27.300
<u>Асосий бўлмаган жараён даромадлари ва харажатлари</u>		
<i>Асосий бўлмаган жараён даромади:</i>		
Олинган фоизлар		<u>1.400</u>
		\$ 28.700
<i>Асосий бўлмаган жараён харажатлари:</i>		
Фоиз харажатлари		<u>600</u>
Соф тушум		\$ 28.100

Тушумларни операцияларнинг тугалланганлик босқичига мувофиқ тан олиш бажарилиш фоизи методи деб юритилади, қайсики унга мувофиқ тушум қайси даврда амалга оширилган бўлса ушбу даврда тан олинади. Бу методнинг қўлланилиши 11-сон БҲХСда кўзда тутилган.

8-мисол. *Фирма ABC 2015 01-январдан эътиборан акциядорлик компанияси учун корпоратив бошқарув тизимини жорий қилиш бўйича икки йиллик контракт тузди. Контракт бўйича баҳоланган харажатлар – 50.000 АҚШ доллари. Контракт бўйича умумий тушум – 75.000 АҚШ долларига тенг. Ҳисобот санасида, яъни 2015 йил 31-декабрида амалга оширилган ҳақиқий харажатлар 35.000 АҚШ долларига тенг, шундан 30.000 АҚШ доллари буюртмачи томонидан тасдиқланган.*

Аниқлаш талаб этилади: 1) “Бажарилиш фоизи методи” бўйича биринчи йили тан олинadиган тушум суммаси; 2) операцияларни бухгалтерия ёзувларида акс эттириш.

Ечиш:

1) Ишнинг биринчи йилда бажарилиш фoизини аниқлаймиз:

$$\$30.000 / \$50.000 \times 100\% = 60\%$$

Бир йил ичида бажарилган ишларнинг таннархи \$30.000

Контрактнинг умумий тушуми \$75.000

Ҳисобот йили учун (2015) тан олинadиган тушумни аниқлаймиз:

$$\$75.000 \times 60\% / 100\% = \$45.000$$

2) Йил давомида амалга оширилган харажатлар суммасига:

Тугалланмаган ишлаб чиқариш \$35.000

Тааллуқли счётлар (материаллар, амортизация, меҳнат ҳақи, ижтимоий сугурта ва бошқа счётлар)..... \$35.000

2015 йил 31-декабрида тан олинган хизматлар таннархи суммасига:

Реализация қилинган хизматлар таннархи..... \$30.000

Тугалланмаган ишлаб чиқариш.....\$30.000

2015 йил 31-декабрида тан олинган тушум суммасига:

Харидор ва буртмачилардан олинадиган счётлар..... \$75.000

Тушум..... \$75.000

Фоизлар, роялти (лицензион тўловлар) ва дивидендлар. Бошқа ташкилотлар томонидан компания активларидан фойдаланиш натижасида олинадиган фоизлар, лицензион тўловлар ва дивидендлар тан олинади, қачонки:

(а) операция билан боғлиқ бўлган иқтисодий нафлар компанияга келиб тушиш эҳтимоли амал қилади; ва

(b) тушум суммаси ишончли баҳоланиши мумкин бўлади.

Тушумлар қуйидаги асосларда тан олиниши лозим:

(а) фоизлар активларнинг самарали даромадлигини ҳисобга оладиган мутонасиб вақт асосларида;

(b) лицензион тўловлар тааллуқли шартноманинг мазмунига мувофиқ ҳисоблаш методи бўйича;

(c) дивидендлар акционерларнинг тўловларни олишга ҳуқуқи юзага келган пайтда.

Активларнинг самарали даромадлиги – бу активнинг хизмат қилиш муддати давомида кутиладиган, бироқ активларнинг бошланғич баланс суммасига қадар келгусидаги пул тушумлари оқимини дисконтлаш учун зарур бўлган фоиз ставкасидир.

9-мисол. Фирма ABC кредит ва қарзлар бериши билан бирга кредит шартномаси муддати давомида ушбу тақдим этилган пул маблағларидан

самарали фойдаланиш имкониятини ҳам юзага келтиради. XYZ компанияси \$100.000 миқдорда икки йил муддатда йиллик 12% қарз олади.

Бу анологик молиявий инструментлар бўйича ўртача бозор даромадлигига мос келади. Фоизлар ҳар йилнинг охирида тўланади. Қарз маблағларини бошқариш учун коммиссион \$1300 аванс тариқасида тўланади.

1. Қарзни тақдим этиш:

Берилган қарзлар \$100.000

Пул маблағлари..... \$100.000

2. Қарз маблағларини бошқариш учун коммиссион аванси:

Пул маблағлари..... \$1300

Келгуси давр даромадлари..... \$1300

3. Ҳар ойлик ҳисобланган фоиз:

Олинадиган фоизлар..... \$1000 ($100.000 \times 12\% / 100 / 12$)

Фоизлар бўйича даромад..... \$1000

4. Қарзларни бошқариш учун ҳар ойлик коммиссион тушум сифатида тан олинди:

Келгуси давр даромадлари.....54 ($\$1300/24$)

Фоизлар бўйича даромад.....54

5. Қарз бўйича самарали фоиз ставкасини аниқлаш:

Йил учун фоиз: $\$100.000 \times 12\% / 100 = \$12.000$

Йил учун қарзларни бошқаришдан олинган даромад: $\$1300/2 = \$650$

Самарали фоиз ставкаси: $(\$12.000 + \$650) / \$100.000 = 12.7\%$

Манба: [65, 368-б.]

Лицензион тўловлар шартноманинг мазмунига мувофиқ равишда ҳисоблаш методига мувофиқ ҳисобга олинади.

10-мисол. Нашриёт билан шуғулланувчи компанияси 2016 йил 1-январда “МҲХСлари қўллаш”га доир китобни нашр қилиш ҳуқуқини битта китоб учун \$1.5 ҳисобидан сотди. Тўловлар ҳисобот даврининг охирида амалга оширилади. Китоб биринчи ярим йилликда 8.000 нусхада, иккинчи ярмида 12.000 нусхада сотилди. Харидорнинг молиявий ҳолати барқарор.

Аниқлаш талаб этилади: 1) лицензион тўловлар бўйича тушум; 2) ушбу жараёни бухгалтерия счётларида акс эттириш.

1) Биринчи ярим йилликдаги тушум $8.000 \times \$1.5 = \$12.000$

Иккинчи ярим йилликдаги тушум $12.000 \times \$1.5 = \$18.000$

Ҳисобот йилида тан олинган жами тушум $\$20.000 = (\$12.000 + \$18.000)$

2) Биринчи ярим йилликдаги тушум суммасига:

Харидор ва буюртмачилардан олинadиган счётлар..... \$12.000

Лицензион тўловлардан даромадлар..... \$12.000

Иккинчи ярим йилликдаги тушум суммасига:

Харидор ва буюртмачилардан олинadиган счётлар..... \$18.000

Лицензион тўловлардан даромадлар..... \$18.000

Йил охирида келиб тушган пул маблағлари суммасига:

Пул маблағлари..... \$20.000

Харидор ва буюртмачилардан олинadиган счётлар..... \$20.000

Дивидендлар акциядорлар дивидендларни олишга ҳуқуқлари юзага келган пайтда тан олинади. **Манба:** [65, 369-6.]

11-мисол. ABC компанияси акциядорлик компаниясининг номинал қиймати \$150.000 га тенг бўлган имтиёзли акциясини сотиб олган. Белгиланган қонуний тартибга мувофиқ ҳар чорақда 4% миқдорида АЖ директорлар Кенгашининг дивиденд тўлови тўғрисидаги эълони чиқгандан кейин берилади.

Ушбу ҳолатда директорлар Кенгаши дивидендлар тўлови тўғрисидаги эълон берганларидан сўнг акциядорлар дивиденд олиш ҳуқуқини қўлга киритадилар.

Дивидендларни уларнинг эълон қилиниши муносабати билан қуйидаги бухгалтерия ёзуви орқали дивиденд тан олинади:

Олинadиган дивидендлар..... \$6000

Дивиденд бўйича даромадлар..... 6000

Стандартлар талабларига мувофиқ компания молиявий ҳисоботида қуйидагиларни очиқлашлари шарт:

- Ҳар хил вазиятларда тушумларни тан олишга нисбатан ҳисоб сиёсатини;

- барча юқорида кўрсатилган ҳолатлар кесимида тан олинган ҳар бир салмоқли тушум моддаларининг суммалари.

Таянч атамалар:

1. Адолатли қиймат бу – яхши билимга эга бўлган, ушбу битимни амалга оширишга қизиқиш билдираётган ва бир-бирига боғлиқ бўлмаган томонлар ўртасидаги битимни амалга оширишда активларни харид қилиш ёки мажбуриятларни бажариш учун етарли бўлган пул маблағидир.

2. Даромад бу – ҳисобот даври давомида активларнинг келиб тушиши ёки сифатининг яхшиланиши ёки мажбуриятлар миқдорининг камайиши кўринишида иқтисодий нафнинг кўпайиши, қайсики унинг натижасида капитал иштирокчиларининг бадали билан боғлиқ бўлмаган ҳолда хусусий капиталнинг кўпайиши юз беради.

3. Тушум бу – компаниянинг одатий фаолияти давомида юзага келадиган даромади.

4. Шартнома – иккита ёки бир қанча томонлар ўртасидаги келишув бўлиб, қайсики ҳуқуқий ҳимояси таъминланган ҳуқуқ ва мажбуриятларни юзага келтиради.

5. Шартнома бўйича актив – компаниянинг харидорга узатган товар ва хизматларини алмаштиришдаги қопламаларга бўлган ҳуқуқи, қачонки бундай ҳуқуқ маълум вақт даврининг тугаши далилидан ташқари (масалан, компания томонидан келгусида маълум мажбуриятларни бажарилиши) нимагадир боғлиқ бўлади.

6. Шартнома бўйича мажбурият – компаниянинг харидорга товар ва хизматларни узатиш бўйича мажбурияти, қайсики компания унинг учун харидордан қоплама олади.

7. Операция нархи – қаплама суммаси, қайсики компания унга бўлган ҳуқуқни харидорга учинчи шахс томонидан олинган суммани минус қилиб ваъда қилинган товар ёки хизматларни узатишга алмаштиришдан олишни кутади.

8. Харидор – компания билан товар ва хизматларни олишга шартнома тузган томон бўлиб, қайсики, бу компаниянинг қопламаларга алмаштириш бўйича одатий фаолияти натижаси бўлиб ҳисобланади.

9. Бажарилишга оид мажбурият – харидорлар билан шартномада харидорга узатиш бўйича берилган ваъда:

(а) товар ёки хизматлар (ёки товар ёки хизматлар пакети), қайсики фарқланадиган ҳисобланади;

(б) бир қатор фарқланувчи товар ёки хизматлар, лекин амалий томондан бир хил ва харидорга бир хил суммада узатилади.

10. Товарлар – компания томонидан сотиш учун ишлаб чиқарилган, қайта сотиш учун харид қилиб олинган, жумладан, чакана савдо корхоналари томонидан харид қилинган товар қийматликлари ёки сотиш учун ушлаб туриладиган ер ёки бошқа мол-мулклардир.

11. Хизмат кўрсатиши - компания томонидан шартномада кўзда тутилган топшириқларни келишилган вақт даврида бажарилишини кўзда тутати. Хизматлар бир ёки биттадан ортиқ даврда кўрсатилиши мумкин.

12. Фойзалар – пул маблағлари, уларнинг эквивалентлари ёки компанияга тўланиши керак бўлган суммадан фойдаланганлиги учун тўлов.

13. Роялти – компаниянинг узоқ муддатли активлар, масалан патентлар, савдо маркалари, муаллифлик ҳуқуқлари ва компьютерлар учун дастурий таъминотдан фойдаланганлик учун тўлов.

14. Дивидендлар – ҳиссали инструментлар мулкдорлари томонидан капиталнинг аниқ туридаги ҳиссасига мутаносиб равишда тақсимлашдир.

15. Реализация чегирмаси бу - харидорларга тўловларнинг тез амалга оширилиши учун тақдим қилинадиган суммадир.

16. Қайтарилган реализация бу - харидорлар томонидан қайтарилган товарлар суммалари киради.

3.2-§. Қурилиш шартномаларида тушумларни тан олишнинг хусусиятлари

Қурилиш шартномаларида тушумларни тан олиш ўзига хос хусусиятларига эга. Ушбу хусусиятлар тўғрисида тўхталиб ўтамиз.

Қурилиш шартномаси бу – объект ёки комплекс объект қурилишини махсус назарда тутувчи шартномадир, қайсики конструкцияси, технологияси ва функциялари, уларнинг охирги мўлжалланганлиги ёки фойдаланиши бўйича ўзаро алоқада ва ўзаро боғлиқликда бўлади.

Қурилиш шартномасига фикслашган баҳодаги шартнома ва “харажатлар плюс” шартномалари киритилади:

Фикслашган баҳодаги шартнома – бу шарномага мувофиқ пудратчи шартноманинг фикслашган баҳосига ёки ҳар бир маҳсулот бирлиги бўйича фикслашган ставкага келишади, қайсики харажатларнинг ўсиши сабабли ошиб ҳам кетиши мумкин.

“Харажат плюс” шартномаси – бу қурилиш шартномаси бўлиб, унга мувофиқ пудратчига йўл қўйилган ёки бошқача аниқликдаги харажатлар ҳамда плюс ушбу харажатлардан фоиз ёки фикслашган рағбатлантиришлар қопланилади.

Қурилиш шартномаси битта объектнинг қурилиши ва жиҳозланиши бўйича тузилиши мумкин. Буларга мисол қилиб, кўприк, бино (завод ёки фабрика), дамбалар, трубапровадалар, йўл, аэропорт, судна ёки туннел қурилишларини киритиш мумкин. Ушбу шартномалар бир-бири билан конструкцияси, технологияси ёки функцияси, ёки охириги мўлжалланганлиги ёки фойдаланиши бўйича ўзаро алоқада ва боғлиқликда бўлган қатор объектларнинг қурилиши учун ҳам тузилиши мумкин. Буларга нефтни қайта ишловчи завод ёки бошқа мураккаб бўлган қурилишларни киритиш мумкин.

Қурилиш шартномаларининг турларга қуйидагилар киради:

- а) Объект қурилиши ёки лойиҳани бошқариш ёки архитектура қўллаб қувватланишига доир объектлар бўйича шартномалар;
- б) объектларни бузиб ташлаш ёки тиклаш бўйича шартномалар;
- с) бузиб ташлангандан кейин атроф-муҳитни тиклаш ёки объектларни қайта тиклаш бўйича шартномалар.

Қурилиш шартномаси бўйича тушумга кириши шарт:

- (а) Шартномада келишилган даромаднинг бошланғич суммаси;
- (б) шартнома шартларидан фарқланишлар, даъволар ва рағбатлантирувчи тўловлари:

Шартномани бажарилиш давомида дастлабки шартномада келишилган тушум ўзгариши мумкин. Бу қуйидаги ҳолатлар билан боғлиқдир:

1. Буюртмачининг талаби билан бажариладиган ишларнинг ҳажмини кўпайтириш ёки камайтириш бўйича талаблари;
2. пудратчининг бошланғич сметада кўзда тутилмаган харажатларни компенсация қилиш бўйича даъволари;
3. инфляция ва материаллар нархининг ўсиши ёки қурилиш ишчиларининг меҳнатига ҳақ тўлаш харажатларининг ошиши;
4. буюртмачи томонидан контрактни бажариш муддатларини бузганлиги ёки ишнинг паст сифатдалиги учун штраф санкциялари;
5. қурилишнинг юқори сифатлиги учун пудратчига мукофат тўловлари.

1-мисол. Фирма “Лэнг Аларко Марубени” Самарқанд аэропортини қайта реконструкция қилиш бўйича шартнома тузди. 1999 йили 10-январда тузилган контрактнинг бошланғич қиймати 15.000.000 АҚШ долларини ташкил этади. Қурилиш сметаси 12.000.000 АҚШ доллари миқдорида тасдиқланган. 1999 йил 15-октябрда аэропортда кутиш залини таъмирлаш ва божхона терминалини қуриш бўйича буюртмачининг (Ўзбекистон ҳаво йўллари) талаби олинди ва розилик билдирилди. Натижада, тўғирлаш киритилган смета 14.500.000 АҚШ доллари, шартнома бўйича тушум 18.000.000 АҚШ долларга етказилди.

1999 йил 31-декабрь ҳисобот санасида шартнома бўйича харажатлар 3.000.000 АҚШ долларини ташкил этди.

Агар контрактда ўзгариш бўлмаганда эди, харажатлар бўйича ишларни бажариш фоизи $25\% \left(\$3.000.000 / \$12.000.000 \times 100\% \right)$.

Ушбу ҳисобот даврида тан олинадиган тушум 3.750.000 АҚШ доллари миқдорида баҳоланади $\left(\$15.000.000 \times 25\% / 100\% \right)$.

Ялпи фойда 750.000 АҚШ долларни ташкил этади $\left(\$3.750.000 - \$3.000.000 \right)$.

Контрактдаги ўзгаришларни ҳисобга олган ҳолда қурилиш ишларининг бажарилиш фоизи 20.69% га тенг $\left(\$3.000.000 / \$14.500.000 \times 100\% \right)$.

Тан олинадиган тушум 3.724.200 АҚШ долларига тенг $\left(18.000.000 \times 20.69\% / 100\% \right)$.

Ялпи фойда 742.200 АҚШ долларини ташкил этади (\$3.742.200 – \$3.000.000).

Қурилишдаги шартномалар қуйидаги харажатларни қамраб олиши шарт:

(а) Аниқ шартнома билан тўғридан-тўғри боғлиқ бўлган харажатлар;

(б) харажатлар, қайсики тўлалигича пудрат шартномаси бўйича тадбирларга олиб бориладиган ва аниқ шартномага олиб борилиши мумкин бўлган харажатлар;

(с) бошқа харажатлар, қайсики шартнома шартларига кўра буюртмачи томонидан қопланилиши мумкин бўлган харажатлар.

Аниқ шартнома билан тўғридан-тўғри боғлиқ бўлган харажатлар таркибига қуйидагилар киради:

(а) Қурилиш майдонидаги ишчиларнинг иш ҳақи, қурилиш майдонидаги надзор ҳам киради;

(б) қурилишда ишлатиладиган материаллар қиймати;

(с) шартномани бажариш учун фойдаланилган мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналарнинг депресиацияси;

(д) қурилиш майдони ичида ва ундан ташқарида машина ва асбоб-ускуналарни силжитиш харажатлари;

(е) машина ва асбоб-ускуналарнинг ижара харажатлари;

(ф) шартнома билан тўғридан-тўғри боғлиқ бўлган конструкторлик ва техник қўллаб қувватлаш харажатлари;

(г) хатоларни тузатиш ва кафолат ишларини бажариш, шу жумладан кафолат таъмирлашларига оид мўлжалдаги харажатлар;

(ҳ) учинчи томон даъволари.

Харажатлар, қайсики тўлалигича қурилишдаги шартномалар бўйича фаолиятларга олиб бориладиган ва аниқ шартномага тўғридан-тўғри олиб борилмайдиган билвосита харажатларга қуйидагилар киради:

(а) Суғурта тўловлари;

(б) аниқ шартнома билан тўғридан-тўғри боғлиқ бўлмаган конструкторлик ва техник қўллаб-қувватлаш харажатлари;

(с) қурилишнинг устама харажатлари.

Бундай харажатлар барча харажатларга бир хил тавсиф билан кетма-кет қўлланиладиган систематик ва рационал методлар ёрдамида тақсимланади. Уларнинг тақсимоти қурилиш фаолиятининг нормал даражасига асосланади. Қурилишнинг устама харажатлари қурилиш персонали иш ҳақи бўйича материалларни тайёрлаш ва қайта ишлаш харажатларини ҳам ўз ичига олади, қайсики суммаси қурилишдаги шартнома бўйича фаолиятга ва аниқ шартномаларга ҳам олиб борилиши мумкин, шунингдек, агарда пудратчи 23-сон МҲХС “Қарзлар бўйича харажатлар” халқаро стандартида тақдим қилинганидек, йўл қўйилиши мумкин бўлган альтернатив методларни қабул қилса қарз маблағларидан фойдаланиш бўйича харажатларни ҳам қамраб олади.

2-мисол. Аниқ шартномалар билан боғлиқ бўлмаган техник қўллаб-қувватлаш ходимларининг 2015 йил февраль ойидаги иш ҳақи 8000 АҚШ долларини ташкил этади. Уларнинг ишлаган меҳнат соатлари 1560 меҳнат соатни ташкил этади. Бу А объектда 450, В объектда 590, С объектда 520 меҳнат соатни ташкил этади. Бу харажатлар таннарх объектларига тақсимлашда 1 меҳнат соатига тўғри келадиган иш ҳақи аниқлаб олинади ($\$ 8000 / 1560$ меҳнат соати = $5.13\$/\text{меҳнат соати}$) ва шу асосда таннарх объектларига тақсимлаш амалга оширилади. Тақсимлаш қуйидаги тартибда амалга оширилади:

Кўрсаткичлар	А	В	С	Жами
Тақсимлаш ставкаси ($\$/\text{меҳнат соати}$)	5.13	5.13	5.13	5.13
Техник қўллаб-қувватлаш бўлими ходимларининг меҳнат соатлари	450	590	520	1560
Тақсимланган харажатлар	2308	3025	2667	8000

Пудратчининг қурилишдаги шартномаларини бажариш бўйича фаолиятига олиб борилмайдиган харажатлари қурилиш шартномасига ҳам олиб борилмайди, шунингдек, қурилишдаги шартнома харажатларига ҳам кирмайди. Бундай харажатларга қуйидагилар киради:

(a) Умумий маъмурий харажатлар, қайсики унинг қопланилиши шартнома шартларида кўзда тутилмаган;

(b) реализация бўйича харажатлар;

(c) тадқиқот ва ишланмаларга доир харажатлар, қайсики унинг қопланилиши шартнома шартларида кўзда тутилмаган.

(d) аниқ шартнома бўйича ишлатилмаган туриб қолган машина ва асбоб-ускуналарнинг депресиацияси.

Қурилишдаги шартнома бўйича даромад ва харажатларни тан олиш.

Қачонки, қурилишдаги шартнома натижалари ишончли баҳоланиши мумкин бўлса, у бўйича тушум ва харажатлар ҳисобот санасида қурилишдаги шартнома бўйича **ишларнинг тугалланганлик даражасига** таяниб унга мувофиқ ҳолда тушум ва харажат сифатида тан олинади. Қурилишдаги шартнома бўйича кутилаётган зарар зудлик билан харажат сифатида тан олиниши керак.

Фикслаган баҳодаги шартнома ҳолатларида қурилишдаги шартнома натижалари қуйидаги барча шартлар бажарилган ҳолда ишончли баҳоланиши мумкин:

(a) Шартнома бўйича жами тушум ишончли баҳоланиши мумкин;

(b) компания томонидан шартнома билан боғлиқ иқтисодий нафнинг олиниши эҳтимоли амал қилади;

(c) ҳисобот санасида қурилишдаги шартнома бўйича унинг тугалланиши учун зарур бўлган харажатлар, қурилишдаги шартнома бўйича ишларнинг тугалланганлик даражаси аниқланиши мумкин бўлади.

(d) қурилишдаги шартномалар бўйича уларга олиб борилган харажатлар тартибли идентификацияланиши ва ишончли баҳоланиши мумкин бўлади, қайсики қурилишдаги шартнома бўйича ҳаққоний амалга оширилган харажатлар олдин қилинган баҳоланишлар билан таққосланадиган бўлсин.

“Харажатлар плюс” шартномалар ҳолатида қурилишдаги шартномалар бўйича натижалар қуйидаги шартларнинг барчасига риоя қилинганда ишончли баҳоланиши мумкин:

(а) Компаниянинг шартнома билан боғлиқ иқтисодий наф олиши бўйича эҳтимол амал қилади;

(б) қурилишдаги шартнома бўйича харажатлар, унга киритиладиган, қопланиши ёки қопланмаслигидан қатъий назар аниқ идентификацияланиши ва ишончли баҳоланиши мумкин.

Тушум ва харажатларни қурилишдаги шартномалар бўйича ишларнинг тугалланиш стадиясига таяниш йўли билан тан олиниши кўп ҳолларда **“тайёрлигига қараб”** методи деб аталади. Ушбу методга мувофиқ шартнома бўйича тушум тугалланганликнинг маълум стадиясига эришиш жараёнида сарфланган харажатлар билан солиштирилади, бунда ҳисоботда тушум, харажат ва фойда тўғрисидаги ахборотлар тақдим этилади, қайсики уларни ишнинг тугалланганлик қисмига олиб бориш мумкин бўлади. Бу метод асосида давр учун қурилишдаги шартнома ва фаолият натижалари бўйича ишларнинг одимланиши тўғрисидаги ахборотлар тақдим этилади.

Қурилишдаги шартномалар бўйича тушум “тайёрлигига қараб” методига мувофиқ фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда ҳисоб даврида акс эттирилади, қайсики тааллуқли ишлар шу даврда бажарилган.

Ушланмалар узок муддатли контрактлар бўйича оралиқ счётлар кўринишида қўйилган суммалар бўлиб, қайсики ушбу турдаги тўловлар учун шартномада қайд қилинган шартлар бажарилгунга қадар ёки дефектлар тузатилгунга қадар тўловлар амалга оширилмайди. Узок муддатли шартномалар бўйича оралиқ счётлар қурилишдаги шартномалар бўйича бажарилган ишлар учун, улар буюртмачи томонидан тўланганми ёки йўқми, бундан қатъий назар қўйилади. **Аванс** деб, қурилиш ташкилоти томонидан тааллуқли ишларни бажаргунга қадар олган суммасига айтилади.

Қурилишдаги шартномалар таннархни аниқлашнинг халқаро стандартлар талабларига жавоб берадиган амалий-услубий масалалари билан танишиб чиқайлик.

Қурилишдаги шартномалар таннархини аниқлаш (costing) – бу одатда ишлаб чиқарилиши кўп вақтини талаб этадиган ҳамда катта бирликдаги

махсулотлар ишлаб чиқариш жараёналарига нисбатан қўлланиладиган харажатларни буюртмали таннарх (order costing) қилиш тизимидир.

Қурилишдаги шартномалар таннархини калькуляция қилиш жараёнида ҳар бир шартнома костинг қилинадиган маҳсулотнинг алоҳида бирлиги сифатида қаралади. Шу боис, ҳар бир шартнома бўйича харажатлар бош китобда алоҳида счёта тўпланилади. Асосий харажатлар элементлари бўлиб:

1) Асосий материаллар. Контрактга кирувчи материаллар махсус харид қилинган материаллар ҳамда пудратчининг омборхонасидан чиқарилган материаллар киритилади. Бунда контракт счёти ҳисобидаги харажатлар дебетланади.

2) Ишлаб чиқариш ходимлари меҳнат ҳақи. Контрактга олиб бориладиган меҳнат харажатлари режалар (сметалар) ва ҳужжатларни тузиш билан боғлиқ офис ишлари, бевосита заводда ишлаб чиқариш операциялари ва қурилиш участкасидаги ишлар учун тўланадиган меҳнат ҳақини қамраб олади. Контракт бўйича қурилиш жойларидаги барча ишлар тўғридан-тўғри меҳнат деб қаралади. Маълумот манбаи бўлиб иш вақти ҳисоби табеллари ҳисобланади.

3) Бошқа тўғридан-тўғри харажатлар. Материал ва меҳнат харажатларидан ташқари катта салмоққа эга бўлган контракт бўйича тўғридан-тўғри харажатлар ҳам амал қилади. Ушбу категорияга иккита асосий модда киритилади, яъни *ишлаб чиқариш жиҳозлари* ва *субпудратчилар ишлари*.

Ишлаб чиқариш жиҳозлари - бу контракт учун махсус харид қилинган жиҳозлар, асбоб-ускуналар, мослашма-қурилмалар ёки буюртмани комплектация қилиш учун асбоб-ускуналар (масалан, меҳмонхона қурилишида унинг жиҳозлари)дан иборат. Бундай ҳолларда ушбу харажатларга контракт счёти дебетланади. Агар ишлаб чиқариш жиҳозлари бошқа контрактдан олинган бўлса, янги контракт счёти асбоб-ускуналарнинг қолган депресиация суммасига дебетланади. Агар ишлаб чиқариш ускуналари ижарага олинса, контракт счёти ижара тўловлари суммасига дебетланади.

Субпудратчи бўйича ишлар. Қачон катта контрактлар бўлса, қайсики ишларнинг аниқ жабҳалари бўйича мутахассислар фаолияти билан боғлиқ бўлса, компания субпудратчиларни ёллашлари мумкин. Субпудратчиларнинг ҳар қандай ишлари контрактнинг тўғридан-тўғри харажатлари сифатида эътироф этилади.

4) Билвосита харажатлар. Кўпчилик пудратчилар ўз харажатларини алоҳида контрактлар бўйича тақсимлашга ҳаракат қилишмайди. Агарда шундай харажатлар тақсимланганда ушбу сумма салмоқли бўлган ҳолларда амалга оширилади.

Контракт узоқ давр мабойнида бажарилади, лекин ҳар бир ҳисобот даврига тааллуқли бўлган фойда суммасини аниқлаш талаб этилади. Тугалланмаган контрактларда фойданинг қайси миқдори тан олинishiга оид қарорлар қабул қилинаётганда қуйидаги жабҳалар диққатга оlinиши керак:

а) Оралиқ фойда тан олинаётганда контракт муваффақиятли бўлиши ҳамда якунланиши аниқ маълум бўлиши керак, яъни унинг тўхтаб қолиши, молиялаштиришда катта муаммоларнинг чиқиши ёки уни давом эттиришга тўсқинлик қилувчи бошқа сабабларининг юзага келиш эҳтимоли мавжуд бўлмаслиги талаб этилади;

б) ҳар қандай фойда ушбу санадаги ишнинг якунланиш даражасига мутаносиб даражада ҳисобланиши лозим.

с) контракт бўйича кутилаётган умумий йўқотишларга нисбатан чоратадбирлар тезкорлик билан қабул қилиниши лозим.

Тугалланмаган контракт бўйича фойда ҳисоби бешта поғона (қадам)да бажарилади:

1) Контракт реализациясининг умумий суммаси аниқланади (ўзгармас нархдаги контрактларда эса бу контракт қиймати ҳисобланади). Бу **кўрсаткични (А)** билан белгилаймиз;

2) контрактни бажариш жараёнида юзага келадиган **харажатларнинг умумий миқдори ҳисобланади, буни (Б)** билан белгилаб оламиз. Бу кўрсаткични ҳисоблаш учун i) ушбу санадаги ҳақиқий амалга оширилган

харажатлар (буюртмани ҳисобга олиш корточкасидан) плюс ii) контрактни тугаллаш учун зарур бўлган келгусида амалда ошириладиган мўлжалдаги харажатлар;

3) контракт бўйича мўлжалдаги фойда сумма аниқланади:

Мўлжалдаги фойда (B) = Контракт қиймати (A) – умумий харажатлар (Б), яъни,

$$B = A - Б (1)$$

4) Ушбу санадаги эътироф этиладиган фойда ушбу вақт моментидаги бажарилган иш ҳажмидан келиб чиқиши лозим. У қуйидагича аниқланади:

Эътироф этиладиган фойда (Г) = (Ушбу санада экспертларнинг хулосаси ёки бажарилган ишлар акти бўйича бажарилган ишларнинг қиймати (ушлаб қолинадиган суммалардан ташқари) (Д) / контрактнинг умумий суммаси) (А) х мўлжалдаги фойда (В), яъни,

$$Г = (Д / А) * В$$

МХХСга мувофиқ контрактнинг тугалланганлиги фоизи қуйидагича аниқланади:

Ушбу санада сарфланган харажатлар (Б) / контрактнинг умумий баҳоланган таннари (Е) = тугалланганлиги фоизи (Ё), яъни,

$$Ё = Б / Е$$

5) 4-босқичда аниқланган тугалланмаган контрактлар бўйича фойда жамғарилган фойда суммасини тавсифлайди. Жорий даврда олинган фойда суммасини аниқлаш учун ушбу санадаги фойда суммасидан ўтган йилларда аниқланган фойда суммасини айириш талаб этилади. Буни қуйидаги формулада ифодалаш мумкин:

Жорий даврда эътироф этилган фойда (Ж) = жамғарилган эътироф этилган фойда (Г) – ўтган даврда эътироф этилган фойда (З), яъни,

$$Ж = Г - З$$

Халқаро стандартда қуйидаги икки ҳолатда бажарилган ишлар даражасини акс эттирмайдиган харажатлар кўрсатилган: (а) қурилиш шартномаси бўйича келгуси фаолиятга тааллуқли бўлган харажатлар (масалан, келтирилган, лекин ишлатилмаган қурилиш материалларининг қиймати), (б) субпудратчиларга аванс тўловлари.

Халқаро стандартга тушунтиришларда пудратчи ташкилот томонидан шартномани бажариш стадиясини аниқлаш тартиби кўрсатилган. Унга мувофиқ шартномани бажариш стадияси ҳисобот санасида қурилишдаги шартнома бўйича ишларни бажариш учун сарфланган харажатларни қурилишдаги шартнома бўйича охириги ҳисобдаги жами харажатларнинг миқдорига нисбати орқали топилади. Қурилиш давомида компаниянинг молиявий маълумотлари қуйидаги жадвалда келтирилган (3.2-жадвал).

3.2-жадвал

Қурилиш давомида компаниянинг молиявий кўрсаткичлари

	20X1	20X2	20X3
Шартномада келишилган тушумнинг бошланғич суммаси	9.000	9.000	9.000
Фарқи	-	200	200
Қурилишдаги шартнома бўйича тушум умумий суммаси	9.000	9.200	9.200
Ҳисобот санасига қурилишдаги шартнома бўйича амалга оширилган харажатлар	2.093	6.168	8.200
Қурилишдаги шартнома бўйича уни бажаргунга қадар амалга ошириладиган харажатлар	5.957	2.032	-
Қурилишдаги шартнома бўйича умумий ҳисобдаги харажат	8.050	8.200	8.200
Ҳисобдаги фойда	950	1.000	1.000
Бажариш стадияси	26%	74%	100%

Манба: Халқаро стандартларда келтирилган.

Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда ушбу уч йил ичида тушум, харажатлар ва фойда тўғрисидаги маълумотлар қуйидагича акс эттирилади (3.3-жадвал):

3.3-жадвал

Компаниянинг фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботида акс эттириш

	Ҳисобот санасида	Ўтган йили тан олинган	Жорий йилда тан олинган
1-йил			

Тушум (9.000 x 26)	2.340		2.340
Харажатлар (8.050 x 26)	2.093	2.093	
Фойда	247	247	
2-йил			
Тушум (9.200 x 74)	6.808	2.340	4.468
Харажатлар (8.200 x 74)	6.068	2.093	3.975
Фойда	740	247	
3-йил			
Тушум (9.200 x 1.00) 9.200	6.808	2.392	
Харажатлар	8.200	6.068	2.132
Фойда	1.000	740	260

Манба: Халқаро стандартларда келтирилган.

Ушбу халқаро стандарт талабларидан келиб чиққан ҳолда БҲМСларида халқаро принциплар талаблари тўлиқ жорий қилинган. Халқаро стандартлардаги методологик тавсиялар қурилиш ташкилотларида молиявий ҳисоботларда тушум, харажатлар ва фойдасини тан олиш тартибини кўрсатиб беради. 3.3-жадвал бўйича 1-йил фойдаси 247 п.б., 2-йил 493 п.б. ва 3-йил эса 260 п.б. ни ташкил этмоқда. Жами фойда 1000 п.б. бўлади. Бу солиқ ҳисоботлари учун ҳам ўта муҳим аҳамият касб этади. Шу ҳисоботда кўрсатилган фойда асосида солиққа тортиладиган фойда аниқланади. Натижада, фойда солиғини қурилиш ишларининг бажарилганлик даражасига мутоносиб равишда ҳисоблаш ва тўлаш имкониятини беради.

Таянч атамалар:

1. **Қурилиш шартномаси** бу – объект ёки комплекс объект қурилишини махсус назарда тутувчи шартномадир, қайсики конструкцияси, технологияси ва функциялари, уларнинг охирги мўлжалланганлиги ёки фойдаланиши бўйича ўзаро алоқада ва ўзаро боғлиқликда бўлади.

2. **Фикслашган баҳодаги шартнома** бу – шартномага мувофиқ пудратчи шартноманинг фикслашган баҳосига ёки ҳар бир маҳсулот бирлиги бўйича фикслашган ставкага келишади, қайсики харажатларнинг ўсиши сабабли ошиб ҳам кетиши мумкин.

3. **“Харажат плюс” шартномаси** бу – қурилиш шартномаси бўлиб, унга мувофиқ пудратчига йўл қўйилган ёки бошқача аниқликдаги харажатлар ҳамда плюс ушбу харажатлардан фоиз ёки фикслашган рағбатлантиришлар қопланилади.

4. Тушум ва харажатларни қурилишдаги шартномалар бўйича ишларнинг тугалланиш стадиясига таяниш йўли билан тан олиниши **“тайёрлигига қараб”** методи деб аталади.

5. **Ушланмалар** узоқ муддатли контрактлар бўйича оралик счётлар кўринишида қўйилган суммалар бўлиб, қайсики ушбу турдаги тўловлар учун шартномада қайд қилинган шартлар бажарилгунга қадар ёки дефектлар тузатилгунга қадар тўловлар амалга оширилмайди.

6. **Қурилишдаги шартномалар таннархини аниқлаш (costing)** бу – одатда ишлаб чиқарилиши кўп вақтини талаб этадиган ҳамда катта бирликдаги маҳсулотлар ишлаб чиқариш жараёнларига нисбатан қўлланиладиган харажатларни буюртмали таннарх (costing) қилиш тизимидир.

Ўзини-ўзи текшириш учун саволлар.

1. 11-сон БҲХСнинг мақсади ва унда келтирилган атамалар тавсифи.
2. Қурилиш шартномалари бўйича тушумлар.
3. Қурилиш шартномалари бўйича харажатлар.
4. Устама харажатларини тақсимлаш тартиби.
5. Қурилиш шартномалари таннархи.
6. Қурилиш шартномаларида даромадлар ва харажатларни тан олиш.
7. “Бажарилган ишлар фоизи” методининг моҳияти ва қўлланилиши.
8. Қурилиш шартномаларига оид ахборотларни молиявий ҳисоботда очиқлаш.

4-БОБ. НОМОЛИЯВИЙ АКТИВЛАРНИ ҲИСОБГА ОЛУВЧИ СТАНДАРТЛАРНИНГ ТАВСИФИ

4.1-§. 2-сон БҲМС “Захиралар” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши

2-сон БҲХСнинг мақсади – захираларни ҳисобга олиш тартибини белгилаш бўлиб ҳисобланади. Захиралар ҳисобининг асосий масаласи бўлиб, актив сифатида тан олинадиган таннархи ҳамда тааллуқли тушумни тан олгунга қадар келгуси даврларга ўтказиладиган суммасини аниқлаш ҳисобланади.

2-сон БҲХС қуйидаги операцияларни тартибга солади:

- Хом-ашё ва материалларни келгусида қайта ишлаш учун харид қилиш;
- ярим фабрикантлар ва тайёр маҳсулотлар таннархини баҳолаш;
- сарфланган хом-ашё ва материаллар таннархини ўз ичига олган ҳолда тугалланмаган ишлаб чиқариш таннархини баҳолаш;
- товарларни харид қилиш, уларни сотишда таннархини аниқлаш.

2-сон БҲХСлари қуйидаги захираларга нисбатан қўлланилмайди:

- (a) Пудрат шартномаси бўйича тугалланмаган ишлаб чиқариш;
- (b) молиявий инструментлар;
- (c) қишлоқ хўжалик фаолияти билан боғлиқ биологик активлар.

2-сон МҲХСда захираларга қуйидагича таъриф берилган:

Захира – бу актив:

- (a) Нормал фаолият давомида сотишга мўлжалланган (тайёр маҳсулотлар, қайта сотишга мўлжалланган товарлар);
- (b) ушбу сотиш учун ишлаб чиқариш жараёнида (тугалланмаган ишлаб чиқариш);
- (c) ишлаб чиқариш ёки хизматлар кўрсатиш жараёнида фойдаланишга мўлжалланган хом-ашё ва материаллар шаклида.

Стандартда реализациянинг бўлиши мумкин соф қиймати ҳамда адолатли қиймат атамаларига ҳам таъриф келтирилган.

Реализациянинг бўлиши мумкин соф қиймати бу – нормал иш кетишида бажариладиган ишларнинг бўлиши мумкин бўлган харажатлари ҳамда реализациянинг бошқа бўлиши мумкин харажатларини чегириб ташлагандан кейинги мўлжалдаги соф сотиш қийматидир.

Захиралар харид қилиб олинган ва қайта сотиш учун сақланаётган товарларни ўз ичига олади. Буларга чакана сотувчилар томонидан харид қилиб олинган товарлар ёки қайта сотишга мўлжалланган ер ва мол-мулклар киради. Захираларга ташкилот томонидан ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулотлар ёки тугалланмаган ишлаб чиқариш ҳамда ишлаб чиқариш жараёнида келгусида фойдаланишга мўлжалланган хом-ашё ва материалларни ҳам қамраб олади. Хизмат кўрсатувчи ташкилотларда захиралар таркибига стандартнинг 19-бандида кўзда тутилган ҳолда ҳали сотилмаган, яъни тушум деб тан олинмаган хизматлар таннархи ҳам киради.

Захиралар мажбурий тартибда қуйидаги миқдорлардан энг кичиги бўйича баҳоланиши шарт:

(a) Таннархи ёки

(b) реализациянинг бўлиши мумкин бўлган соф қиймати.

2-сон МҲХСда захиралар *бошланғич (тарихий) таннархига* (historical cost) улар *хариди бўйича барча харажатлар* (cost of purchase) ва *қайта ишлаш харажатлари* (cost of conversion) ва *харид харажатларига захираларни жорий ҳолатга ва жорий жойлаштириладиган жойига келтириш билан боғлиқ бошқа устама харажатлар* (other overhead) киритилган.

2-сон МҲХСда келтирилган ушбу қоида асосида захираларнинг таннархи қуйидаги элементлардан ташкил топишини кўрсатиш мумкин:

1. Захираларнинг хариди билан боғлиқ барча харажатлар (cost of purchase);

2. қайта ишлаш (cost of conversion);

3. захираларни жорий ҳолатга ва жорий жойлаштириладиган жойига келтириш билан боғлиқ бошқа устама харажатлари (other overhead).

Ушбу стандартга мувофиқ *захираларнинг хариди билан боғлиқ харажатларга (cost of purchase)* харид нархи, импорт пошлиналари ва бошқа солиқлар, транспорт, транспорт-экспедиция ва тайёр маҳсулот, материаллар ва хизматлар харидига тўғридан-тўғри олиб бориш мумкин бўлган бошқа харажатлар киритилади. Савдо чегирмалари, тўловларнинг қайтарилиши ва бошқа шунга ўхшаш моддалар харид бўйича таннархни аниқлашда чегириб ташланади (11§).

Халқаро стандартда харид килиш харажатлари таркибига чет эл валютасида ёзилган счётлар ва унча кўп вақт ўтмаган харид қилинган захиралар бўйича валютани алмаштиришда юзага келган курс фарқлари ҳам айрим ҳолларда кириши кўрсатилган.

Ушбу баён этилган қоидалардан *захираларнинг хариди билан боғлиқ харажатларни* қуйидаги методологик тартибда аниқланишини келтириб чиқаришимиз мумкин:

1. *Захираларнинг хариди билан боғлиқ барча харажатлар:*

Қўшилади:

1.1. Захираларнинг харид нархи;

1.2. импорт пошлинаси ва бошқа солиқлар (солиқ органлари томонидан компанияга қайтариладиган солиқлардан ташқари);

1.3. транспорт харажатлари;

1.4. ишлов бериш ва объектнинг хариди билан боғлиқ бошқа харажатлар.

Айирилади: 1.5 Савдо чегирмалари, қопламалар ва бошқа аналогик моддалар.

Халқаро стандартларда захираларни *қайта ишлаш харажатларига* маҳсулот бирлиги билан бевосита боғлиқ бўлган, масалан меҳнатга ҳақ тўлаш билан боғлиқ тўғридан-тўғри меҳнат ҳақи харажатларини ҳамда устама ишлаб чиқариш (production overhead) харажатлари ҳам салмоқли харажат моддаси сифатида киритилиши кўзда тутилган.

Қайта ишлаш таннархи = тўғридан-тўғри меҳнат ҳақи + устама ишлаб чиқариш харажатлари

Тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари бевосита маҳсулот ишлаб чиқариш билан банд бўлган ва аниқ таннарх объектига тўғридан-тўғри идентификациялаш имкони бўлган ишлаб чиқариш персонали меҳнати учун рағбатлантириш харажатларидир.

Устама ишлаб чиқариш харажатлари (production overhead) - бу маҳсулот ишлаб чиқариш билан боғлиқ бевосита (direct) материал ва меҳнат харажатларидан ташқари таннарх объекти билан билвосита боғлиқ бўлган ҳамда маълум тақсимлаш мезонлари асосида тақсимланадиган бошқа харажатлардир. Айрим адабиётларда устама ишлаб чиқариш харажатларини (production overhead) билвосита (indirect) харажатлар ҳам деб атайди, чунки бу харажатларни таннарх объекти ҳисобланган у ёки бу маҳсулот турига тўғридан-тўғри олиб бориш имкони бўлмайди. Устама ишлаб чиқариш харажатларини (production overhead) икки гуруҳга ажратиш мумкин: ўзгарувчан устама ишлаб чиқариш харажатлари ва доимий устама ишлаб чиқариш харажатлари. Ўзгарувчан устама ишлаб чиқариш харажатларига мисол тариқасида билвосита материал ва меҳнат харажатларини, доимий устама ишлаб чиқариш харажатларига завод бинолари ва асбоб-ускуналарини тутиб туриш ва амортизация харажатлари, фабрика ишлаб чиқариш менежменти ва маъмурияти харажатларини киритиш мумкин. Ўзгарувчан устама ишлаб чиқариш харажатлари ишлаб чиқариш ҳажмига бевосита боғлиқ бўлади, яъни ҳажм кўрсаткичининг ўзгаришига қараб нисбатан мутаносиб ўзгаради. Доимий устама ишлаб чиқариш харажатлари эса ишлаб чиқариш ҳажмига боғлиқ бўлмайди, маълум бир релевант деапозонда ўзгармайди.

Ҳисобот даврида ишлаб чиқарилган маҳсулотга оид бўлган ўзгарувчан ва доимий устама ишлаб чиқариш харажатлари (production overhead) қайта ишлаш таннархига маълум бир тақсимлаш мезонлари асосида тақсимланади.

Бошқа устама харажатлар (other overhead) захиралар таннархига шу даражада қўшиладики, қайсики улар захираларни жорий ҳолатга ва жорий

жойлаштириладиган жойига келтириш билан боғлиқ бўлади. Масалан, ишлаб чиқариш бўлмаган устама харажатлар ёки аниқ мижозлар учун маҳсулотлар ишланмалари бўйича харажатларни захиралар таннархига киритиш мантиқан тўғри бўлади.

Юқоридагилар асосида хулоса қилиш мумкинки, захиралар таннархи (ЗТ) бу захиралар харид таннархи (ЗХТ), захираларни қайта ишлаш таннархи (ЗҚИТ) ва плюс бошқа устама харажатлар (БО) йиғиндисидан иборатдир. Буни қуйидаги формула орқали ифодалаш мумкин:

$$ЗТ = ЗХТ + ЗҚИТ + БО \quad (4.1)$$

Захиралар таннархи шаклланиши ва ўсиб бориш жараёнини қуйидаги 4.1-расмда акс эттиришимиз мумкин бўлади. Ушбу расмдан кўриниб турибдики, захиралар харид жараёнидан ҳаракатланиб боради ва ҳаракатланиши натижасида харажатлар моддалари унга қўшилиб боради, яъни у харажатларни ўзида жамғариб ўзининг суммадаги миқдорини ошириб боради. Бу ҳаракат захираларни сотишга тайёр ҳолга олиб келгунга қадар давом этади. Ҳаракатнинг ҳар бир босқичида юз берган харажатни фақат шу босқичда захиралар таннархига киритиш мумкин бўлади. Қиймат нуқтаи назаридан қарайдиган бўлса, захиранинг дастлабки харид қиймати мисол учун маҳсулот бирлигига 10 п.б. бўлса, кейинги босқичларда у 15 п.б., сўнги босқичда эса 25 п.б. айланади. Бухгалтерия ҳисобининг асосий вазифаси захиралар жисмоний ҳаракати билан уларнинг қиймати ҳаракати ўртасидаги мувофиқликни тўғри аниқлаб бориш бўлиб ҳисобланади.

Хизмат кўрсатувчи ташкилотлар захиралари уларни ишлаб чиқариш харажатлари бўйича баҳоланади. Бу харажатлар асосан иш ҳақи харажатлари ва хизмат кўрсатишда бевосита қатнашадиган, шу жумладан назорат қилувчи персоналга қилинган бошқа харажатлар ҳамда тааллуқли устама харажатларидан таркиб топади. Савдо ва умуммаъмурий персоналга иш ҳақи ва бошқа харажатлар захиралар таннархига киритилмасдан улар юзага келган даврдаги харажатларга олиб борилади. Хизмат соҳаси ташкилотлари захиралари таннархига фойда нормаси ва тааллуқли бўлмаган устама



4.1-расм. Захираларнинг ҳаракати давомида таннархи шаклланиши ҳамда ўсиб бориш жараёни

харажатлари киритилмайди, қайсики улар кўп ҳолларда хизматлар нархига қўшилади.

Захиралар таннархига қуйидаги моддалар киритилмайди. Бу харажатлар юзага келиш даври харажатлари сифатида тан олинади:

- Хом-ашё, сарфланган меҳнат ёки бошқа ишлаб чиқариш харажатларининг меъёрдан ортиқча йўқотишлари;

- сақлаш харажатлари, агарда улар ишлаб чиқариш жараёнида ишлаб чиқаришнинг келгуси босқичига ўтишда талаб этилмаса;
- маъмурий устама харажатлар, қайсики захираларни жорий жойлаштириш жойига ва жорий ҳолатига келтиришни таъминлашни қўллаб қувватламайди;
- сотиш харажатлари.

Захираларни ҳисобга олишнинг *ҳақиқий харажатлар бўйича ҳисобга олиш ва сотиш нархида ҳисобга олиш усуллари*дан қайси бири таннарх қийматини аниқроқ ифодаласа шу методни қўллаш ўринлидир. **Норматив таннарх усули** хом-ашё ва материаллар, меҳнат ва бошқа устама харажатларнинг норматив миқдорида асосланади. Нормативдан фарқланишлар аниқланиб, бу қайси омиллар ҳисобидан юзага келганлиги ўрганилади. Норматив таннарх мунтазам текширилиб борилади ва зарурият туғилганда ўзгартиришлар киритилади.

Ҳақиқий таннархида ҳисобга олиш методи. Ушбу масалаларга жавоб топишда жараёнли калкуляцияни қуйидаги бешта босқичга бўлиш мақсадга мувофиқдир:

- **Биринчи босқич:** Бирликларнинг жисмоний миқдорини ҳисоблаб чиқиш.
- **Иккинчи босқич:** Харажатлар моддалари бўйича бирлик таннархини ҳисоблашда эквивалент бирликлар миқдорини аниқлаш.
- **Учинчи босқич:** Харажат моддалари бўйича ҳамда жами таннархни Ишлаб Чиқариш Жараёни счёти маълумотлари бўйича аниқлаш.
- **Тўртинчи босқич:** Эквивалент бирлик таннархини ҳисоблаш.
- **Бешинчи босқич:** Таннархни тўлиқ якунланган бирликлар ҳамда Ишлаб Чиқариш Жараёни охиридаги бирликларга тақсимлаш

Биринчи ва иккинчи босқичлардаги амалга ошириладиган жараёнлар 4.1-жадвалда келтирилган.

4.1-жадвал

Бирликларнинг жисмоний миқдори ва эквивалент бирлик ҳисоби

Маҳсулот оқими	1-босқич. Жисмоний бирликлар	2-босқич. Эквивалент бирлик	
		Тўғридан-тўғри материал	Қайта ишлаш харажатлари
Бошланган ва яқунланган	20.000	20.000	20.000
Ишлаб чиқариш жараёни, охирида	5.000 (25%)*	5.000	1.250**
Ҳисоблаш учун асос бўладиган бирликлар	25.000	25.000	21.250

*Бу ишлаб чиқариш жараёни охирида мавжуд бўлган бирликларга ишлов берилганлик даражасини тавсифлайди.

** 5,000 жисмоний бирлик x 25% қайта ишлаш харажатларининг амалга оширилган қисми.

Ушбу жадвалда биринчи босқичида маҳсулотлар жисмоний бирликлари ҳаракати кўрсатилди. Апрель ойида ишлаб чиқарилган маҳсулот бирлиги қанчага тенг? 25.000 бирлик бўлмайди. Чунки, 20.000 бирлик тўлиқ яқунланган ва бошқа жараёнга ўтказилган, 5.000 бирлик эса қисман яқунланган. Қисман яқунланган бирликларни тўлиқ яқунланган бирликларга тенглаштириб бўлмайди. Шу боис, ишлаб чиқарилган маҳсулот бирлигини жисмоний бирликлар билан эмас, балки эквивалент бирликлар билан ўлчаш мақсадга мувофиқдир.

4.2-жадвалда ишлаб чиқарилган маҳсулот таннархи ҳисоботи келтирилган. Бу ҳисобот 3, 4 ва 5-босқичларни ўзида акс эттирмоқда.

4.2-жадвал

Ишлаб чиқарилган маҳсулот таннархи ҳисоботи

Қадамлар	Таннарх	Жами	Шу жумладан	
			Тўғридан-тўғри материаллар	Қайта ишлаш харажатлари
3-қадам	Жами харажатлар Эквивалент бирлиги	125.000 п.б.	82.500 п.б. 25.000	42.500 п.б. 21.250
4-қадам	Эквивалент бирлик таннархи		3,30	2,00
5-қадам	Таннархни тақсимлаш: Яқунланган ва бошқа жараёнга ўтказилган (20,000 бирлик)	106.000 п.б.	(20.000 5,30 п.б.)	
	Ишлаб чиқариш жараёни, охирида (5,000 бирлик): Тўғридан-тўғри материал	16.500 п.б.	5000 *3,30	

	Қайта ишлаш харажатлари Жами ишлаб чиқариш жараёни охирида қолдиқ	2.500 19.000 п.б.		1,250 * 2
	Жами таннарх	125.000		

Эвивалент бирлиги таннархи = 3,30 + 2,00 = 5,30 п.б.

Жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, 4-қадамда маҳсулот эквивалент бирлигининг таннархи аниқланган. Бу кўрсаткич 5,30 п.б.дан ташкил топган (3,30 + 2,00). 5-қадамда эса ишлаб чиқарилган, яъни тўлиқ якунланган ва бошқа жараёнга ёки тайёр маҳсулотга ўтказилган маҳсулотларнинг таннархи $20,000 * 5,30 = 106.000$ п.б. га тенглиги аниқланган. Давр охирида тугалланмаган ишлаб чиқариш кўрсаткичи харажатларнинг иккита элементи бўйича алоҳида ҳисобланган. Тўғридан-тўғри материал харажатлар бўйича $5.000 \text{ бирлик} * 3,30 \text{ п.б.} = 16.500 \text{ п.б.га}$ тенг. Қайта ишлаш харажатлари бўйича эса $1.250 * 2 = 2.500 \text{ п.б.}$ ни ташкил этмоқда. 5.000 бирлик 25% га тайёр бўлганлиги учун тайёр маҳсулот сифатида эквиваленти $5.000 \text{ бирлик} * 25 \% = 1,250 \text{ бирлик}$ бўлади. Иккита элемент бўйича таннархи суммаси 19.000 п.б. бўлмоқда. Бу апрель ойининг охирида тугалланмаган ишлаб чиқариш қолдиғини беради.

Чакана савдода тез ўзгарувчи катта миқдордаги ҳамда бир хил фойда нормаларига эга бўлган буюмлардан иборат захираларни баҳолаш учун, қайсики уларга таннархнинг бошқа усуллари қўллаш мақсадга мувофиқ бўлмаганлиги сабабли **чакана нарх методи** қўлланилади. Заҳира таннархи сотилган товарлар умумий қийматини тааллуқли ялпи маржа даражасига камайтириш йўли билан аниқланади. Фойдаланилаётган фоиз миқдори бошланғич сотиш нархидан пастга туширилган баҳодаги захираларни ҳисобга олади. Чакана савдонинг ҳар бир бўлинмаси учун кўп ҳолларда фоизнинг ўртача даражаси қўлланилади (22§).

Чакана нарх методининг қўлланилишини қўйидаги мисолда кўриб ўтамиз:

Қўйидаги маълумотлар берилган:

ТМЗлар бошлангич қолдиги:

<i>Таннархи бўйича</i>	<i>225.000 минг сўм</i>
<i>Чакана нарх бўйича</i>	<i>285.000 минг сўм</i>

Соф харид:

<i>Таннарх бўйича</i>	<i>400.000 минг сўм</i>
<i>Чакана нарх бўйича</i>	<i>525.000 минг сўм</i>
<i>Соф устама</i>	<i>45.000 минг сўм</i>
<i>Соф чегирма</i>	<i>25.000 минг сўм</i>

Реализациядан олинган соф даромад *375.000 минг сўм*

Ушбу маълумотлар бўйича чакана нарх усулини қўллаган ҳолда ТМЗларнинг охирги қолдиғи қийматини аниқлаш талаб этилади:

1. ТМЗларнинг чакана нархда охирги қолдиғи
 $225.000 + 400.000 + 45.000 - 25.000 - 375.000 = 270.000$ минг сўм.

2. Таннархнинг чаканага нисбати $(225.000 + 400.000) / (285.000 + 525.000 + 45.000) = 625.000 / 855.000 = 0.73$ ёки 73%

3. ТМЗлар охирги қолдиғининг қиймати $270.000 * 73\% = 197100$ минг сўм

Демак, ушбу методда товар-моддий захираларнинг охирги қолдиғининг қиймати 197.100 минг сўмга тенг.

Стандартнинг 23-бандига мувофиқ бир-бирининг ўрнини қопламайдиган захиралар алоҳида моддаларининг ҳамда махсус лойиҳалар учун ишлаб чиқарилган ва кўзда тутилган товарлар ёки хизматлар таннархи махсус идентификациялаш йўли билан аниқланади .

Стандартнинг 23-бандида захиралар таннархи баҳолашнинг ҳаммасини идентификациялаш усулини қўллаш имкони бўлмаган ҳолларда мажбурий тартибда биринчи кирим-биринчи чиқим (ФИФО), ўртача салмоқли қиймат усулларида фойдаланилиши эътироф этилган. Ташкилот хусусияти ва ишлатилиши бўйича ўхшаш бўлган барча захиралар учун бир хил формулалар қўлланилиши шарт. Хусусияти ва ишлатилиши бўйича турли хил бўлган

захиралар учун турли хил формулаларни қўллашнинг ҳаққонийлиги асосланиши мумкин (25-§).

Таннархни аниқлаш методларининг қўлланилишини мисолларда кўриб ўтамиз.

1-мисол. *А компаниясининг 2016 йилнинг январ ойида Х турдаги захираси ҳаракати тўғрисида қуйидаги маълумотлар келтирилган (ой бошида захира қолдиги мавжуд эмас):*

2016 йил 3-январда хариди 200 дона \$3

2016 йил 4-январда сотиш 150 дона

2016 йил 15-январда харид 300 дона \$4

2016 йил 20-январда харид 400 дона \$ 5

2016 йил 25-январда сотиш 500 дона

Талаб этилади: *Махсус идентификациялаш, ФИФО ҳамда ўртача салмоқли усулларни қўлаш орқали сотилган захиралар ва ой охиридаги захира қолдиқлари таннархини аниқланг.*

Махсус идентификациялаш методи. Ушбу методнинг моҳияти шундан иборатки, бунда ҳар бир ишлаб чиқаришга чиқарилаётган ёки сотилаётган захиралар таннархи уларнинг қайси харидга тааллуқлилиги аниқ идентификацияланади. Худди шунингдек, ҳисобот даври охирида захиралар таннархи ҳам қайси харид билан алоқадор бўлса ўша харид нархида таннархи аниқланади. Махсус идентификациялаш методида захираларнинг миқдорининг жисмоний ҳаракати билан қиймати ҳаракати бир маромда амалга оширилади. Ушбу метод бир-бирини алмаштириб бўлмайдиган махсус захиралар (автомобиллар, заргарлик буюмлари, қимматбаҳо меҳ буюмлар) ҳамда махсус лойиҳалар учун ишлаб чиқарилган товарлар ёки хизматлар таннархини аниқлашда қўлаш мақсадга мувофиқдир.

Юқоридаги мисолимизда 2016 йил 4-январдаги 150 дона сотиш 2016-йил 3-январдаги захирадан амалга оширилган. 2016 йил 25-январдаги 500 дона сотишнинг 300 донаси 2016 йил 20-январдаги хариддан, 200 донаси эса 2016 йил 15-январдаги хариддан амалга оширилган. Ушбу маълумотлар асосида:

Сотилган захиралар таннархи:

2016 йил 04-январда $150 \times \$3 = \$450$

2016 йил 25-январда $300 \times \$5 = \$1500$

$200 \times \$4 = \$800$

Жами 650 дона \$ 2750

Қолдиқ захиралар таннархи:

2016 йил 03-январдаги $50 \times \$3 = \$150$

2016 йил 15-январдаги $100 \times \$4 = \$400$

2016 йил 20-январдаги $100 \times \$5 = \$500$

Жами 250 дона \$1050

ФИФО усули. Ушбу усулда биринчи харид қилинган ёки биринчи ишлаб чиқарилган захиралар моддалари биринчи ишлаб чиқаришга олинади ёки сотилади ва шунга мувофиқ равишда давр охирида қолган захиралар эса кейинги харид қилинган ёки ишлаб чиқарилганлардан ташкил топади.

Юқоридаги мисолимиз маълумотлари асосида қуйидаги ҳисоб-китоблар амалга оширилади:

Сотилган захиралар таннархи:

2016 йил 4-январда $150 \times \$3 = \$450$

2016 йил 25-январда $50 \times \$3 = \$150$

$300 \times \$4 = \$1200$

$150 \times \$5 = \$750$

Жами 650 дона \$2550

Қолдиқ захиралар таннархи:

2016 йил 30-январдаги $250 \times \$5 = \$1250$

Жами 250 дона \$1250

Ўртача салмоқли методда ҳисобот даврининг бошида ҳар бир анологик моддалар таннархи ўртача салмоқли қиймати асосида ва давр давомида эса захиралар қолдиғи ҳамда харид қилиб олинган ёки ишлаб чиқарилган моддалар қийматининг ўртача салмоқли қиймати асосида аниқланади.

Юқоридаги мисолимиз маълумотлари асосида қуйидаги ҳисоб-китоблар амалга оширилади:

Ҳар бир босқичда ўртача салмоқли таннарх қуйидаги формула асосида аниқланади:

$$\text{Ўртача салмоқли таннархи} = \frac{\text{Сотишга мўлжалланган захиралар таннархи}}{\text{Сотишга мўлжалланган захиралар миқдори}}$$

Формуладан фойдаланган ҳолда қуйидаги ҳисоб-китобларни амалга оширамиз:

$$2016 \text{ йил 3-январда ўртача таннарх} = 600/200 = \$3$$

$$2016 \text{ йил 4-январда сотиш таннархи} = 150 \times \$3 = \$450$$

$$2016 \text{ йил 4-январда захира қолдиги таннархи} = 50 \times \$3 = \$150$$

$$2016 \text{ йил 15-январда ўртача таннархи} = (50 \times \$3 + 300 \times \$4) / 350 = \$3.86$$

$$2016 \text{ йил 15-январда захира қолдиги таннархи} = 350 \times \$3.86 = \$1350$$

$$2016 \text{ йил 20-январда ўртача таннарх} = (350 \times \$3.86 + 400 \times \$5) / 750 = \$4.47$$

$$2016 \text{ йил 25-январ сотиш таннархи} = 500 \times \$4.47 = \$2233$$

$$2016 \text{ йил 25-январда захира қолдиги таннархи} = 250 \times \$4.47 = \$1117$$

$$\text{Жами сотиш таннархи} = \$450 + \$2233 = \$2683$$

Сотишнинг бўлиши мумкин бўлган соф нархи. Агарда захираларга зарар етказилган ёки тўлиқ ёки қисман эскирган ёки сотиш нархи пасайган бўлса захиралар таннархи қопланилмаслиги мумкин. Бундан ташқари захираларни тайёр ҳолатга келтиришни тугаллашга ёки сотишни амалга оширишга мумкин бўлган харажатлар ошган тақдирда ҳам захиралар таннархи қопланилмаслиги мумкин. Захираларнинг сотишнинг бўлиши мумкин бўлган соф нархи қадар захиралар таннархидан паст нархда ҳисобдан чиқариш амалиёти “активлар уларни сотишдан ёки ишлатишдан олинадиган суммадан катта суммада ҳисобга олинмаслиги керак” деган талқин талабларига жавоб беради.

Захиралар сотишнинг бўлиши мумкин бўлган соф қийматига қадар ҳисобдан чиқарилиши одатда ҳар бир моддалари бўйича амалга оширилади. Бироқ айрим ҳолларда битта мўлжалланганлик ёки охирги ишлатилишга эга бўлган, битта географик вилоятда ишлаб чиқариладиган ва сотиладиган, қайсики шу ассортиментдаги бошқа моддалардан алоҳида баҳолаш мумкин

бўлмаган бир-бирига ўхшаш ёки битта ассортиментдаги буюмлар бўйича бир-бирига боғлиқ бўлган моддалар гуруҳлаштирилиши мумкин.

2-мисол. Товар бирлигининг таннархи \$20. Ҳисобот йилининг охирида 100 бирлик товар захиралари мавжуд. Тайёрлов харажатлари чакана сотиш нархига нисбатан 5%ни ташкил этади. Товар бирлигининг сотиш нархи \$24.

Сотишнинг бўлиши мумкин бўлган соф қиймати:

$$(\$24 \times 95\%) \times 100\% = \$22.80. \text{ Бунда, } 100\% - 5\% = 95\%$$

Молиявий ҳисоботда захира таннархида, яъни \$20 да акс эттирилиши лозим, чунки у захирани сотишнинг бўлиши мумкин бўлган соф қийматидан кичик.

Агар келгуси йили чакана нарх \$20 га қадар тушиши кузатилса, сотишнинг бўлиши мумкин бўлган соф қиймати:

$$(\$20 \times 95\%) \times 100\% = \$19. \text{ Бунда, } 100\% - 5\% = 95\%$$

Бу ҳолатда молиявий ҳисоботда захиралар бирлиги \$19 дан акс эттирилиши лозим, чунки бу нарх захира бирлигининг таннархи \$20 дан кичик. Умумий қийматининг камайиши \$100 ни ташкил этади (100 бирлик $\times$ (\$20-\$19))

Захираларда хом-ашё ва бошқа материаллар таннархидан пастига ҳисобдан чиқарилмайди, агарда тайёр маҳсулотлар (қайсики, унинг қийматига ушбу захиралар киритилиб бўлади) захира таннархида ёки ундан баланд нархда сотиладиган бўлса. Бироқ, тайёр маҳсулотлар таннархи сотишнинг бўлиши мумкин бўлган соф сотиш қийматидан ошиб кетса, хом-ашё сотишнинг бўлиши мумкин бўлган соф қиймати суммасига қадар ҳисобдан чиқарилади.

Сотишнинг бўлиши мумкин бўлган соф қиймати ва таннархи ҳар бир позицияси бўйича амалга оширилади:

Захира тури	Таннархи	Сотишнинг бўлиши мумкин бўлган соф нархи	Ҳисоботда акс эттириладиган захира қиймати
A	150	150	150
B	200	220	200
C	350	340	340

Захиралар сотилгандан кейин улар ҳисобга олинган сумма мажбурий тартибда тааллуқли тушум тан олинган даврдаги харажат сифатида тан олиниши керак. Бўлиши мумкин бўлган соф сотиш қийматига қадар захиралар қийматини қисман ҳисобдан чиқарилган миқдори ва захираларнинг бошқа йўқотишларини ҳисобдан чиқариш амалга оширилган ёки йўқотишлар юзага келган даврда харажат сифатида тан олиниши шарт. Бўлиши мумкин бўлган соф сотиш қийматининг кўпайишидан келиб чиқадиган захираларнинг ҳисобдан чиқарилган қийматини қайта тиклашнинг ҳар қандай суммаси қийматнинг қайта тиклаш даврида харажат сифатида тан олинган захиралар миқдорини камайтириш сифатида тан олиниши лозим (34§).

Молиявий ҳисобот мажбурий тартибда қуйидагиларни очиқлаши шарт (36§):

(а) Захираларни баҳолаш учун қабул қилинган ҳисоб сиёсати, шу жумладан, уларнинг таннархини ҳисоблашда фойдаланадиган усуллар;

(b) захираларнинг умумий баланс қиймати ва ушбу ташкилот томонидан қабул қилинган классификацияси асосидаги моддалар бўйича баланс қиймати;

(с) сотишга доир таннархни чегириб ташлагандан кейинги адолатли қийматда ҳисобга олинган захираларнинг баланс қиймати;

(d) давр харажатлари сифатида тан олинган захираларнинг тааллуқли суммалари;

(е) стандартнинг 34-бандига мувофиқ давр харажатлари сифатида тан олинган захиралар қийматини пасайтиришнинг ҳар қандай суммаси;

(f) стандартнинг 34-бандига мувофиқ тааллуқли даврларда харажат сифатида эътироф этилган захиралар суммаси камайтириш сифатида тан олинган захираларнинг ҳисобдан чиқарилган қийматининг ҳар қандай тикланган қиймати;

(g) стандартнинг 34-бандига мувофиқ ҳисобдан чиқарилган захираларни тикланишига олиб келадиган ҳолатлар ва ҳодисалар; ва

(h) мажбуриятлар таъминоти сифатида олинган захираларнинг баланс қиймати.

Хориж тажрибасида ҳисобот даврида захираларни аниқлашнинг иккита тизими кенг қўлланилади: *Захираларни даврий ва узлуксиз ҳисобга олиш тизимлари.*

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

Бунда эътироф этилган счётлардан фойдаланишда бир қанча услубий тартиблар эътироф этилган:

Р. Х. Ҳермансон ва бошқалар [94], К.Ларсон ва бошқалар⁴¹ томонидан кўрсатилган методик тартибга кўра, молиявий натижаларни бир босқичда, яъни тўғридан-тўғри “Молиявий натижалар” счётида ҳисоблашни таклиф этадилар. Ушбу олимлар томонидан “захираларнинг даврий тизимида” товарларнинг харид қилиниши, сотилиши ва реализация қилинган товарларнинг таннарини аниқлаш жараёнларининг бухгалтерия счётларида акс эттирилишининг қуйидаги тартиби кўрсатилган.

1. Товарлар таъминотчилардан харид қилинганда:

Харидлар счёти..... (харид қилинган товарларнинг суммасига)

Тўланадиган счётлар..... (ушбу товарлар бўйича тўланадиган суммага)

2. Таъминотчи томонидан тақдим қилинган чегирма суммасига:

Тўланадиган счётлар..... (тақдим қилинган чегирма суммасига)

Харид чегирмаси счёти..... (тақдим қилинган чегирма суммасига)

⁴¹Larson, Kermit D. Financial Accounting. Irwin.1995/ 686 p.

3. Таъминотчиларга товарлар қайтарилганда ёки тақдим қилинган чегирмалар (товарлар сифати паст бўлганда, синганда ёки сифати бузилган ҳолларда таъминотчи томонидан тақдим қилинган грант) суммасига:

Тўланадиган счётлар.....(қайтарилган товарлар суммасига)

Харидларнинг қайтарилиши ва тақдим қилинган чегирма... (қайтарилган товарлар)

4. Товарларни келтириш билан боғлиқ транспорт харажатлари суммасига:

Транспорт–келтириш харажатлари (келтириш транспорт харажатлари)

Пул маблағлари.....(тўланган транспорт харажатлари)

5. Товарлар харидорларга сотилганда:

Олинадиган счётлар.....(сотилган товарлар суммасига)

Реализация.....(сотилган товарлар суммаси)

6. Харидорларга чегирма тақдим қилинганда:

“Реализация чегирмаси”(тақдим қилинган чегирма суммасига)

Олинадиган счётлар.....(тақдим қилинган чегирма суммасига)

7. Харидорлардан сотилган товарлар қайтарилганда ёки чегирма тақдим қилинганда:

“Реализациянинг қайтарилиши ва тақдим қилинган чегирмалар”....(қайтарилган товарлар ва чегирмалар суммасига)

Олинадиган счётлар.....(қайтарилган товар ва чегирма суммаси ёки пул маблағлари ва реализация чегирмаси)

8. Товарларни жўнатиш билан боғлиқ транспорт харажатлари суммасига:

“Транспорт-жўнатиш”харажатлари...(сотилган товарлар бўйича транспорт харажатлари)

“Пул маблағлари”(тўланган транспорт харажатлари суммасига)

9. Ҳисобот даврининг охирида даврий инвентаризация йўли билан охириги қолдиқ аниқлангандан сўнг, кредит оборотга эга счётлар қуйидаги ёзувлар ёрдамида ёпилади:

Д-т “Товар захираларининг охириги қолдиғи”. .(товар захиралари охириги қолдиғи)

Д-т “Реализация”.....(сотилган товарлар суммаси)

Д-т “Харид чегирмаси”. (таъминотчилар чегирмаси суммасига)

Д-т “Харидларнинг қайтарилиши ва нархини камайтириши” (қайтарилган товар)

К-т “Молиявий натижалар”. . . . (дебетланган счётларнинг жами суммасига)

10. Ҳисобот даврининг охирида дебет оборотига эга бўлган счётлар қуйидаги ёзувлар ёрдамида ёпилади:

Д-т “Молиявий натижалар”. . . . (кредитланган счётларнинг жами суммасига)

К-т “Товар захиралари бошланғич қолдиги. . . . (ўтган ҳисобот даври охири қолдиги)

К-т “Реализация чегирмаси”. . . . (харидорларга тақдим қилинган чегирма)

К-т “Реализация қайтарилиши ва нархини камайтириши” . . . (қайтарилган товарлар)

К-т “Харид”. (харид қилинган товарлар суммаси)

К-т “Транспорт-келтириши харажатлари. (келтиришидаги транспорт харажатлари)

К-т “Турли хил сотиш харажатлари” счётлари. . . . (сотиш харажатлари)

К-т “Турли хил маъмурий харажатлар” счётлари. . (маъмурий харажатлар)

11. Ҳисобот даври охирида “Молиявий натижалар” счёти ёпилади:

Д-т “Молиявий натижалари”. (кредит ва дебет обороти ўртасидаги фарқ)

К-т “Тақсимланмаган фойда” ёки “Хусусий капитал” (олинган фойда суммасига)

12. Олинадиган ва тўланадиган счётлар эса пул маблағлари счёти билан корреспонденциялашади.

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

(минг сўм)

Даврий ҳисоб тизимида товарлар хариди. 28750.0

Қўшилади: Товар захираларининг камайиши. —

Ёки айирилади: Товар захираларининг кўпайиши. 2950.0

Товарларнинг сотиш таннархи 25800.0

Стандарт талабидан келиб чиқадиган ушбу формула умумэтироф этилган товарларнинг сотиш таннархини аниқлашнинг формуласига тўлиқ мувофиқ келади. Лекин, ушбу методик тартибни молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари талабларига мувофиқлаштириш зарур.

Даврий усулда товар захиралари, товарларнинг сотиш таннархи, соф реализация ва ялпи фойда кўрсаткичларини ҳисобларда тўлақонли акс эттириш учун счётлар режасида молиявий натижаларни аниқлашга мўлжалланган счётларга қадар қуйидаги транзит счётларнинг очилиши мақсадга мувофиқ:

1710 “Харид” – таъминотчилардан харид қилинган ва бошқа келиб тушишларни ҳисобга олиш (амалдаги 9140-счётнинг ўрнига)

1720 “Харид чегирмаси” – таъминотчилар тақдим қилган чегирма суммаларини ҳисобга олиш

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

1810 “Транспорт-тайёрлов харажатлари”.

1820 “Харид жараёни билан боғлиқ солиқлар ва йиғимлар”

1830 “Харид жараёнида воситачилик ҳақи”

1840 “Сертификатлаш ва синаш харажатлари”

1850 “Харид жараёни билан боғлиқ бошқа харажатлар”

1910 “Реализация чегирмаси” – хариддорларга тақдим қилинган чегирма суммасини ҳисобга олиш (амалдаги 9050-счёт ўрнига)

1920 “Қайтарилган реализация ва нархини камайтириш” – хариддорлар томонидан қайтарилган реализация ва тушишлар суммаси (9040-счёт ўрнига)

9140 “Даврий ҳисобда ТМЗларнинг харид таннархи”

9910 “Сотиш натижаси”

9920 “Операцион фаолиятнинг молиявий натижаси”

Даврий захиралар тизимида юқорида таклиф қилинган счётлар ёрдамида захираларнинг харид таннархи, сотилган товарлар таннархи ҳамда молиявий натижаларнинг аниқланишининг методологик тартибини амалий мисоллар

ёрдамида кўриб чиқайлик. Даврий захиралар тизимида счётлар корреспонденцияси 4.3-жадвалда келтирилган.

4.3-жадвал

Савдо корхонаси мисолида даврий захиралар тизимида товар захираларининг харид ва сотиш таннархини аниқлашнинг методологик тартиби

(минг сўм)

№	Иқтисодий операцияларининг мазмуни	Счётлар*		Сумма
		Дебет	Кредит	
1.	Таъминотчилардан харид қилинган товарлар қабул қилинди	1710	6010	12500.0
2.	Ушбу товарларни келтириш учун таъминотчига транспорт харажатлари тўлови қабул қилинди	1810	6010	185.0
3.	Шартнома шартига мувофиқ таъминотчилар томонидан чегирма тақдим қилинди	6010	1720	125.0
4.	Таъминотчиларга харид қилинган товарларнинг бир қисми сифатсизлиги учун қайтарилди.	6010	1730	240.0
5.	Хорижий таъсисчилар томонидан устав капиталига ҳисса сифатида товарлар киритилди	1710	4610	11400.0
	Товарнинг фактура қийматига	1820	6410	5030.0
6.	Харидорларга сотилган товарларнинг сотиш суммаси ҳисобланди	4010	9020	33400.0
7.	Харидорларга чегирма тақдим қилинди	1910	4010	245.0
8.	Харидорлардан товарлар қайтарилди	1920	4010	320.0
9.	Товарларнинг харид таннархи аниқланди: Ҳисобот даври харид суммаси (12500+11400)	9140	1710	23900.0
	Келтириш ва транспорт харажатлари суммаси (185+5030)	9140	1810	5215.0
	Харид чегирмаси суммаси	1720	9140	125.0
	Қайтарилган харид суммаси	1730	9140	240.0
9.	Товарларнинг сотиш таннархи аниқланди: Бошланғич товар захиралари ҳисобдан чиқарилди	9120	2910	8450.0
	Товарларнинг харид таннархи 9140- счётнинг дебет ва кредит обороти ўртасидаги фарқ (23900+5215-125-240)	9120	9140	28750.0
	Инвентаризация йўли билан ҳисобот даври охирида товар захиралари суммаси аниқланди	2910	9120	11400.0
	Товарларнинг сотиш таннархи (9120-счётнинг дебет ва кредит обороти ўртасидаги фарқ (8450+28750-11400)	9910	9120	25800.0
10	Соф реализация суммаси аниқланди: Реализация чегирма суммасига	9020	1910	245.0
	Қайтарилган реализация ва нархини камайтириш суммасига	9020	1920	320.0
	Соф реализация (9020-счётнинг кредит ва дебет обороти ўртасидаги фарқ 33400-245-320)	9020	9910	32835.0

11	Ялпи даромад суммаси аниқланди: Ҳисобот даврида реализациядан олинган ялпи даромад суммасига (32835-25800)	9910	9920	7035.0

Изоҳ: 6010, 4010, 2910 ва 9020-счётларнинг номланиши 21-сон БҲМСдаги счётлар режасида келтирилган [19, 265-276-бетлар]; таклиф қилинган 1710, 1720, 1730, 1810, 1820, 1910, 1920, 9140, 9910 ва 9920-счётларнинг номланиши 296-бетда келтирилган)

Ушбу жадвалда захираларни даврий тизим бўйича таклиф қилинаётган услубий тартибнинг бир қанча афзалликларини эътироф этишимиз мумкин.

Биринчидан, ушбу тартибда товарларни харид қилиш билан боғлиқ операциялар алоҳида, харид, ташиб келтириш ва транспортировка, харид чегирмаси, қайтарилган харид ва нархини камайтириш счётларида ҳисобга олинмоқда.

Иккинчидан, юқоридаги жадвалда харид таннархини аниқлаш учун алоҳида 9140 “Даврий тизимда ТМЗларнинг харид таннархи” счётини очиш ва уни юритишнинг методологик тартиби келтирилган. Унга мувофиқ, харид жараёни билан боғлиқ барча харажатлар ҳамда чегирмалар тегишли 1710, 1720, 1730, 1810, 1820, 1830, 1840, 1850 - счётларда акс эттирилиб, ҳисобот оyi сўнгида ушбу счётларнинг дебет ва кредит жами суммалари 9140-счётга ўтказилади. Натижада, 9140-счётда товарларнинг харид таннархини аниқлаш учун зарур бўлган барча оралиқ кўрсаткичлар йиғилади. 9140-сётнинг дебет ва кредит оборотлари ўртасидаги фарқ товарларнинг харид таннархини беради. Бу сумма эса товарларнинг сотиш таннархи кўрсаткичини аниқлаш учун навбатдаги 9120-сётга ўтказилади. Ушбу услубий тартибнинг қўлайлиги шу билан белгиланадики, бунда халқаро стандартларда қайд этилган захираларнинг харид таннархи суммасини алоҳида счётда аниқлаш имконини беради.

Учинчидан, келтирилган тартибда 9120-сётда товарларнинг сотиш таннархи тўлиқ шакллантирилгандан сўнг (9120-сётнинг дебет ва кредит обороти ўртасидаги фарқ) якуний молиявий натижалар счётига ўтказилади.

Тўртинчидан, ушбу методик тартиб корхоналарда бухгалтерия ҳисобининг халқаро ва миллий стандартларига мувофиқ ҳолда молиявий натижалар кўрсаткичларини босқичма-босқич аниқлаш имконини беради. 9910

“Сотиш натижалари” счётида соф сотиш суммасидан товарларнинг сотиш таннархини айириш орқали ялпи фойда аниқланади. Аниқланган сумма корхонанинг операцион фаолияти натижаларини аниқлаш учун 9920 “Операцион фаолиятнинг молиявий натижалари” счётига ўтказилади. Бу жараён молиявий натижаларнинг кейинги босқичдаги счётларида давом эттирилади.

Узлуксиз захиралар процедураси усули ҳам кейинги пайтда янги компьютер дастурларининг жорий қилиниши муносабати билан кенг қўлланилмоқда. Бу усул ҳар бир захира турлари бўйича кирим ва чиқим операцияларининг қайд қилинишига асосланади. Ушбу усулнинг қўлланилиши компанияда исталган вақтда мавжуд товар захираларининг таннархи тўғрисида маълумотларни олиш имконини берибди. Бунда компанияда “товарлар” счётида ҳар бир харид қилинган товарлар ва ҳар бир сотилган товарлар суммаси ёзиб борилади. Ҳар бир бухгалтерия ҳисоботи даврининг охирида товар захиралари инвентаризация қилинади. Инвентаризация йўли билан аниқланган ҳақиқий маълумотлар бухгалтерия счётидаги маълумотлар билан солиштирилади.

Узлуксиз захиралар усулида захираларнинг ҳаракати, реализация қилинган товарлар таннархини аниқлаш жараёни билан боғлиқ операцияларни счётларда акс эттириш тартибини кўриб ўтайлик. Бунда асосий кўпчилик олимлар, жумладан Р. Ҳермансон, О. Либби ва бошқалар асосан бир хил методик ёндашишган. Бу ёндашишдаги асосий бухгалтерия проводкаларини қўйидагича акс эттирамиз [94].

1. Таъминотчилардан захиралар харид қилинганда узлуксиз ёзувлар амалга оширилади:

Захиралар.....(харид қилинган товарлар суммасига)

Тўланадиган счётлар.....(харид товар учун тўланадиган суммага)

Транспорт-келтириш харажатлари суммасига

Захиралар...(Товарларни келтириш билан боғлиқ транспорт харажатлари)

Тўланадиган счётлар ёки Пул маблағлари...(Транспорт харажатлари)

2. Таъминотчиларга қайтарилган товарлар ва чегирмалар суммасига:
Тўланадиган счётлар.....(қайтарилган товарлар ва чегирмалар)
Захиралар.....(қайтарилган товарлар ва чегирмалар)
3. Харидорларга товарлар сотилганда:
Олинадиган счётлар.....(Харидорлардан олинадиган суммага)
Реализация.....(Сотиш суммасига)
4. Сотилган товарларнинг таннархи ҳисобдан чиқарилди:
Сотилган товарлар таннархи....(Сотилган товар таннархи суммасига)
Захиралар.....(Ҳисобдан чиқарилган товар таннархи)
5. Сотилган товарлар қайтарилганда:
Қайтарилган реализация ва чегирмалар..(товарларни сотиш суммасига)
Олинадиган счётлар.....(товарларни сотиш суммасига)
6. Қайтарилган товарларнинг таннархи суммасига:
Захиралар.....(қайтарилган товарлар таннархи суммасига)
Сотилган товарлар таннархи... (қайтарилган товарлар таннархи)

Юқоридаги акс эттирилган бухгалтерия ёзувлари асосида товар захираларини ҳисобга олишда қўлланиладиган бу икки усулнинг бир-биридан фарқловчи бир қанча жиҳатларини қайд этиш мумкин.

Биринчидан, “даврий ёзувлар” усулида товар захиралари бошланғич қиймати элементлари алоҳида счётлар ёрдамида ҳисобга олинади. “Узлуксиз ёзувлар” усулида эса бу жараёнларнинг барчаси “Захиралар” счётида ўз аксини топади. Бу усулда ушбу счётларга эҳтиёж бўлмайди.

Иккинчидан, “даврий ёзувлар” усулида “товар захиралари” счётига унинг бошланғич қолдиғини ҳисобдан чиқариш ва охириги қолдиғини тиклашга оид бўлган ёзувлар билан чегараланади. “Узлуксиз ёзувлар” усулида эса, “захиралар” счётида товарларнинг кирими ва чиқими оид барча ёзувлар уларнинг ҳақиқий таннархида тўлиқ олиб борилади.

Учинчидан, “даврий ёзувлар” усулида “сотилган товарлар таннархи” счёти қўлланилмаслиги ҳам мумкин. Бундан фарқли ўлароқ, “узлуксиз ёзувлар”

усулида “сотилган товарларнинг таннархи” счётидан фойдаланиш зарурият ҳисобланади.

Тўртинчидан, “даврий ёзувлар” усулида товарларни келтириш билан боғлиқ транспорт-тайёрлов харажатларини сотилган товарларга ва товар захираларига тақсимлаш тизими кўзда тутилмаган. Ҳисобот даврида тўланадиган транспорт харажатлари тўлалигича ҳисобдан чиқарилади. Натижада эса харажатларни ҳисобот даврларига тақсимлашда принципларга номувофиқлик ҳоллари юзага келиши мумкин. “Узлуксиз ёзувлар” усулида бундай ҳоллар учрамайди. Товарлар таннархи билан боғлиқ барча харажатлар “товар захиралари” счётида мужассамлашади.

Хулоса қилиш мумкинки, захираларга доир халқаро стандартлар ҳисоб сиёсатида корхона ўзларига мақбул бўлган ёндашувда захиралар таннархини аниқлаш ва реализация жараёнлари ҳисобини ташкил қилишлари мумкин бўлади.

Таянч атамлар:

1. Захира бу – актив:

(а) нормал фаолият давомида сотишга мўлжалланган (тайёр маҳсулотлар, қайта сотишга мўлжалланган товарлар);

(б) ушбу сотиш учун ишлаб чиқариш жараёнида (тугалланмаган ишлаб чиқариш);

(с) ишлаб чиқариш ёки хизматлар кўрсатиш жараёнида фойдаланишга мўлжалланган хом-ашё ва материаллар шаклида.

2. Реализациянинг бўлиши мумкин соф қиймати бу – нормал иш кетишида бажариладиган ишларнинг бўлиши мумкин бўлган харажатлари ҳамда реализациянинг бошқа бўлиши мумкин харажатларини чегириб ташлагандан кейинги мўлжалдаги соф сотиш қийматидир.

3. Адолатли қиймат бу – шу соҳа бўйича яхши тажриба ва билимга эга ҳамда ушбу битимни амалга оширишга хоҳиш-истаги мавжуд бўлган ва бир-бирига боғлиқ бўлмаган томонлар ўртасида битимни рўйобга чиқаришда активни алмаштириш ёки мажбуриятларни тартибга солиш мумкин бўлган суммадир.

4. Захиралар ўз ичига олади:

- 1) Қайта сотиш учун харид қилинган ва сақланаётган товарлар;
- 2) тайёр маҳсулотлар;
- 3) тугалланмаган ишлаб чиқариш;
- 4) ишлаб чиқаришда фойдаланиш учун хом-ашё ва материаллар;
- 5) сотилиши тан олингунга қадар сервис компаниялари хизмати таннархи.

4.2-§. 16-сон БҲХС “Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши

16-сон БҲХС “Асосий воситалар (Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар ҳисоби)” стандартининг мақсади унинг ҳисобидаги бош масалалар, жумладан активларни тан олиш, баланс қийматини белгилаш ва эскиришини ҳисоблаш масалаларига аниқлик киритиш бўлиб ҳисобланади.

16-сон БҲХС қуйидагиларга нисбатан қўлланилмайди:

(а) 5-сон МҲХС “Сотишга мўлжалланган узоқ муддатли активлар ва тугалланаётган фаолият”га мувофиқ сотишга мўлжалланган деб таснифланган асосий воситалар;

(б) қишлоқ хўжалиги билан боғлиқ биологик активлар (41-сон БҲХС “Қишлоқ хўжалиги”);

(с) разведка ва баҳолаш билан боғлиқ активларни тан олиш ва баҳолаш (6-сон МҲХС “Разведка ва фойдали қазилмалар захираларини баҳолаш”);

(д) ер ости ва фойдали қазилмалардан, хусусан, нефть, табиий газ ва бошқа тикланмайдиган ресурслардан фойдаланиш ҳукуқи.

16-сон БҲХСларини қўллаш жараёнида 1-сон БҲХС, 23-сон БҲХС, 36-сон БҲХС, 37-сон БҲХС, 40-сон БҲХС, 41-сон БҲХС, 3-сон МҲХС, 5-сон МҲХС, 6-сон МҲХС каби стандартларнинг талаблари ҳам инобатга олинади.

16-сон БҲХСда (1) мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар, (2) депресиация, (3) депресиация қиймати, (4) фойдали хизмат муддати, (5) ҳақиқий харажатлар, (6) қолдиқ қиймати, (7) адолатли қиймат, (8) кадрсизланишдан зарар, (9) баланс қиймати атамаларига тавсиф берилган.

Депресиация бу - активларнинг фойдали хизмат давомида депресиация қийматининг систематик камайишидир.

Депресиация қиймати бу – қолдиқ қиймати чиқарилган активларнинг молиявий ҳисоботда акс эттирилган ҳақиқий харажатлари ёки ҳақиқий харажатлар ўрнига бошқа миқдордир. Бунда қолдиқ қиймат деганда, бизнинг атамаларимиздаги ликвидацион қиймат тушунилади.

Ҳақиқий харажатлар бу – активларни харид қилиши учун уларни харид қилиш пайтида тўланган пул маблағлари ёки пул маблағларининг эквиваленти ёки бошқа қопламаларнинг адолатли қийматидир ёки иншоотлардир.

Баланс қиймати бу – йиғилган депресиация ва активларнинг қадрсизланиши суммаси чегирилгандан кейинги бухгалтерия балансида тан олинган активдир.

Фойдали хизмат муддати

- Активдан фойдаланиш кутилаётган даври;
- Активдан фойдаланиш орқали ишлаб чиқариш мўлжалланаётган буюм миқдори ёки шунга ўхшаш бирликлар.

Ушбу стандартга мувофиқ асосий воситаларга қўйидагича таъриф келтирилган:

Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар (асосий воситалар) бу – моддий актив бўлиб, қайсики:

(а) Корхона томонидан ишлаб чиқариш жараёнида ёки товарларни жўнатишда, хизматларни кўрсатишда, маъмурий мақсадларда фойдаланилади;

(б) бир даврдан кўп вақт давомида фойдаланиш кўзда тутилган (б).

Стандартга кўра асосий воситалар объектлари актив сифатида тан олинади, қачонки:

(а) катта эҳтимол билан таъкидлаш мумкинки, корхона активларни фойдаланиш билан боғлиқ иқтисодий наф олади;

(б) корхона учун активнинг қиймати ишончли баҳоланиши мумкин.

1-мисол. ABC компанияси маҳаллий ҳокимият билан келишган ҳолда шаҳардаги завод ҳудудига яқин, яъни асосий компания ишчилари яшайдиган

завод паселкасидаги мактабларнинг бирини бозор қиймати 15.000.000 АҚШ доллари миқдорида баҳоланган биносини ўз қаромоғига олди. Бу бинони профилини ўзгартириш, сотиш ёки кафилликка қўйиш мумкин эмас. Бу мактабда асосан компания ходимларининг болалари ўқишади ва у тарихий қадриятларга эга.

Бундан хулоса қилиш мумкинки, компания бу мактабдан билвосита наф олади, чунки унда компания ходимларининг болалари таҳсил олишади. Бу олинаётган нафни иқтисодий жиҳатдан баҳолаб бўлмайди. Шу боис, уни асосий воситалар объекти сифатида эътироф этиб бўлмайди.

Эҳтиёт қисмлари ва сервис асбоб-ускуналари одатда захира сифатида ҳисобга олинади ва истеъмол қилиниши мобайнида фойда ва зарарларда тан олинади. Агарда ташкилот уларни бир даврдан ортиқ даврда фойдаланишни кўзда тутса, йирик эҳтиёт қисмлари ва резервдаги асбоб-ускуналар асосий восита сифатида классификацияланади. Худду шу тарзда, агар эҳтиёт қисмлари ва сервис асбоб-ускуналари асосий воситалар объектларини эксплуатация қилиш билан боғлиқ ҳолда фойдаланилган тақдирда асосий восита сифатида ҳисобга олинади.

Актив сифатида тан олинishi мумкин бўлган асосий воситалар объекти **таннархи бўйича** баҳоланади. Асосий воситаларни **бошланғич қийматининг** элементлари қуйидагилардан ташкил топган:

- Харид баҳоси, шу жумладан импорт пошлиналари ва харид жараёнида қайтарилмайдиган солиқлар (савдо чегирмаси чиқарилади);
- активни мўлжаллаган жойига ортиб олиб келиш ва уни ишчи ҳолатга келтириш бўйича тўғридан-тўғри харажатлар, масалан:
 - Асосий воситаларни яратиш ёки харид қилиш билан бевосита боғлиқ ходимларни рағбатлантириш харажатлари (19-сон БҲХС “Ходимларни рағбатлантириш” стандартига мувофиқ);
 - Майдонни тайёрлаш харажатлари;
 - Ортиш ва тушириш харажатлари;
 - Монтаж ва ўрнатиш харажатлари;

- Асбоб-ускуналарни тестдан ўтказиш (синаш натижасида олинган махсулотларни сотишдан олинган тушум чиқарилади);

- Профессional хизматлар қиймати.

• Активни териш, демонтаж ва у жойлашган майдонни тикланишининг мўлжалдаги қиймати. Бундай мажбуриятлар активни харид қилиш momentiда ёки маълум бир давр давомида активдан захираларни ишлаб чиқаришдан ташқари мақсадларда фойдаланиш натижасида юзага келиши мумкин.

Ташкилот асосий воситаларга қилинган харажатларини уларни сарфланиш momentiда тан олади. Булар қўйидагиларни ўз ичига олади:

1. Асосий воситалар объектларини харид қилиш ва жиҳозлаш билан боғлиқ ҳолда сарфланган харажатлар;

2. ушбу объектни бойитиш, қисман алмаштириш ва унга хизмат кўрсатилиши оқибатида амалга оширилган харажатлар (10§).

Халқаро стандартга мувофиқ асосий воситаларни эксплуатация қилиш билан боғлиқ келгусида амалга ошириладиган харажатларни учта гуруҳга бўлиш мумкин (12-14 §):

1) Жорий таъмирлаш ва техник хизмат кўрсатиш харажатлари. Ушбу харажатлар асосий воситалар объектларининг баланс қийматида тан олинмайди, яъни улар асосий воситаларнинг баланс қийматининг кўпайишига олиб келмайди. Улар юз бериши давомида фойда ва зарарларда тан олинади;

2) асосий воситалар объектларининг йирик қисмлари ва агрегатларини, бино ичида ички кўчма деворлар билан ажратиш, конструкция элементларини жиҳозлаш харажатлари. Масалан, печь маълум бир вақт ўтгандан кейин футеровкасини алмаштиришни, ёки самолётнинг ички жиҳозланиши, мисол учун фюзеляжнинг фойдали хизмат қилиш муддати давомида, ўтиргичлари ва борт ошхонаси бир неча марта алмаштиришни талаб этади. Тан олиш принципларига мувофиқ ушбу харажатлар амалга ошириш momentiда ушбу объектларнинг қисмий алмаштирилиши унинг баланс қийматида тан олинади;

3) асосий воситалар объектларини эксплуатация қилишни давом эттиришнинг муҳим шартларидан бири айрим носозликларни аниқлаш учун йирик техник текширувлар (масалан ҳаво суда, яъни самолётлар). Бунда боғлиқ равишда айрим эҳтиёт қисмлари алмаштирилиши ва алмаштирилмаслиги мумкин. Бундай ҳар бир текширув харажатлари тан олиш мезонларига риоя қилган ҳолда объектнинг баланс қийматида тан олинади.

Асосий воситалар билан боғлиқ келгуси харажатлар актив сифатида тан олинади, қачонки улар бошланғич ҳисоблаган нормативларига нисбатан меҳнат унумдорлигини оширишига олиб келадиган ҳолда активларнинг ҳолатини яхшилашга сабаб бўлса:

(а) Хизмат қилиш муддати ва унинг қувватини оширувчи асосий воситалар объектлари модификацияси;

(б) ишлаб чиқараётган маҳсулотнинг сифатини салмоқли даражада юксалишига олиб келадиган машиналарнинг деталлари ва қисмларини такомиллаштириш;

(с) олдингисига нисбатан ишлаб чиқариш харажатларини салмоқли даражада қисқаришини таъмин этувчи янги ишлаб чиқариш жараёнларининг жорий қилиниши.

Хорижий тажрибаларга мувофиқ капитал харажатлар активларнинг хизмат қилиш муддатини узайишига олиб келса, ушбу харажатлар депресиация суммасини камайтиришга олиб борилади. Натижада, активларнинг бошланғич қиймати ўзгармайди, унинг қолдиқ қиймати эса ушбу капитал харажатлар суммасига ошади.

2-мисол. Қурилиш компанияси эксковаторни капитал таъмирдан ўтказди. Унинг бошланғич қиймати 16.000 АҚШ доллари. Белгиланган хизмат қилиш муддати 6 йил. Ликвидацион қиймат 800 АҚШ долларида белгиланган. 3 йил давомида ҳисобланган депресиация суммаси 7.600 АҚШ долларга тенг. Капитал таъмирлаш 4-йилнинг бошида амалга оширилди ва унинг суммаси 2.500 АҚШ долларини ташкил этди. Ушбу берилган маълумотлар бўйича

активнинг 4-йил учун депресиацияланадиган қолдиқ қийматини ва депресиация суммасини ҳисоблаймиз (4.4-жадвал):

4.4-жадвал

Асосий воситалар қолдиқ қиймати ва депресиация суммаси ҳисоби

	<i>Капитал таъмирот ўтказилгунга қадар</i>	<i>Капитал таъмирот ўтказилгандан кейин</i>
Бошланғич қиймати	16000 \$	16000 \$
Жамғарилган депресиация	$(16000-800)*3/6=7600$	$7600-2500=5100$
Қолдиқ қиймат	$16000-7600=8400$	$16000-5100=10900$
Тўртинчи йил учун депресиация суммаси		$(10900-800) / (6-3)=3367$

Ушбу мисолдан кўриниб турибдики, капитал таъмирот харажатлари суммаси жамғарилган депресиация суммасининг камайишига олиб борилган ва натижада активнинг қолдиқ қийматининг ошишига эришилган.

3-мисол. АЭСга эга бўлган компания қонунчиликка мувофиқ 4 йилда бир марта ўзининг ядро реакторини регламент текширувидан ўтказди. 2012 йил 10-февралда фирма бу текширувни ўтказди ва бунинг харажати 30.000 АҚШ доллариға тенг бўлди. 3 йилдан кейин қонунчилик ўзгарди ва текширув ҳар 3 йилда ўтказиладиган бўлди. ҚҚС - 10%.

Ушбу маълумотлар асосида компания 2012 йил 10 февралда ўзининг молиявий ҳисоботида текширув бўйича харажатларни тан олди. Буни қуйидаги бухгалтерия ёзувида кўриш мумкин:

Д-т Асосий воситалар – текширув ишлари.....\$30.000

Д-т Тўланган ҚҚС – ҚҚС суммасига.....3000

К-т Тўланадиган счётлар.....\$ 33.000

Кейинги уч йил давомида мажбурий текширув харажатларини амортизациялайди:

Д-т Депресиация бўйича харажатлар – депресиация суммаси..\$7500

К-т Жамғарилган депресиация $(30000/4 = 7500)$ \$7500

Белгиланган тартиб ўзгаргандан кейин навбатдаги текширув 2014 йил 15-февралда навбатдаги синов текширув ўтказилди ва бу фирмаға \$40.000 га тушди. ҚҚС -10%. Стандарт талабларига мувофиқ, фирма текширув харажатларини асосий восита сифатида тан олади ва олдинги ўтказилган

синов текиширув харажатлари асосий воситалардан ҳисобдан чиқарилади ва депресиация қилинмай қолинган қисми компаниянинг операцион харажатлари сифатида эътироф этилади.

Д-т Асосий воситалар – синов текиширув харажатлари.....\$40.000

Д-т Тўланган ҚҚС – ҚҚС суммасига.....4000

К-т Тўланадиган счётлар.....\$44.000

*Д-т Жамғарилган депресиация (7500*3).....\$22.500*

Д-т Операцион харажатлар.....7500

К-т Асосий воситалар.....\$30.000

Манба: Аверчев И.В. МСФО. 1000 примеров применения-М.: Рид Групп, 2011.-180 с.

Ташкилот ўзининг ҳисоб сиёсатида стандартнинг 30-бандида изохланган **бошланғич қиймат модели** ёки 31-бандига мувофиқ **қайта баҳолаш моделидан** бирини танлаши керак ва танланган ҳисоб сиёсати асосий воситаларнинг бутун классификация бўйича қўлланилиши шарт.

Актив сифатида дастлабки тан олингандан сўнг асосий воситалар объектлари жамғарилган депресиация ва қадрсизланишдан кўрилган жамғарилган зарарни чегириб ташлагандан кейинги унинг бошланғич қийматида ҳисобга олинади (30§).

Адолатли қиймати ишончли баҳоланиши мумкин бўлган актив сифатида тан олингандан асосий восита объекти қайта баҳолаш санасида адолатли қийматга тенг бўлган қайта баҳоланадиган миқдорда ҳар қандай жамғарилган депресиация ва ҳар қандай қадрсизланишдан кўрилган жамғарилган зарар чегирилиб ҳисобга олинади. Қайта баҳолаш активларнинг баланс қийматининг ҳисобот санасида адолатли баҳоланиши қўллашда аниқланадиган қийматидан салмоқли фарқ қилинишига йўл қўйилмаслиги керак (31§).

Ҳисобот санасида асосий воситаларнинг баланс қиймати билан адолатли қиймати ўртасида салмоқли фарқ юзага келмаслиги учун қайта баҳолаш етарли даражада мунтазам ўтказилиши керак. Қайта баҳолаш асосий воситаларнинг классларига нисбатан ҳар бир объект бўйича индивидуал ўтказилади.

Ер ва бино каби объектлар учун профессионал баҳоловчилар томонидан одатий методлардан фойдаланиб амалга оширилади. Машина ва асбоб-ускуналарнинг адолатли қиймати уларнинг қайта баҳолаш моментида бозор қиймати асосида аниқланади.

Қайта баҳолашда даставвал ҳисобланган депресиация суммаси асосий воситалар счётига ўтказилиб ҳисобдан чиқарилади, кейин эса олинган қолдиқ қиймат шундай даражагача қайта баҳоланадики, қайсики қайта баҳоланган сумма унинг адолатли қийматига тенг бўлади (яъни, бошланғич қиймат адолатли қийматга айланади, жамғарилган депресиация эса нолга тенг бўлади).

Қайта баҳолашда оширилган қиймат (қайта баҳолашдаги ижобий натижалар) капитал счётига (асосий воситаларни қайта баҳолаш бўйича резерв) ва бошқа тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилади.

Қайта баҳолашда туширилган қиймат (қайта баҳолашдаги салбий натижалар) фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботга олиб борилади.

Бу борада стандартда қуйидаги қоидалар баён этилган.

Агар активнинг баланс суммаси қайта баҳолаш натижасида ошса, у ҳолда кўпайиши тўғридан-тўғри капиталда “қайта баҳолашдан ўсиши” номланишидаги моддада акс эттирилади. Бироқ, бу кўпайиш фойда ва зарарларда ҳам қайсидир даражада тан олинади, қачонки худди шу актив бўйича олдин фойда ва зарарларда тан олинган қайта баҳолашдан кўрилган зарарни қоплашга йўналтирилса (39§).

Агар активнинг баланс қиймати қайта баҳолаш натижасида камайса, бундай камайиш фойда ва зарарларда тан олинади. Бироқ қайта баҳолашдан кўрилган зарар худду шу актив бўйича олдин қайта баҳолашдан ўсиш натижасида кредит сальдоси мавжуд бўлган тақдирда тўғридан-тўғри капиталнинг “қайта баҳолашдан ўсиши” номланишидаги моддасини дебетлаш зарур бўлади (40§).

Ушбу жараёнларни схематик равишда қуйидаги жадвалда акс эттирамиз.

	<i>Қийматнинг ошиши</i>	<i>Қийматнинг камайиши</i>
Биринчи қайта	“Капитал ва резерв” бўлимида қайта баҳолаш бўйича резерв моддасига олиб	Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда.

баҳолаш	борилади. Бошқа тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилади	
Кейинги қайта баҳолаш	Агар олдинги қайта баҳолашда қийматнинг камайиши юз берган бўлса, кейинги қайта баҳолашда қийматнинг ошиши даставвал олдинги фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботга олиб борилган зарарни қоплашга ва ундан кейинги қолган қисми “капитал ва резерв” бўлимида қайта баҳолаш резерви моддасига олиб борилади. Бошқа тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилади.	Агар олдинги қайта баҳолашда қийматнинг ошиши юз берган бўлса, кейинги қайта баҳолашда қийматнинг камайиши “Капитал ва резерв” бўлимида қайта баҳолаш резерви моддасининг камайишига ва ундан қолган қисми эса фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилади.

Асосий воситалар объектларини чиқарилишида қайта баҳолаш бўйича резерв тўлиқ тақсимланмаган фойдага ўтказилади.

Асосий воситалар объектларини фойдаланиш баробарида қайта баҳолаш бўйича резервни тақсимланмаган фойдага қуйидаги иккита депрессияция суммалари ўртасидаги фарқ сифатида ўтказиш мумкин:

- Қайта баҳоланган қиймати асосида ҳисобланган депрессияция харажатлари; ва
- қайта баҳолаш қиймати модели қўлланилмаган ҳолларда ҳисобланган депрессияция харажатлари.

4-мисол. 2014 йил 1-январда фирма А 100.000 АҚШ долларига асбоб-ускуна харид қилиб олди. Мўлжалланган фойдали хизмат қилиш муддати 10 йил, ликвидацион қиймати эса нолга тенг. Депрессияция бир маромда тақсимлаш методи асосида ҳисобланади. Йил охирида ҳолис баҳоловчиларни жалб қилган ҳолда қайта баҳолаш амалга оширилди. Ҳолис экспертларнинг баҳолашлари бўйича асбоб-ускуна \$135.000 га баҳоланди. Қайта баҳолангунга қадар асосий восита бошланғич қиймати \$100.000 га, жамғарилган депрессияция \$10.000 га ва баланс (қолдиқ) қиймати \$90.000 га тенг.

Қайта баҳолаш санасида бошланғич қиймат ва жамғарилган депрессияция суммаси мутаносиб қайта ҳисобланади ва натижада баланс қиймати унинг адолатли қийматига тенг бўлади.

Асосий воситанинг бошланғич қиймати:

$$(\$100000 * \$135000) / \$90000 = \$150000$$

Жамғарилган депрессияция:

$$(\$10000 * \$135000) / \$90000 = \$15000$$

Асосий воситанинг баланс қиймати

$$(\$150000 - \$15000) = \$135000$$

А фирмасининг бухгалтерия ёзувлари қуйидагича бўлади:

1-вариант;

Д-т Асосий воситалар - бошланғич қиймати.....\$50000

К-т Капитал – қайта баҳолашдан ўсиш.....\$50000

Д-т Капитал - қайта баҳолашдан ўсиш.....\$5000

К-т Жамғарилган депрессияция.....\$5000

2-вариант;

Д-т Жамғарилган депрессияция.....\$10000

К-т Асосий воситалар.....\$10000

Д-т Асосий воситалар.....\$45000

К-т Қайта баҳолашдан ўсиш.....\$45000

Манба: Аверчев И.В. МСФО. 1000 примеров применения-М.: Рид Групп, 2011.-185 с.

5-мисол. Компания томонидан актив 2008 йил 1 январда \$40.000 долларга харид қилинган. Кутилаётган фойдали хизмат қилиш муддати – 10 йил. Компания ушбу активнинг ликвидацион қийматини нолга тенг деб баҳолаган. Актив чизиқли метод асосида депрессияланади. 2009 йил 31 декабрь ҳолатида активнинг адолатли қиймати \$40.000 га тенг бўлганлиги аниқланган. Икки йил давомида активнинг баланс қиймати унинг қопланадиган қийматига тенг бўлган. Бироқ, 2012 й 31 декабрь ҳолатида ўтказилган баҳолашда унинг қопланадиган қиймати \$18.000 дан ошмаган.

Топириқ. Қайта баҳолаш ва унинг депрессияция бўйича бухгалтерия ёзувларини амалга ошириш.

Ечиш:

1. 2008 йил 1-январда активни харид қилиш

Д-т Асосий воситалар.....\$40.000

К-т Пул маблағлари.....\$40.000

2. 2008 йил 31-декабрга ҳисобланган йиллик депрессияция суммаси
 (\$40.000 / 10 йил = \$4.000)

Д-т Депрессияция харажатлари.....\$4.000

К-т Жамғарилган депрессияция.....\$4.000

3. 2009 йил 31-декабрга ҳисобланган депрессияция суммаси

Д-т Депрессияция харажатлари.....\$4.000

К-т Жамғарилган депрессияция.....\$4.000

4. 2009 йил 31-декабрга актив қайта баҳоланди

4.1. 2009 йил 31-декабрга активнинг қиймати \$40.000 гача оширилди.

Д-т Асосий воситалар (баланс қиймати миқдорида).....0

Д-т Жамғарилган депрессияция.....\$8.000

К-т Қайта баҳолаш бўйича резерв (40.000-32.000=8000).....\$8.000

4.2. 2010 йил 31-декабрда йиллик депрессияция суммаси ҳисобланди
 \$5.000 (\$40.000/ 8 йил = \$5.000) ва резерв депрессияцияси \$1.000 (8000/8 = 1000).

Д-т Депрессияция харажатлари.....\$5.000

К-т Жамғарилган депрессияция.....\$5.000

Д-т Қайта баҳолаш бўйича резерв.....\$1.000

К-т Тақсимланмаган фойда.....\$1.000

4.3. 2011 йил 31-декабрь йиллик депрессияция суммаси ҳисобланди.

Д-т Депрессияция харажатлари.....\$5.000

К-т Жамғарилган депрессияция.....\$5.000

Д-т Қайта баҳолаш бўйича резерв.....\$1.000

К-т Тақсимланмаган фойда.....\$1.000

4.4. 2012 йил 31-декабрида йиллик депрессияция суммаси ҳисобланди.

Д-т Депрессияция харажатлари.....\$5.000

К-т Жамғарилган депрессияция.....\$5.000

Д-т Қайта баҳолаш бўйича резерв.....\$1.000

К-т Тақсимланмаган фойда.....\$1.000

5. Баланс қийматини камайтириши \$18.000 гача

Д-т Депресиация (барча йигилган сумма).....\$15.000

Д-т Қайта баҳолаш бўйича резерв (8000 - 3x1000.....\$5.000

Д-т Активни қайта баҳолашдан зарар.....\$2.000

К-т Асосий воситалар (40.000 - 18.000).....\$22.000

Манба:©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году. 1012-бет

Асосий воситалар класси деганда мазмуни жиҳатидан ва ташкилот операцияларида фойдаланиш хусусияти бўйича бир хил бўлган активлар гуруҳига айтилади. Асосий воситаларнинг алоҳида классларига қуйидагилар киради:

(a) Ер участкалари;

(b) ер участкалари ва бино;

(c) машина ва асбоб-ускуналар;

(d) сув судалари;

(e) ҳаво судалари;

(f) автотранспорт воситалари;

(g) мебель ва териб қўйиладиган муҳандислик асбоб-ускуналари элементлари;

(h) офис асбоб-ускуналари (37-§).

Асосий воситаларнинг ҳар бир компоненти, қайсики бошланғич қиймати объектнинг тўплам таннархига нисбатан салмоқли ҳисобланса алоҳида депресиацияланиши шарт.

6-мисол. Масалан, ҳаво йўллари компанияси қиймати 24.000.000 АҚШ доллариға тенг транспорт самолётини харид қилиб олди. Тўртта двигатели қиймати 1.000.000 АҚШ доллариға тенг бўлиб узвий ҳар 4 йилда, авионика қиймати 6.000.000 АҚШ доллари ҳар 10 йилда, қаноти ва фюзеляж қиймати 14.000.000 АҚШ доллари 20 йилда алмаштирилиши қатъий талаб этилади. Компания двигатель, авионика, қаноти ва фюзеляжни алоҳида асосий восита сифатида ҳисобга олади ва ҳар йили уларнинг ҳар бирининг депресиациясини алоҳида ҳисоблайди.

Д-т Авиаташиш таннархи – двигатель депресиацияси.....\$250.000

<i>Д-т Авиаташиши таннархи – авионика депресиацияси.....</i>	<i>\$600000</i>
<i>Д-т Авиаташиши таннархи – қанот ва фюзеляж депресиацияси...</i>	<i>\$700000</i>
<i>К-т Жамғарилган депресиация – двигатель.....</i>	<i>\$250000</i>
<i>К-т Жамғарилган депресиация – авионика.....</i>	<i>\$600000</i>
<i>К-т Жамғарилган депресиация – қаноти ва фюзеляж.....</i>	<i>\$700000</i>

Манба: Аверчев И.В. МСФО. 1000 примеров применения-М.: Рид Групп, 2011.-187- с.

Ҳар бир давр учун депресиация ажратмалари фойда ва зарарларда тан олинади, агарда улар бошқа активнинг баланс қийматига киритилмаган бўлса.

Депресиация бўйича харажатларни аниқлаш қуйидаги баҳолашлар орқали амалга оширилади:

- Кутилаётган ликвидацион қиймат;
- активнинг депресиацияланадиган қиймати;
- кутилаётган фойдали хизмат муддати;
- фойдаланиладиган депресиация методлари.

Активнинг депресиацияланадиган қиймати унинг фойдали хизмат муддатига тақсимланиши мажбурий тартибда амалга оширилади.

Активларнинг ликвидацион қиймати ва фойдали хизмат муддати мажбурий тартибда энг бўлмаганда молиявий йилнинг охирида қайта кўриб чиқилиши керак. Агар жорий кутилиши олдинги баҳоланишлардан фарқ қилса, ушбу ўзгаришлар ҳисобда баҳолашдаги ҳисоб-китоблар ўзгариши сифатида қабул қилинади ва 8-сон МҲХС “Ҳисоб сиёсати, ҳисоб-китоб баҳолашларидаги ўзгаришлар ва хатолар” халқаро стандарти асосида амалга оширилади.

Депресиация активнинг адолатли қиймати унинг баланс қийматидан ошиб кетганда ҳам давом эттирилади (тан олинади), бунда активнинг ликвидацион қиймати унинг баланс қийматидан ошиб кетмаслиги шарт. Агар ликвидацион қиймат баланс қийматидан ошиб кетса, депресиация нолга тенг бўлади. Ремонт ва активга техник хизмат кўрсатилиши унинг депресиацияланишини бекор қилмайди.

Активнинг депресиацияланадиган қиймати унинг бошланғич қийматидан ликвидацион қийматини айириш орқали топилади.

7-мисол: 2014 йил 1-январда компаниянинг А асбоб-ускунасининг бошланғич қиймати 250.000 АҚШ доллариға тенг. Ликвидацион қиймати 8.000 АҚШ доллариға баҳоланмоқда. А асбоб-ускунанинг фойдали хизмат қилиш муддати 10 йил. У ҳолда объектнинг бир йиллик депрессияция суммаси қуйидагича аниқланади:

$$(\$250.000 - \$8.000)/10 = \$242.000/10 = \$24.200$$

Активларнинг фойдали хизмат муддати 16-сон МХХСларига мувофиқ унинг қайси депрессияция гуруҳига тааллуқлигига қараб эмас, балки қуйидаги омилларга қараб белгиланади:

- a) Кўзда тутилган жисмоний эскириши;
- b) иш сменаларининг сони;
- c) таъмирлаш ва хизмат кўрсатиш дастури;
- d) туриб қолган пайтида сақлаш шарт-шароитлари ва хизмат кўрсатилиши;
- e) ишлаб чиқариш жараёни ўзгариши ёки такомиллаштирилиши натижасида маънавий ёки тижорат эскириши;
- f) активдан фойдалиниш натижасида ишлаб чиқарилаётган маҳсулот (хизматлар)га бозорда эҳтиёж ҳажмининг ўзгариши;
- g) активдан фойдаланишининг ҳуқуқий ва бошқа анологик чегараланишлари (масалан, ижара муддати);
- h) корхонанинг инвестициявий сиёсати, эскирган асбоб-ускуналарни алмаштириш жадвали ва бошқалар;

Ер участкалари ва бино алоҳида активлар ҳисобланади ва ҳисобда алоҳида кўрсатилади, холбуки улар бир-биридан ажралмаган ҳолда харид қилиб олинган бўлсада. Ер участкалари муддатсиз ҳисобланади ва уларга депрессияция ҳисобланмайди.

Активнинг депрессияцияси у қачон фойдаланишга тайёр бўлгандан кейин бошланади, яъни, қачонки активнинг жойлашиши ва ҳолати ташкилот раҳбариятининг кўзда тутган мақсадларида фойдаланишни таъминлайди.

Депресиация ҳисоблаш активнинг тан олинishi тугатилиши билан тугатилади.

Фойдаланадиган депресиация методи ташкилотнинг келгусидаги иқтисодий нафнинг истеъмол қилиниши даражасини акс эттириши лозим.

Активга нисбатан қўлланиладиган депресиация ҳисоблаш методи энг камида молиявий йилнинг охирида қайта кўриб чиқилиши лозим ва агар активда мужассамлашган келгусидаги иқтисодий нафнинг кутилаётган истеъмол қилиниши даражасида салмоқли ўзгаришлар аниқланса, ушбу метод юз берган ўзгаришни қайд қилиш учун тўғирланиб олинishi лозим. Ушбу тўғирланиш 8-сон МҲХС халқаро стандартига мувофиқ ҳисобда бухгалтерия баҳоланишидаги ўзгаришлар сифатида акс эттирилиши лозим (60, 61 ва 62-§).

Активнинг депресиацияланадиган қийматини фойдали хизмат муддати давомийлигига систематик тақсимлаш учун турли усуллардан фойдаланиш мумкин. Уларга бир маромда тақсимлаш методи, қолдиқни камайтириш методи ҳамда ишлаб чиқарилган миқдор бирлиги методларини киритиш мумкин. Бир маромда ҳисоблаш методи депресиациянинг доимий суммасини активнинг фойдали хизмат муддати давомида ҳисобланишига айтилади. Қолдиқни камайтириш методи фойдали хизмат қилиш муддати давомийлигида ҳисобланадиган депресиация суммасини камайтирилишига олиб келади. Ишлаб чиқариш миқдори бирлиги методи кўзда тутилган фойдаланиш ёки кўзда тутилган унумдорликдан келиб чиқиб депресиация суммасини ҳисоблашга асосланади. Ташкилот қайси метод активларда мужассамлашган иқтисодий нафнинг истеъмол қилинишини энг аниқ ифодаласа шу методни танлайди. Танланган метод келгусидаги иқтисодий нафнинг истеъмол қилиниши даражасида ўзгариш юз берганга қадар кетма-кет у даврдан бу даврда ўтиб қўлланилади (63§).

Бир маромда тақсимлаш методини (Straight line Method) қўллашда қуйидаги кўрсаткичлар талаб этилади: активнинг бошланғич қиймати, активнинг ликвидацион қиймати ва фойдали хизмат қилиш муддати:

$$\text{Депресиация суммаси} = (\text{Таннарх} - \text{ликвидацион қиймат}) / \text{фойдали хизмат муддати}$$

8-мисол. Б асбоб-ускунанинг бошланғич қиймати 20.000 АҚШ доллари, ликвидацион қиймати 2000 АҚШ долларига тенг. Фойдали хизмат қилиш муддати 5 йил. Баҳоланган ишлаб чиқариш қуввати бирликда 100.000. Биринчи йил 30.000 бирлик, иккинчи йил 25.000 бирлик, учинчи йил 20.000, тўртинчи йил 15.000 бирлик, бешинчи йил 10.000 бирлик ишлаб чиқарилган.

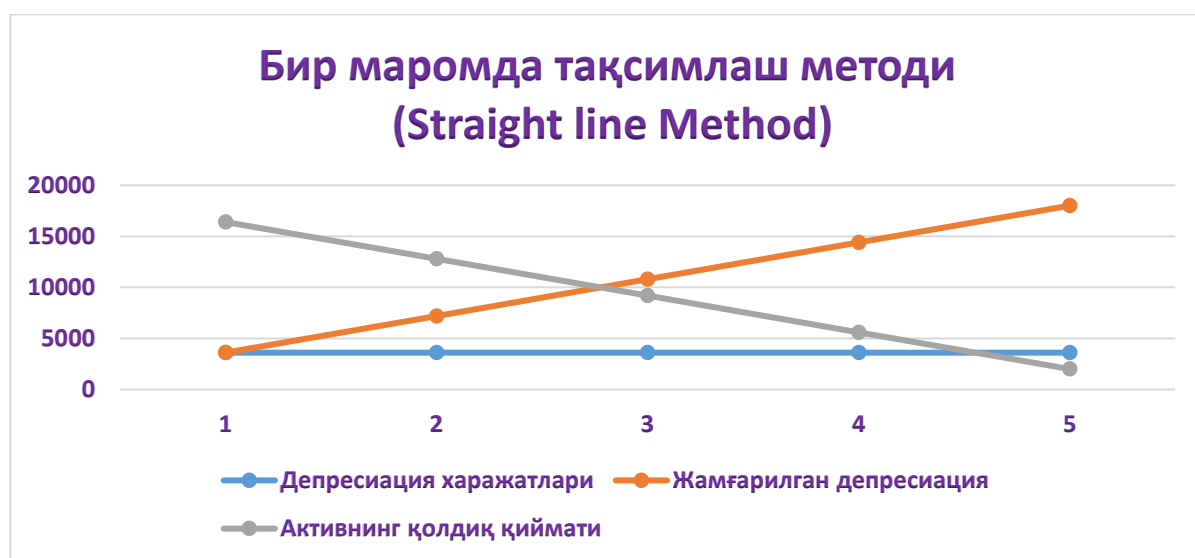
$$\text{Йиллик депресиация суммаси} = (\$20.000 - \$ 2000) / 5 = \$18.000/5 = \$3600$$

Беш йиллик натижани қуйидаги жадвалда умумлаштиришимиз мумкин (4.5-жадвал):

4.5-жадвал

Бир маромда тақсимлаш методи

Йиллар	Депресиация харажатлари	Жамғарилган депресиация (йил охирида)	Активнинг қолдиқ қиймати (йил охирида)
Бошланғич таннарх			\$20.000
1	\$3.600	\$3.600	16.400
2	3.600	7.200	12.800
3	3.600	10.800	9.200
4	3.600	14.400	5.600
5	3.600	18.000	2.000



Ушбу жадвал маълумотларидан кўришиб турибдики, (а) ҳар бир йил учун депрессияция суммаси ўзгармас бир хил суммани ташкил этмоқда; (б) жамғариладиган депрессияция суммаси ҳар йили ўзгармас бир хил суммага кўпаймоқда; (с) активнинг қолдиқ қиймати айнан шу суммага ҳар йили камаймоқда.

Ишлаб чиқарилган миқдор бирлиги методларини (Units-of-Production Method) депрессияция харажатлари баҳоланган ишлаб чиқариш қуввати бирлигига боғлиқ бўлади.

Депрессияция даражаси = (Таннарх – Ликвидацион қиймати / ишлаб чиқариш қуввати, бирликда

Депрессияция суммаси = Депрессияция даражаси * йил давомида ишлаб чиқарилган маҳсулот бирлиги

Ушбу формуладаги кўрсаткичларининг қийматини қўйсак, депрессияция даражаси келиб чиқади.

Депрессияция даражаси = $(20000 - 2000) / 100000 = 18000/100000 = \$0.18$

Йиллик депрессияция суммасини топиш учун ҳар йили ишлаб чиқарилган маҳсулот бирлигини депрессияция даражасига кўпайтириш талаб этилади.

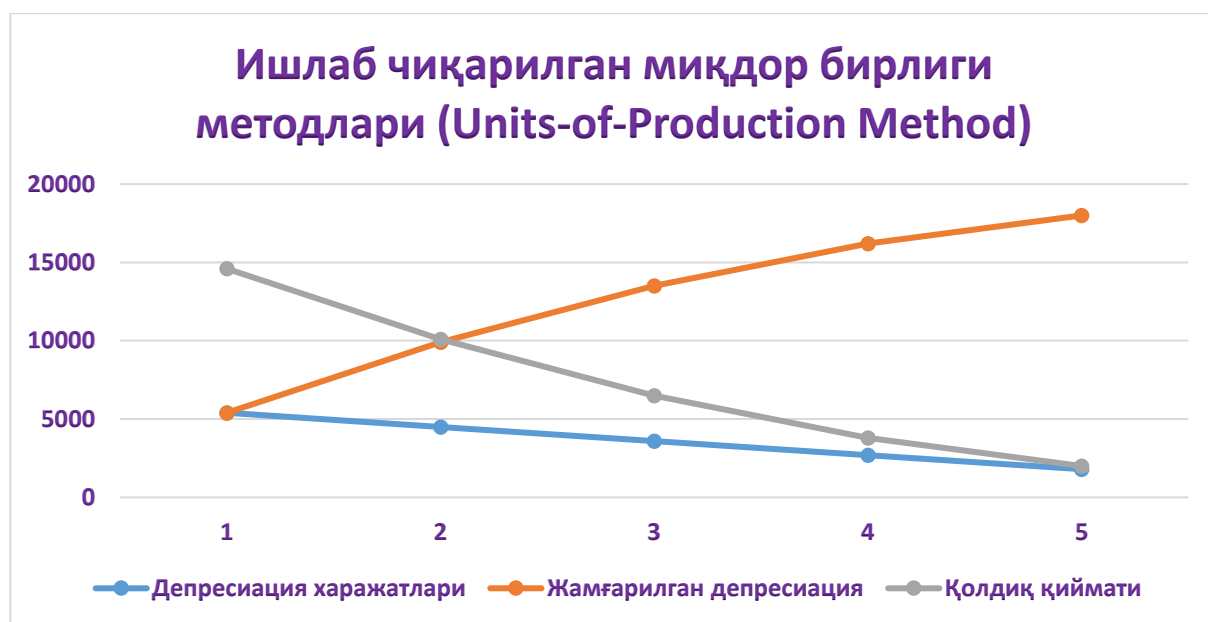
Депрессияция суммаси (биринчи йил) = $0.18 \times 30000 = \$5400$

Ҳисоб-китоб натижаларини қуйидаги жадвалда расмийлаштирамиз (4.6-жадвал):

4.6-жадвал

Ишлаб чиқарилган миқдор бирлиги методи

Йиллар	Депрессияция харажатлари	Жамғарилган депрессияция	Қолдиқ қиймати (йил охирида)
Бошланғич таннарх			\$20.000
1	$0.18 \times 30.000 = \$5.400$	\$5.400	14.600
2	$0.18 \times 25.000 = 4.500$	9.900	10.100
3	$0.18 \times 20.000 = 3.600$	13.500	6.500
4	$0.18 \times 15.000 = 2.700$	16.200	3.800
5	$0.18 \times 10.000 = 1.800$	18.000	2.000



Жадвал маълумотларидан хулоса қилиш мумкинки, депресиация харажатлари, жамғарилган депресиация ва активнинг қолдиқ қиймати бевосита маҳсулот бирлиги билан боғлиқ. Ушбу усулни қўллаган пайтда депресиация харажатлари ўзгарувчан харажатга айланади, қайсики у бевосита ишлаб чиқариш ҳажмига тўғридан-тўғри боғлиқ бўлади.

Тезлаштирилган депресиация активнинг фойдали хизмат қилиш муддатининг дастлабки йилларида депресиация харажатлари унинг қолган кейинги йилларига нисбатан катта бўлади. Унга мувофиқ равишда кейинги йилларда депресиация харажатлари кичик бўлади. Бунга иккита сабаб бор:

1. Активнинг дастлабки фойдаланиш йилларида кўпроқ даромад келтиради, сабаби у бошланғич йилларида кейинги йилларга нисбатан самарали натижа беради.

2. Кейинги йилларда таъмирлаш харажатлари ортади. Натижада ҳисобот даврда активдан фойдаланиш харажатлари, яъни уни таъмирлаш харажатлари ва депресиация харажатлари бир маромликни сақлаб қолади.

Тезлаштирилган депресиациянинг иккита усули эътироф этилади: Сум рақам ва қолдиқни камайтириш усуллари.

Сум - рақам (Sum of the years – Digits Method) методида ҳар бир йил учун депресиация харажатлари бошланғич таннархдан ликвидацион қиймат

чегирилгандан кейинги суммани доминатор ва номератор рақамлари асосида тақсимлашга асосланади.

Доминатор юқоридаги мисолимизда қуйидагича ҳисобланади: $5+4+3+2+1=15$. Фойдали хизмат қилиш муддати катта бўлганда доминаторни қуйидаги формула орқали ҳисоблаш мақсадга мувофиқдир.

$S = n((n+1)/2)$, бунда n – активнинг фойдали хизмат қилиш муддати.

$S = 5((5+1)/2) = 15$ га тенг

Номератор ҳар бир йил бўйича 5, 4, 3, 2 ва 1 ни ташкил этади.

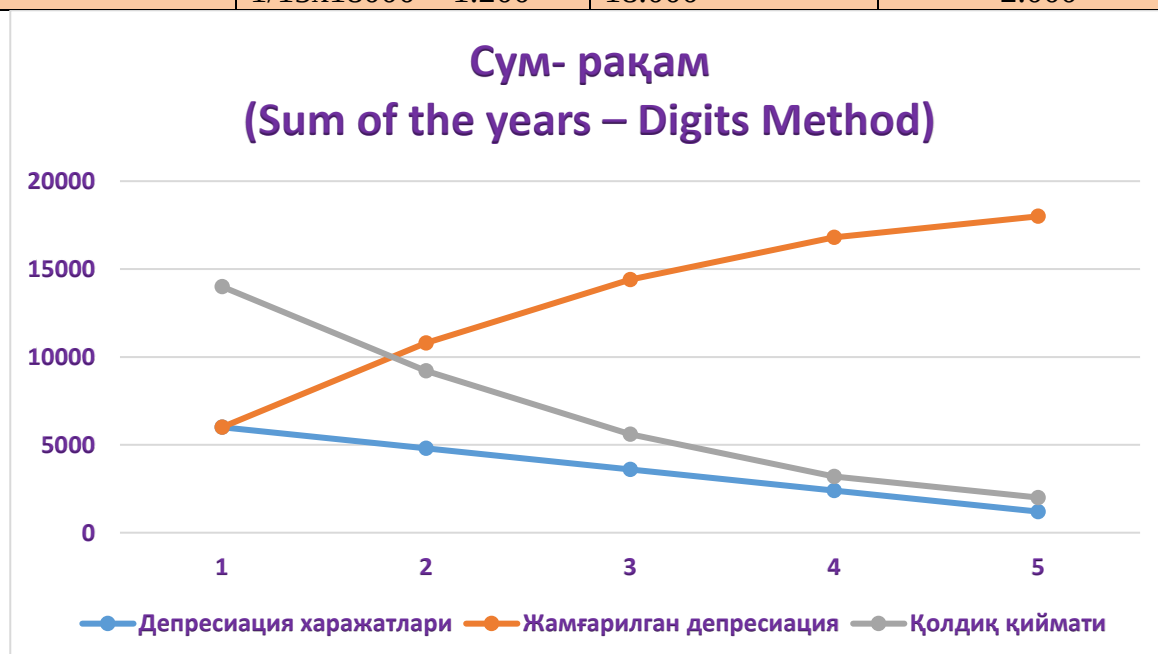
Депрессияция нисбати биринчи йил учун $5/15$, иккинчи йил учун $4/15$, учинчи йил учун $3/15$, тўртинчи йил учун $2/15$, бешинчи йил учун $1/15$, жами $15/15$ ни ташкил этади.

Ҳисоб-китоб натижаларини қуйидаги жадвалда расмийлаштирамиз (4.7-жадвал):

4.7-жадвал

Сум-рақам методи

Йиллар	Депрессияция харажатлари	Жамғарилган депрессияция	Қолдиқ қиймати (йил охирида)
Бошланғич таннаҳр			\$20.000
1	$5/15 \times 18000 = \$6.000$	\$6.000	14.000
2	$4/15 \times 18000 = 4.800$	10.800	9.200
3	$3/15 \times 18000 = 3.600$	14.400	5.600
4	$2/15 \times 18000 = 2.400$	16.800	3.200
5	$1/15 \times 18000 = 1.200$	18.000	2.000



Жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, сум-рақам усулида бир текисда тақсимлаш усулига нисбатан депресиация харажатлари активдан фойдаланишнинг дастлабки йилларида кейинги йилларга нисбатан салмоқли катта миқдорни ташкил этмоқда.

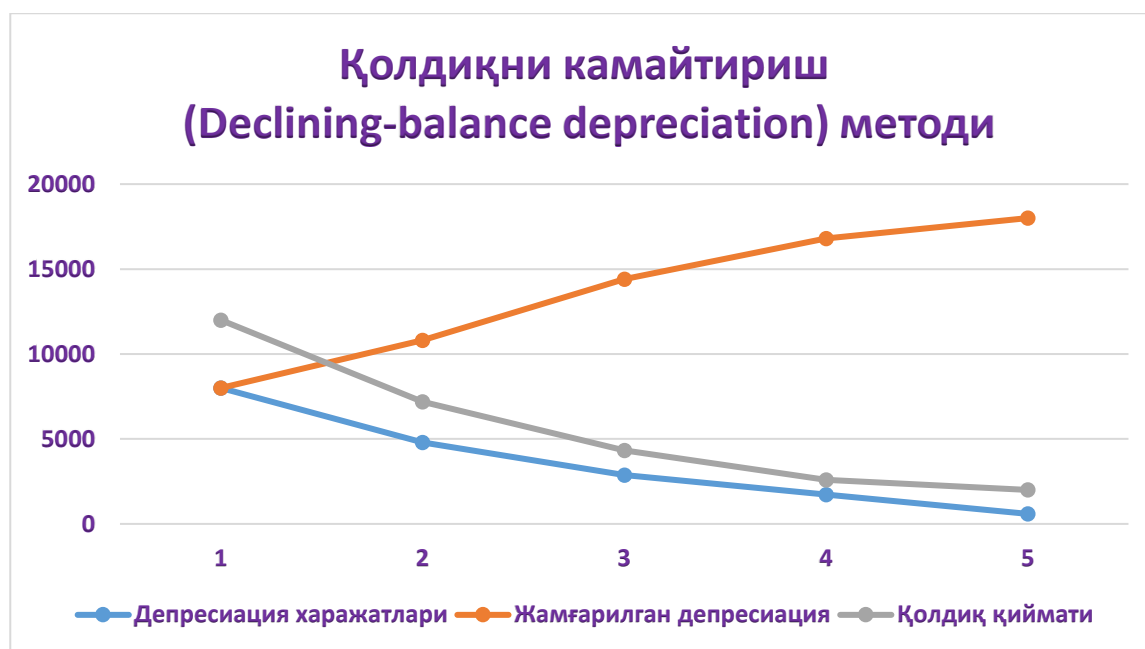
Қолдиқни камайтириш (Declining-balance depreciation) методи бир текисда тақсимлаш усулидаги депресиация даражасига нисбатан тезлаштирилган даражани қўллаш орқали амалга ошади. Депресиация суммаси қолдиқ қийматига нисбатан ҳисобланади. Бизнинг мисолимизда актив 5 йил хизмат қилиши кўзда тутилганлиги муносабати билан йиллик депресиация даражаси 20%ни ташкил этади ($1/5 * 100\%$). Тезлаштирилган депресиация даражасини топиш учун ушбу 20%лик даража 2 га кўпайтирилади, яъни 40% бўлади ($2 \times 20\%$).

Ҳисоб-китоб натижаларини қуйидаги жадвалда расмийлаштирамиз (4.8-жадвал):

4.8-жадвал

Қолдиқни камайтириш методи

Йиллар	Депресиация харажатлари	Жамғарилган депресиация	Қолдиқ қиймати (йил охирида)
Бошланғич таннаҳр			\$20.000
1	$(20.000 \times 40\%) / 100 = \$8.000$	\$8.000	12.000
2	$(12.000 \times 40\%) / 100 = 4.800$	12.800	7.200
3	$(7.200 \times 40\%) / 100 = 2.880$	15.680	4.320
4	$(4.320 \times 40\%) / 100 = 1.728$	17.408	2.592
5	$2.592 - 2.000 = 592$	18.000	2.000



Жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, бешинчи йилда қолдиқни камайтириш усулида давом этсак, депресиация суммаси \$1037 ($2592 \times 40\%$) бўлиши керак. Лекин, \$2000 ликвидацион қиймат қолишлигини ҳисобга оладиган бўлсак \$1037 га эмас, балки \$592 ($2592 - 2000$) депресиация суммаси ҳисобланса етарли. Шу боис, 5-йилда депресиация суммаси \$592 ни ташкил этади.

Асосий воситалар қадрсизланганда ёки узатилганда учинчи томондан бериладиган компенсация мажбурий тартибда фойда ва зарарларга киритилади, қачонки ушбу компенсация олинисига қаратилган бўлса.

Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар баланс қийматининг тан олинисини мажбурий тартибда тугатилади:

- (а) чиқарилиши бўйича; ёки
- (б) қачонки унинг эксплуатациясидан ёки чиқарилишидан келгусида ҳеч қандай иқтисодий наф кўрилмаса (67§).

Асосий воситалар объектларининг тан олинисини, тугатилиши муносабати билан юзага келган фойда ва зарарлар мажбурий тартибда ушбу объект тан олинисини тугатилишидаги фойда ва зарарларга киритилади. Фойдани тушум сифатида таснифлаш таъқиқланади (68§).

Асосий воситалар объектларини тан олинishi тугатилиши натижасида юзага келган фойда ва зарарлар мажбурий тарзда, агар мавжуд бўлса тугатилишидан соф тушум билан ушбу объектнинг баланс қиймати ўртасидаги фарқ сифатида аниқланади.

Молиявий ҳисоботда ҳар бир турдаги асосий воситалар учун қуйидаги ахборотлар очиқланиши шарт:

- (a) Ялпи баланс қиймати асоси;
- (b) фойдаланилган депресиация ҳисоблаш методлари;
- (c) қўлланилган фойдали хизмат муддати ёки депресиация нормалари;
- (d) ялпи баланс қиймати ва жамғарилган депресиация (қадрсизланишдан кўрилган жамғарилган зарар)
 - (e) ҳисобот даври бошида ва охирида баланс қиймати
 - (i) келиб тушиши;
 - (ii) чиқарилиши;
 - (iii) корхонани бирлаштиришдан харид қилиниши;
 - (iv) стандартнинг 31, 39 ва 40-бандларида кўзда тутилган тарзда қайта баҳолаш натижасида юзага келган қийматнинг кўпайиши ёки камайиши;
- (v) 36-сон МҲХСга мувофиқ фойда ва зарарларда тан олинган қадрсизланишдан кўрилган зарар;
- (vi) 36-сон МҲХСга мувофиқ фойда ва зарарларда қопланадиган қадрсизланишдан кўрилган зарар;
- (vii) депресиация;
- (viii) молиявий ҳисобот кўрсаткичларини функционал валютадан ҳисобот валютасига қайта ҳисоблашда, шу жумладан, хорижий фаолият тўғрисидаги ҳисоботни ҳисобот бераётган ташкилотнинг ҳисобот валютасига қайта ҳисоблашда юзага келадиган соф курс фарқи;
- (ix) бошқа ўзгаришлар (73§).

Молиявий ҳисоботда бундан ташқари мажбурий тартибда қуйидагилар ҳам очиқланиши шарт:

(а) Кафилликка берилган ва мажбурият таъминоти бўлган асосий воситалар мавжудлиги, мулк ҳуқуқининг чегараланганлик даражаси ҳамда қиймати;

(б) асосий воситалар объектларини қайта жиҳозлашда унинг баланс қийматида тан олинган харажатлар;

(с) асосий воситаларни харид қилишда шартнома мажбуриятлари суммаси;

(д) фойда ва зарарларга киритилган, агар улар тўғридан-тўғри фойда ва зарарларда очиқланмаган бўлса асосий воситалар объектларининг қадрсизланиши, йўқолиши ва узатилишида учинчи томон тарафидан тақдим этиладиган компенсациялар.

Депресиация методлари ва активлар фойдали хизмат методи баҳоланиши профессионал мушоҳада предмети ҳисобланади. Мувофиқ равишда қабул қилинган методлар, фойдали хизматнинг ҳисобдаги муддатлари ва депресиация меъёрлари тўғрисидаги ахборотлар молиявий ҳисобот фойдаланувчиларига раҳбарият томонидан танланган сиёсатни таҳлил қилишга ва бошқа ташкилотлар билан солиштиришга имкон беради.

Агар асосий воситалар қайта баҳолаш қийматида акс эттирилса қуйидаги ахборотлар очиқланиши керак:

(а) Қайта баҳолаш ўтказилган ҳолатдаги сана;

(б) холис баҳоловчининг иштироки;

(с) объектнинг адолатли қиймати миқдорини ҳисоблашда қўлланиладиган методлар ва салмоқли йўл қўйилишлар;

(д) асосий воситалар объектларининг адолатли қиймати актив бозоридаги амалдаги нархлар асосида ёки кўп вақт ўтмаган боғлиқ бўлмаган томон билан тузилган бозор битими ёки бошқа баҳолаш методлари ёрдамида аниқланганлик даражаси;

(е) ҳар бир қайта баҳоланган асосий воситалар классификация бўйича у бошланғич қийматда ҳисобга олингандаги баланс қиймати;

(f) давр давомида ўзгаришини акс эттирадиган қайта баҳолашдаги ўсиш ҳамда акциядорлар ўртасида қолдиқни тақсимлашдаги ҳар қандай чегараланишлар.

Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботида мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар тўғрисидаги ахборотларни қуйидаги форматда келтириш мумкин (4.2-жадвал)

4.2-жадвал

Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналарни акс эттириш

<i>Кўрсаткичлар номи</i>	<i>Са тр код и</i>	<i>Ҳисобо т йили бошига</i>	<i>Ҳисобо т йили охирига</i>
1	2	3	4
АКТИВ			
I. Узоқ муддатли активлар			
Узоқ муддатли моддий активлар, жами (040+050+060):	010		
Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар бошланғич қиймати жами (021+022+023+024+025+026), шу жумладан:	020		
Ер ва ерни ободонлаштириш	021		
Бино ва иншоотлар	022		
Сув ва ҳаво судалари	023		
Автотранспорт воситалари	024		
Машина ва асбоб-ускуналар	025		
Мебель, офис жиҳозлари ва ускуналари	026		
Жамғарилган депресиация	030		
Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар баланс қиймати (020-030)	040		
Ўрнатилмаган асбоб-ускуналар	050		
Тугалланмаган капитал қуйилмалар	060		

Ушбу бухгалтерия баланси “Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналарнинг” класслари халқаро стандартларга мувофиқ ҳолда ишлаб чиқилган.

Компания молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда асосий воситаларнинг ҳаракатини акс эттирувчи маълумотлар билан солиштириб чиқади. Бунинг учун эса асосий воситаларнинг ҳаракатига оид ички ҳисобот тузилиши мақсадга мувофиқ (4.3-жадвал).

4.3-жадвал

“Мулк: (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар”нинг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот⁴² (млн сўм)

	Сатр	Бино ва иншоотлар	Машина ва асбоб-ускуналар	Транспорт воситалари	Тугалланмаган қурилиш	Жами
Давр бошида бошланғич қиймати	010	1511	2778	580	688	5557
Харид	020		550	250	350	1150
Қайта баҳолаш	030	420	240	30	-	690
Чиқарилиши (тасарруф этилиши)	040	-	220	85	-	305
Тугалланган қурилиш қабул қилинди	050	1038			(1038)	-
Давр охирида бошланғич қиймат (010+020+030-040+(-)050)	060	2969	3348	775	-	7092
Давр бошида жамғарилган амортизация (депресияция) ва қадрсизланиш	070	574	1066	203	-	1843
Хатоларни тўғирлаш	080		(25)			(25)
Йил бўйича амортизация (депресияция)	090	68	280	85		433
Қайта баҳолашда амортизацияга тўғирлашлар	100	-	30	4		34
Қадрсизланишдан зарар	110		-			-
Жами (070+(-) 080+090-100+(-)110)	120	642	1351	292		2285
Давр бошида қолдиқ баланс қиймати (010-070)	130	937	1712	377	688	3714

Ушбу ички ҳисобот маълумотлари молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот маълумотлари билан солиштирилади. Фарқлар юзага келса сабаблари аниқлаштирилади. Бу ҳисоботнинг тузилиши молиявий ҳисобот маълумотларининг ҳаққоний бўлишини таъминлайди.

Таянч атамалар:

1. Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар бу – моддий активлардир, улар: а) корхоналар томонидан ишлаб чиқаришда ёки товар ва хизматларни таъминлашда, ёки маъмурий мақсадларда қўлланилишга мўлжалланган ва бир қанча

⁴² “Узавтотеххизмат” АЖ корхонаси 2017 йил молиявий ҳисоб маълумотлари асосида <https://www.pwc.ru/ru/training/assets/dipifr-dec2014-textbook.pdf>. 1018-б. қайта ишланган.

активларни тутиб туриш ёки таъмир ўтказишда қўлланиладиган воситаларни ҳам ўз ичига олиши мумкин; б) давом этиш асосида фойдаланиш мақсадида харид қилинган ёки қурилган; с) бизнеснинг одатдаги курси бўйича сотишга мўлжалланмаган воситалардир.

2. Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналарнинг тасарруф қилиниши бу – ушбу активларнинг реализацияси, тўлиқ эскириши ва яроқсизлиги туфайли тугатилиши, бузиб ташланиши, алмаштирилиши ва бошқа чиқарилишидир.

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

4. Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар бошланғич қиймати актив сифатида тан олинади, қачонки қуйидаги талаблар бажарилса: (а) ташкилот ушбу объект билан боғлиқ келгусида иқтисодий наф олиш эҳтимоли амал қилади; (б) ушбу объектнинг бошланғич қиймати ишончли баҳоланиши мумкин.

5. Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар алоҳида классларига қуйидагилар киради:

- (а) Ер участкалари;
- (б) ер участкалари ва бино;
- (с) машина ва асбоб-ускуналар;
- (д) сув судалари;
- (е) ҳаво судалари;
- (ф) автотранспорт воситалари;
- (г) мебель ва териб қўйиладиган муҳандислик асбоб-ускуналари элементлари;

6. Капитал харажатлар бу – (1) сифатини юксалтириш (improve quality) (betterments or improvements); (2) активларнинг хизмат қилиш муддатини узайтиришга олиб келадиган (extent the life) сарфларга айтилади.

Ўз-ўзини текшириш учун саволлар.

1. Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналарни тан олиш мезонлари.
2. Халқаро стандартларга мувофиқ мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналарга доир ҳисоб сиёсатини қандай шакллантириш мумкин.
3. Халқаро ва миллий стандартларда узоқ муддатли моддий ва номоддий активлар ҳисобининг уйғунлик ва фарқли жиҳатлари.

4. Мулк, бино ва иншоотларни капитал таъмирлаш ва тасарруф этиш жараёнларини бухгалтерия ҳисобида акс эттириш.

5. Номоддий активларни тан олиш, таннархини аниқлаш ва ҳисобда акс эттириш.

6. Депресиация ва амортизация жараёнлари.

7. Захираларни баҳолаш, қайта ишлаш харажатларини ҳисобга олиш.

8. Ишлаб чиқариш ва савдо корхоналарида захираларни ҳисобга олишнинг даврий ва узлуксиз тизимларининг қўлланилиши.

9. Активларнинг қадрсизланишидан кўрилган зарарни тан олиш ва ҳисобда акс эттириш.

10. Халқаро тажрибаларда узоқ муддатли моддий ва номоддий активларни бухгалтерия балансида акс эттириш тажрибаси.

4.3-§. 23-сон БҲХС “Қарзлар бўйича харажатлар” ҳамда 40-сон БҲХС “Инвестициявий кўчмас мулк” стандартларининг мазмуни ва қўлланилиши

23-сон БҲХС “Қарзлар бўйича харажатлар” **стандартининг мақсади** қарзлар бўйича харажатларни бухгалтерия ҳисобида акс эттириш методларини белгилаш бўлиб ҳисобланади. Ушбу стандартда қарзлар бўйича харажатларни зудлик билан харажат сифатида тан олишни талаб этилади. Бироқ, стандарт қарзлар бўйича харажатларни квалификацияланадиган активларни харид қилиниши, қурилиши ва ишлаб чиқарилиши билан бевосита боғлиқлигига қараб капитализациялашувига альтернатив методи сифитада йўл беради.

Ушбу стандартда қуйидаги атамалардан фойдаланилган:

Қарзлар бўйича харажатлар – компания томонидан четдан маблағларни жалб қилиш билан боғлиқ юзага келган фоизлар ва бошқа харажатлардир.

Маълум талабларга жавоб берадиган активлар (квалификацияланадиган активлар) – кўзда тутилган мақсадларда фойдаланиш ёки сотишга таёрлаш салмоқли вақтни талаб қиладиган активлардир.

Ҳолатдан келиб чиқиб маълум талабларга жавоб берадиган (квалификацияланадиган) активлар қуйидагилардан бири бўлиши мумкин:

- (a) захиралар;
- (b) ишлаб чиқариш қувватлари;
- (c) электрогенератор қувватлари;
- (d) номоддий активлар;
- (e) инвестициявий кучмас мулклар.

Қарзлар бўйича харажатлар улар қайси даврда юз берган бўлса ўша даврда харажат сифатида тан олинади (бунда харажатларнинг капиталлашуви ҳолати бундан мустасно). Активларни харид қилиш, қурилиши ёки ишлаб чиқарилиши билан тўғридан-тўғри боғлиқ бўлган қарзлар бўйича харажатлар ушбу активларнинг қийматида қўшилиш орқали капиталлашиши лозим.

Қарзлар бўйича харажатларга қўйидагилар киритилади:

(a) 39-сон БҲХС “Молиявий инструментлар: тан олиш ва баҳолаш”да қабул қилинганидек фоизларнинг самарали ставкаси методидан фойдаланиб ҳисобланган фоизлар бўйича харажатлар;

(б) 17-сон БҲХС “Ижара”га мувофиқ молиявий ижара билан боғлиқ молиявий харажатлар;

(c) хорижий валютада қарзларни жалб қилиш натижасида юзага келадиган курс фарқ шу даражада киритиладики, қайсики у фоизларни тўлашга қаратилган сарфлар билан тўғирлаб олинган ҳисобланади.

1-мисол. ABC компанияси банк билан овердрафт хизмати кўрсатиш бўйича шартнома тузди. Унга мувофиқ, маълум бир операцияни амалга ошириш жараёнида компаниянинг банк ҳисобида пул маблағлари етарли бўлмай қолса овердрафт олиш кўзда тутилган. Овердрафт бўйича фоиз етмай қолган сумманинг бир суткаси учун 1% қилиб белгиланган.

2016 йил 20-апрелда тўлов бўйича фирмада 4.500 АҚШ доллари дефицити юзага келди. Бу сумма мижозлардан пул келиши билан 2016 йил 22-апрелда банкка тўлаб берилаяпти. Овердрафтга хизмат кўрсатиш билан боғлиқ харажатлари $(\$4.500 \times 1\% / 100\%) \times 2 \text{ кун} = \$90$ ни ташкил этади. Ушбу сумма операцион харажат сифатида тан олинади:

Д-т Фоизлар бўйича харажатлар..... \$90

К-т Тўланадиган фоизлар..... \$90

2-мисол. ABC компанияси масъул ходими халқаро USB банкидан кредит олиш учун АҚШга хизмат сафарига 2016 йил 1-февралда юборилди. Хизмат сафари билан боғлиқ авиабилет, кунлик харажатлар, меҳмонхона харажатлари, транспорт хизмати ва вакиллик харажатлари \$2.800 ни ташкил этади. Кредитни узиш муддати 2016 йил 30-июль қилиб белгиланган.

Агарда кредит олинса, январь ойида қуйидагича бухгалтерия проводкаси берилади:

Д-т Келгуси давр харажатлари \$2800

К-т Ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китоблар..... \$2800

Ҳар олти ойнинг охирида келгуси давр харажатлари операцион харажатларга ўтказилиб борилади (23-сон БҲХС):

Д-т Фоизлар бўйича харажатлар \$466

К-т Келгуси давр харажатлари..... \$466

Агарда кредит олинмаса ходимнинг хизмат сафари билан боғлиқ барча харажатлари тўғридан-тўғри фоиз бўйича харажатларда тан олинади:

Д-т Фоизлар бўйича харажатлар..... \$2800

К-т Ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китоблар..... \$2800

3-мисол. ABC компанияси молиявий лизингга қурилиш кранини \$55.000 харид қилди. 6 йил давомида ҳар йили \$10.000 тўлов тўлашга келишилди. Автокран молиявий лизингга олинган вақтдан эътиборан фойдаланишга топширилади. Шу боис, лизинг бўйича молиявий тўлов \$5000 (6 x \$10.000 - \$55.000) автокраннинг қийматида капиталлаштиришнинг имкони йўқ. Ушбу харажатлар тўғридан-тўғри фоиз бўйича харажатларга олиб борилади.

Бошқа бир ҳолатда компания қурилиши тугатилмаган объектни \$50 млн. АҚШ долларига молиявий лизингга харид қилди. 5 йил давомида ҳар йили \$11 млн АҚШ доллардан тўлашга келишилган. Лекин, қурилиш 3 йилда якунланган ва эксплуатацияга топширилган. Бундай ҳолларда лизинг бўйича молиявий тўлов 3 млн АҚШ dollari (3 x 11 – 3 x 10) қурилиш объектининг таннархига киритилади, яъни капиталлашади. Фойдаланишга топширилгандан кейинги

тўлови 2 млн АҚШ доллари (5-3) капиталлашмайди, балки ушбу давр харажатларига олиб борилади.

4-мисол. ABC компанияси 2013 йил 1-январиди 10.000 АҚШ доллари йиллик 5%лик кредит олди. Кредитни қайтариш муддати 2015 йил 31-декабрь қилиб белгиланган. Кредитни олган пайтида курс 3.500 сўм эди.

Ҳисоб сўмда юритилади. Кредит бўйича фоизлар оддий, ҳар йили тўланади.

2013 йил 1-январиди олинган кредит суммасига:

Д-т Пул маблағлари.....35.000.000 (\$10.000)

К-т Олинган кредитлар.....35.000.000 (\$10.000)

2013 йил 31-декабрида 3600 сўм курс билан 1.800.000 сўм ($\$10.000 \times 3600$ сўм $\times 5\%$) фоиз ҳисобланди. Валюта маблағини қайта баҳолашдаги фарқ 1.000.000 сўм ($\$10.000 (3600-3500)$).

Д-т Фоизлар бўйича харажатлар.....2.800.000 сўм

К-т Тўланадиган фоизлар.....1.800.000 сўм

К-т Олинган кредитлар.....1.000.000 сўм

Фоизларнинг пули ўтказиб берилганда:

Д-т Тўланадиган фоизлар.....1.800.000 сўм

К-т Пул маблағлари.....1.800.000 сўм

2014 йил 31-декабрида курс 3450 сўм қилиб қайд этилди. Ҳисобланган фоиз суммаси 1.725.000 сўмни ташкил этади ($\$10.000 \times 3450$ сўм $\times 5\%$). Валюта маблағларини қайта баҳолашдаги фарқ 1.500.000 сўм ($\$10.000 \times (3450 \text{ сўм} - 3600 \text{ сўм})$):

Д-т Фоизлар бўйича харажатлар.....1.725.000 сўм

К-т Тўланадиган фоизлар 1.725.000 сўм

Д-т Олинган кредитлар.....1.500.000 сўм

К-т Фоизлар бўйича харажатлар коррективировкаси.....1.500.000

Манба: [65, 243-248-бетлар]. 1-5 мисоллар қайта ишланди.

Корхона маълум талабларга жавоб берадиган активларнинг харид қилиниши, қурилиши ёки ишлаб чиқарилишига бевосита олиб бориладиган

қарзлар бўйича харажатларни ушбу активларнинг таннархига киритиш йўли билан **капиталлаштирилиши** шарт.

Бундай қарзлар бўйича харажатлар активлар таннархининг қисми сифатида капиталлаштирилади, агарда компания томонидан у билан боғлиқ келгусида иқтисодий нафнинг олинishi эҳтимоли амал қилади ҳамда ушбу харажатларни ишончли баҳолаш мумкин бўлади.

5-мисол. ABC компанияси 2014 йил 01-февралдан эътиборан электротехника асбоб-ускуналари ишлаб чиқарадиган завод қурмоқда. Қурилишнинг кўзда тутилган муддати – 2.5 йил. Бу маълум талабларга жавоб берадиган (квалификацияланадиган) актив. 10 фоизлик \$2.000.000 лик кредит завод қурилиши учун мақсадли олинган. Кредит шартномасининг бошланиши 2014 йил 01-июнь, тугаши 2015 йил 31-декабрь қилиб белгиланган.

Завод қурилишининг қийматига қўшилади. 10%лик кредит бўйича фоиз суммаси тенг бўлади:

$$(\$2.000.000 \times 10\% \times 7 / 12) = \$116.666.67$$

Ушбу сумма қуйидаги бухгалтерия ёзуви орқали акс эттирилади:

Д-т Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар..... \$116666.67

К-т Тўланадиган фоизлар \$116666.67

Хом-ашё сотиб олиш учун 15%лик \$2.000.000 вексель 2015 йил 10-ноябрида расмийлаштирилди ва хом-ашё шу санада кирим қилинди. Векселни узиш муддати 2015 йил 20-ноябрь қилиб белгиланган.

Векселни расмийлаштириш ва унга хизмат кўрсатиш харажатлари суммасини ҳисоблашда йиллик фоиз 15% бўлганлигини ҳамда вексель атига 10 кунда ёпилганлигини ҳисобга олиб аниқлаймиз:

$$(\$2.000.000 \times 15\% \times 10 / 365) = \$8219.18$$

Ушбу сумма товар-моддий захираларнинг таннархига олиб борилмасдан, операцион харажатларга олиб борилади. Ушбу сумма қуйидаги бухгалтерия ёзуви орқали расмийлаштирилади:

Д-т Фоизлар бўйича харажатлар.....\$8219.18

К-т Тўланадиган фоизлар.....\$8219.18

Маълум талабларга жавоб берадиган активларнинг харид қилиниши, қурилиши ёки ишлаб чиқарилишига бевосита олиб бориладиган қарзлар бўйича харажатлар бу – қарзлар бўйича шундай харажатларки, қайсики ундан сақланиш мумкин, агарда тааллуқли активларга харажатлар юз бермаган бўлса.

Қарзлар бўйича харажатларнинг капиталлашган қисмидан ташқари микдори қайси даврда юз берган бўлса ўша даврнинг харажати сифатида тан олинishi лозим.

Қайсидир даражада, маълум талабларга жавоб берадиган активларни харид қилишга махсус мўлжалланган қарзга олинган маблағларни жалб қилиш бўйича харажатларни капиталлашувига рухсат этилган суммаси ушбу даврда қарзлар юз берган ҳақиқий харажатлардан ушбу жалб қилинган маблағларни вақтинча инвестициялашдан олинган даромадларни чегириб ташлаш орқали аниқланади.

6-мисол. ABC компанияси 2014 йил 1-февралдан эътиборан электротехника асбоб-ускуналари ишлаб чиқарадиган завод курмоқда. Қурилишнинг кўзда тутилган муддати – 2.5 йил. Бу маълум талабларга жавоб берадиган квалификацияланадиган актив. 10 фоизлик \$2.000.000 лик кредит завод қурилиши учун мақсадли олинган. Кредит шартномасининг бошланиши – 2014 йил 1-июнь, тугаши – 2015 йил 31 декабрь (5-мисолдаги маълумотлар).

Янги технологияни жорий қилиш мақсадида 3 ҳафталик қурилишда туриб қолиш ҳолати юз берди. Натижада, бўш турган маблағлардан самарали фойдаланиш мақсадида 2014 йил 1-июндан 2014 йил 21-июнгача бўлган муддатда маблағ қимматли қоғозлар бозорига жойлаштирилди. Натижада, кутилмаганда йиллик 15%лик инвестициявий даромад олинди.

$$(\$2.000.000 \times 15\% \times 21 / 365) = \$17.260,27$$

Капиталлашадиган харажатлар \$17.260,27 суммага камаяди.

$$(\$116.666,67 - \$17.260,27) = \$99.406,40$$

Қайсидир даражада, маълум талабларни қондирувчи активларни харид қилишга ва умумий мақсадларга мўлжалланган қарзга олинган маблағларни жалб қилиш бўйича харажатларни капиталлашувига рухсат этилган ҳолларда

ушбу даврда қарзлар бўйича харажатлар активлар бўйича харажатларга капиталлаштиришнинг ўртача ставкаси асосида аниқланади. Капитализациялаш ставкаси маълум талабларни қаноатлантирувчи активларни харид қилиш махсус мақсадлари учун олинган ссудалардан ташқари давр давомида тўланмай қолган компания қарзларига нисбатан қарзлар бўйича харажатларнинг ўртача салмоқли қийматини ташкил қилиши лозим. Ушбу даврда активлар қийматига капиталлашадиган қарзлар бўйича харажатлар суммаси умумий қарзлар бўйича харажатлар суммасидан катта бўлмаслиги лозим.

Корхона маълум талабларга жавоб берадиган активлар таннархининг қисми сифатида қарзлар бўйича харажатларнинг капиталлашуви **капиталлаштиришнинг бошланиш санасида** бошланиши шарт.

Капиталлаштиришнинг бошланиш санаси бу корхона томонидан қуйидаги шартларнинг биринчи бажарилиши санасидир:

- (а) ушбу актив бўйича харажатлар амалга оширилган;
- (б) қарзлар бўйича харажатлар амалга оширилган;
- (с) активларнинг мақсадли фойдаланиш ёки сотишга тайёрлаш учун зарур бўлган ишлар бажарилган.

Маълум талабларга жавоб берадиган активлар яратилиши тўхтатилса, корхона қарзлар бўйича харажатларни **капиталлаштиришни тўхтатиши** шарт.

Маълум талабларга жавоб берадиган активларни мақсадли фойдаланиш ёки сотишга тайёрлаш учун зарур бўлган барча ишлар амалий ўз якунини топса, корхона қарзлар бўйича харажатларни **капиталлаштиришни тугатиши** шарт.

Капиталлаштириш ставкаси бу – мақсадли қарзлардан ташқари давр давомида тўланмаган қарзлар бўйича ўртача салмоқли ставкадир. Уни қуйидаги формула ёрдамида аниқлаш тавсия этилади:

$$\text{Капиталлаштириш ставкаси (КС)} =$$

$$\frac{\text{Барча қарзлар бўйича (мақсадлидан ташқари) давр учун харажатлар суммаси}}{\text{Барча қарзларнинг (мақсадлидан ташқари) ўртача баланс қиймати}}$$

Бунда таъкидлаш лозимки, қарзлар бўйича капиталлаштирилган харажатлар суммаси давр давомида харажатлар бўйича ҳақиқатда амалга оширилган харажатларнинг умумий суммасидан ортиқ бўлиши мумкин эмас.

Айрим ҳолларда, қачонки, квалификацияланадиган активлар бўйича харажатлар йил давомида кўп ёки кам бир текис кўпайса ёки қачонки, бу катта бўлмаган суммалар билан доимий юз берса соддалаштирилган ёндашувни қўллаш ва квалификацияланадиган активларнинг ўртача баланс қийматини ҳисоблашда фойдаланиш ва айнан шу суммага нисбатан капиталлаштириш ставкасини қўллашлари мумкин бўлади.

Активларнинг ўртача баланс қийматини (АЎБҚ) ҳисоблаш мумкин:

$$A\ddot{O}B\ddot{Q} = \frac{\text{Активнинг давр бошидаги қиймати} + \text{активнинг давр охиридаги қиймати}}{2}$$

Ушбу ҳисоб-китобдан кейин активнинг ўртача баланс қиймати капиталлаштириш ставкасига кўпайтирилиб чиққан натижани мақсадли кредитлар бўйича фоиз ставкасига бўлиб харажатлар бўйича капиталлаштириш харажатларини топиш мумкин:

Қарзлар бўйича капиталлашган харажатлар =

$$\frac{A\ddot{O}B\ddot{Q} \times KС}{\text{Мақсадли кредитлар бўйича фоиз ставкаси}}$$

Ушбу кўрсаткичларнинг ҳисобланишини амалий мисолларда кўриб ўтамыз.

7-мисол. Йил давомида компания ўз мақсадлари учун асбоб-ускуналарни ишлаб чиқариш бўйича бир қанча лойиҳаларни амалга оширади. Ушбу лойиҳа тўртта қарзга жалб қилинган маблағлар манбаларидан молиялаштирилади.

	Тўланмаган қарз (давр учун ўртача)	Фоиз харажатлари
5-йил кредит	1.700.000	225.000
10-йил кредит	2.000.000	220.000
Кредит линияси	1.300.000	234.000
Банкдаги овердрафт	5.000	1250
	5.005.000	680.250

Топшириқ:

Қарзлар бўйича харажатларни капиталлаштириш ставкасини ҳисоблаш.

1. Агар ҳеч бир қарзни аниқ квалификацияланадиган активга олиб бориш мумкин бўлмаса;

2. Агар 10-йиллик кредитни аниқ квалификацияланадиган активга олиб бориш мумкин бўлса.

3. Капиталлаштириш ставкасига мувофиқ капиталлаштириш учун суммани ҳисобланг, агар активнинг ўртача баланс қиймати а) \$2.000.000; б) \$20.000.000 бўлса.

Ечиш:

1. Ҳеч бир қарзни аниқ квалификацияланадиган активга олиб бориш мумкин бўлмаса

$$\frac{225.000 + 220.000 + 234.0000 + 1250}{1.700.000 + 2.000.000 + 1.300.000 + 5.00000} = \frac{680.250}{5.005.000} = 13.54\%$$

2. 10-йиллик кредитни аниқ квалификацияланадиган активга олиб бориш мумкин бўлса

$$\frac{225.000 + 234.0000 + 1250}{1.700.000 + 1.300.000 + 5.00000} = \frac{460.250}{3.005.000} = 15.32\%$$

3. Капиталлашадиган сумма:

$$\text{а) } \$2.000.000 \times 13.59\% = \$271.800$$

$$\text{б) } \$20.000.000 \times 13.59\% = \$2.718.000$$

Манба: ©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией РwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году. 1105-бет.

Корхонанинг молиявий ҳисоботида қарзлар бўйича харажатларни ҳисобга олишга доир ҳисоб сиёсати очиқланиши лозим.

Корхонанинг молиявий ҳисоботида очиқланиши керак:

(а) Қарзлар бўйича харажатларни ҳисобга олиш учун қабул қилинган ҳисоб сиёсати;

(б) ҳисобот даврда капиталлаштириш харажатлари бўйича сумма;

(с) капиталлаштириш учун қабул қилинган қарзлар бўйича харажатлар миқдорини аниқлашда фойдаланилган капиталлаштириш ставкаси.

Ушбу ахборотларнинг молиявий ҳисоботда акс эттирилиши ахборот фойдланувчилар учун қулай имкониятларни туғдиради.

40-сон БҲХС “Инвестициявий кўчмас мулк”. 40-сон БҲХС “Инвестициявий кўчмас мулк” стандарти инвестициявий кўчмас мулкка нисбатан уни тан олиш, баҳолаш ва ахборотларни очиқлашда қўлланилиши лозим.

Ушбу стандарт ижарага олувчининг молиявий ҳисоботида молиявий ижара сифатида ҳисобга оладиган ижара шартномаси бўйича инвестициявий мулкка бўлган ҳуқуқни баҳолаш тартибини ҳамда ижарага берувчининг молиявий ҳисоботида операцион ижарага асосан ижарага олувчига берилган инвестициявий мулкни баҳолаш тартибини акс эттиради.

40-сон МҲХСда қўйидаги атамаларга тавсиф келтирилган:

Баланс қиймати – активнинг молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботида тан олинадиган суммаси.

Таннарх – активларни харид қилиб олиш мақсадида уни хариди momentiда ёки жиҳозлашда тўланган пул маблағлари ёки узатиладиган бошқа қопламаларни адолатли қиймати ёки қачонки қўлланилиши мумкин бўлган ҳолларда бошқа МҲХСлари, масалан 2-сон МҲХС “Акцияларга асосланган тўлов” стандартининг аниқ талабларига мувофиқ бошланғич тан олишда ушбу активларга олиб бориладиган суммалар.

Адолатли қиймат бу – битим тузилаётганда яхши хабардор бўлган ва ушбу битимни тузишга хоҳиш-истак билдирган ва бир-бири билан боғлиқ бўлмаган томонлар ўртасида активларни алмаштириш мумкин бўлган суммасидир.

Инвестициявий кўчмас мулк бу – ижара ҳақи ёки капитал қийматининг ўсиши ҳисобидан даромад олишлари мақсадида тасарруфида бўлган кўчмас мулклардир (ер ёки бино, ёки бинонинг бир қисми ёки униси ҳам буниси ҳам), бироқ:

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

(б) одатдаги фаолияти давомида сотиш учун мўлжалланмаган.

Мулкдорнинг тасарруфидаги кўчмас мулк бу – (мулкдор ёки молиявий ижара бўйича ижарага олувчи) тасарруфидаги ишлаб чиқариш ёки товарларни жўнатиш, хизматлар кўрсатиш ёки маъмурий мақсадларда фойдаланиш учун мўлжалланган кўчмас мулкдир.

Инвестициявий мулкка мисоллар қуйида келтирилган:

(а) Узоқ муддатли перспективада капитал қиймати ўсишига эришиш ҳамда одатдаги фаолияти давомида қисқа муддатли перспективада сотиш учун кўзда тутилмаган ер;

(б) ҳозирги вақтда келгусида нимага мўлжалланганлиги аниқ бўлмаган ер. Корхонада ушбу ерни мулкдор тасарруфидаги кўчмас мулк сифатида фойдаланиши ёки одатдаги фаолияти давомида қисқа муддатли перспективада сотишга қаратилганлиги аниқ белгиланмаган ҳолларда ушбу ер капитал қийматнинг ўсиши учун мўлжалланган деб қаралади;

(с) корхонага тааллуқли бўлган (ёки молиявий ижара шартномаси бўйича корхона тасарруфида бўлган) ва операцион ижаранинг битта ёки бир нечта шартномаси бўйича ижарага тақдим қилинган бино;

(д) ҳозирги вақтда банд бўлмаган, бироқ операцион ижаранинг битта ёки бир нечта шартномаси бўйича ижарага топшириш учун мўлжалланган бино;

(е) келгусида инвестициявий мулк сифатида фойдаланиш учун қурилаётган ва реконструкция қилинаётган кўчмас мулк.

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

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

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

(с) мулкдор тасарруфидаги кўчмас мулк (16-сон БҲМС), шу жумладан, мулкдор тасарруфидаги мулк сифатида келгусида фойдаланиш учун мўлжалланган кўчмас мулк; мулкдор тасарруфидаги мулк сифатида

келгусидаги реконструкция ва давомий фойдаланиш учун мўлжалланган кўчмас мулк; корхона ходимлари томонидан эгалланган кўчмас мулк, улар ижара ҳақини бозор ставкасида тўлаши ёки тўламаслигидан қатъий назар; шунингдек, мулкдор тасарруфидаги чиқариш учун мўлжалланган мулк.

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

Инвестициявий мулк актив сифатида қуйидаги ҳолларда тан олинади, қачонки:

(a) Ушбу инвестициявий мулк билан боғлиқ келгуси иқтисодий наф оқимининг корхонага келиб тушиш эҳтимоли амал қилади;

(b) ушбу инвестициявий мулкнинг қиймати ишончли баҳоланишга тортилади.

Ушбу тан олиш тамойилига мувофиқ ташкилот инвестициявий кўчмас мулк бўйича уларни сарфлаган моментда юзага келган барча харажатларни баҳолайди. Бу харажатлар ўз ичига инвестициявий кўчмас мулкнинг бошланғич харид қилиниши, кейинчалик уни ободонлаштириш, қисман ўзгартириш ёки хизмат кўрсатиш билан боғлиқ сарфларни ўз ичига олади.

Тан олиш тамойилига мувофиқ ташкилот инвестициявий кўчмас мулк баланс қийматига ушбу мулкка кундалик хизмат кўрсатилиши билан боғлиқ харажатлар киритилмайди. Ушбу харажатлар юз беришига қараб фойда ва зарарларда тан олинади. Кундалик хизмат кўрсатилишига оид харажатлар меҳнат ва сарфланган материаллар қиймати киради. Бундан ташқари у майда қисмлар қийматини ўз таркибига олиши мумкин. Бундай харажатларнинг йўналтирилганлиги кучмас мулкнинг “таъмирлаш ва жорий хизмат кўрсатилиши харажатлари” билан белгиланади.

Инвестициявий кўчмас мулкнинг бошланғич баҳоси унинг таннархи бўйича амалга оширилиши лозим. Унинг бошланғич қийматига битим бўйича харажатлар киритилиши шарт.

Инвестициявий кўчмас мулк таннархига харид нархи ва ҳар қандай тўғридан-тўғри харажатлар киради. Тўғридан-тўғри харажатлар ўз ичига, мисол

учун малакали юридик хизматлар қиймати, кўчмас мулкни узатишга доир солиқлари ва битим билан боғлиқ бошқа харажатлар киради.

Инвестициявий кўчмас мулк объекти таннархига қуйидагилар кирмайди:

- Объектни ишчи ҳолатга келтириш учун зарур бўлган харажатлардан ташқари эксплуатацияга киритиш бўйича харажатлар;
- бошланғич операцион зарарлар, масалан, офис ускуналарини ижарага топширишнинг режалаштирилган даражасига чиқиш;
- мулк-объектларини жиҳозлаш ва реконструкция қилишда меъёридан ортиқча сарфланган материал, меҳнат ва бошқа ресурсларнинг нормативдан ортиқ истеъмол қилиниши.

Агар инвестициявий кўчмас мулк тўловларининг муддати узайтирилса, бундай ҳолларда актив дисконтланган қийматида баҳоланади. Инвестициявий кўчмас мулк объектининг дастлабки тан олишдаги қиймати билан суммадаги тўлов ўртасидаги фарқ бутун муддати узайтирилган давр давомида фоиз харажатлари сифатида тан олинади.

Компания инвестициявий кўчмас мулк объектини бошқа активларга алмаштириш йўли билан харид қилганда мулк харид қилинаётган мулкнинг адолатли қиймати бўйича баҳолайди.

Актив фойдаланишга тайёр бўлганда харажатларнинг капиталлашуви тўхтатилади. Инвестициявий кўчмас мулкка хизмат кўрсатиш ва эксплуатация қилиш билан боғлиқ давомий харажатлар (меҳнатга ҳақ тўлаш, чиқим материаллари) уларнинг юзага келиш баробарида давр харажатларига олиб борилади.

Стандарт инвестициявий кўчмас мулк тан олингандан кейин уни давомий баҳолаш тартибини белгилаб беради.

Ижара шартномаси бўйича корхона тасарруфида бўлган ҳамда инвестициявий мулк сифатида таснифланган кучмас мулк ҳиссаси бошланғич қиймати 17-сон БХМСнинг 20-бандига мувофиқ молиявий ижара учун қандай тартиб аниқланган бўлса худди шу тартибда аниқланади, яъни, актив иккита микдордан энг кичиги бўйича тан олиниши шарт: **кўчмас мулкнинг адолатли**

қиймати ва минимал ижара тўловларининг келтирилган қиймати.

Эквивалент сумма кўрсатилган пунктга мувофиқ мажбурият сифатида тан олинishi лозим.

Корхона танлаши мумкин:

(а) Инвестициявий активларни камраб олган аниқ активларнинг адолатли қиймати ёки даромадлилиги билан тўғридан-тўғри боғлиқ бўлган даромад келтирувчи инвестициявий мулкни қўллаб-қувватловчи барча мажбуриятлар учун **адолатли қиймат бўйича ҳисоб модели ёки ҳақиқий таннархи бўйича ҳисоб моделини;**

(б) (а)-пункдаги танловдан қатъий назар барча бошқа турдаги инвестициявий мулк учун адолатли қиймат бўйича ҳисоб модели ёки ҳақиқий таннархи бўйича ҳисоб моделини.

Бошланғич тан олингандан сўнг адолатли қиймат бўйича ҳисоб моделини танлаш корхона инвестициявий мулкининг барча объектлари стандартнинг 5-бандида ёзилган ҳолатлардан ташқари адолатли қийматларда баҳоланади.

Инвестициявий кўчмас мулкнинг адолатли қийматидаги ўзгаришдан олинган фойда ва зарарлар қайси даврда юзага келган бўлса ўша даврнинг фойда ва зарарларига олиб борилади.

1-мисол. Инвестициявий мулк сифатида таснифланган офис биносининг адолатли қиймати \$50.000 га камайди. Ҳисоб сиёсати адолатли қиймат бўйича баҳолашни кўзда тутди. Ушбу асос инвестициявий мулк қийматини \$50.000 га камайтиришга олиб келади:

Д-т Баҳолашдан кўрилган зарар..... \$50.000

К-т Инвестициявий мулк..... \$50.000

Инвестициявий кўчмас мулкнинг адолатли қиймати ҳисобот даври охиридаги санасидаги бозор шарт-шароитларини акс эттириши шарт.

Инвестициявий кўчмас мулкнинг адолатли қийматини аниқлашда ташкилот алоҳида актив ёки мажбурият сифатида тан олинган актив ва мажбуриятларни такроран ҳисобга олмайди. Мисол учун:

(а) Асбоб-ускуна, масалан лифт ва ҳавони тозаловчи кондиционер тизими асосан бинонинг ажралмас қисмига кирганлиги боис, улар инвестициявий кўчмас мулкнинг адолатли қийматига киради ва асосий воситаларда алоҳида акс эттирилмайди;

(б) агар ижарага мебеллашган офис берилса, қоидага мувофиқ офиснинг адолатли қийматига мебелнинг адолатли қиймати ҳам киради, чунки ижара ҳақи мебеллашган офис учун олинади. Ташкилот мебелнинг қийматини инвестициявий кўчмас мулкнинг адолатли қиймати таркибига киритишда мебелни алоҳида актив сифатида тан олмайди;

(с) инвестициявий кўчмас мулкнинг адолатли қийматига олдиндан тўловлар ёки операцион ижара шартномаси бўйича ҳисобланган даромадлар кирмайди, чунки, ташкилот ушбу моддаларни мажбуриятлар ва активлар таркибида алоҳида ҳисобга олади;

(д) ижарадаги инвестициявий кўчмас мулкнинг адолатли қиймати кутилаётган пул маблағлари оқимини акс эттиради (шартли ижара ҳақи ҳам киради, қайсики унинг олинини кутилаётган бўлса). Мувофиқ равишда агар кўчмас мулк объектини баҳолаш ҳар қандай кутилаётган тўловларни чегириб ташлаш орқали амалга оширилган бўлса, у ҳолда инвестициявий кўчмас мулкнинг адолатли қийматини аниқлаш мақсадида ушбу суммага ҳар қандай тан олинган ижара бўйича мажбуриятлар миқдорини қайта қўшиш керак.

2-мисол. Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда акс эттириладиган ижарага олинган инвестициявий кўчмас мулкнинг ижара мажбуриятлари \$20.000 АҚШ долларини ташкил этади. Объектни баҳолаш (Олиниши кутиладиган барча нетто сумма) натижаси \$5000 АҚШ долларига тенг бўлди. Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда инвестициявий мулк адолатли қийматда \$25.000 (20.000+5.000) баҳоланиши талаб этилади. Бу жараён ҳисоботда ўз аксини топади:

Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботнинг тааллуқли қисми

Узоқ муддатли активлар: Инвестициявий мулк.....\$25.000

Узоқ муддатли мажбуриятлар: Ижара бўйича мажбуриятлар....(\$20.000)

Бошланғич тан олингандан кейин **таннархи бўйича ҳисобга олиш моделини** танлаган ташкилот ўзининг бутун инвестициявий кўчмас мулкнинг барча объектларини ушбу модел бўйича 16-сон МҲХСда қўйилган талабларга мувофиқ баҳолашлари лозим. Бунда, 5-сон МҲХС “Сотишга мўлжалланган узоқ муддатли активлар ва фаолиятнинг тугатилиши”га мувофиқ сотиш учун мўлжалланган кўчмас мулк сифатида таснифлаш мезонларига жавоб берадиган объектлар истисно ҳисобланади. Сотишга мўлжалланган сифатида таснифланган инвестициявий мулк объектлари 5-сон МҲХСларига мувофиқ баҳоланиши шарт.

Ҳақиқий таннархи бўйича ҳисоб моделини танлаган корхоналар ҳисоботда инвестициявий мулкнинг адолатли қийматини очиқлашлари шарт. Инвестициявий мулкнинг қадрсизланиши 36-сон БҲХСга мувофиқ тан олинади.

3-мисол. Ҳисобот санасида ҳақиқий таннарх бўйича ҳисоб модели асосида инвестициявий мулкнинг баланс қиймати \$150.000 ташкил этади. Жамғарилган депресиация суммаси \$30.000га тенг. Баҳолашлар шуни кўрсатадики, фойдаланиш натижасида фақат \$140.000 копланеди.

\$10.000 (150.000-140.000) қадрсизланишдан кўрилган зарар жамғарилган даромадлар тўғрисидаги ҳисоботда тан олинади:

Д-т Қадрсизланишдан кўрилган зарар..... \$10000

К-т Қадрсизланиш бўйича резерв.....\$10000

Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда қуйидаги ахборотлар акс эттирилади:

Инвестициявий мулк (бошланғич қийматда) (150000+30000).....\$180000

Минус: Жамғарилган депресиация.....30000

Қадрсизланишдан кўрилган зарар.....10000

Инвестициявий мулк (баланс қийматида).....\$140000

Инвестициявий мулк категориясига ўтказиш ёки ушбу категориядан чиқариш фақат объектнинг нима мақсадда фойдаланиши ўзгаришига боғлиқ, қайсики у қуйидагилар билан асосланади:

(а) Инвестициявий мулкдан мулкдор тасарруфидаги мулк категориясига ўтказиш натижасида мулкдор тасарруфидаги кўчмас мулк сифатида кўчмас мулдан фойдаланишнинг бошланиши;

(б) инвестициявий мулкни захираларга ўтказиш натижасида сотиш мақсадида реконструкциянинг бошланиши;

(с) мулкдор тасарруфидаги кўчмас мулк категориясидан инвестициявий мулкка ўтказиш натижасида мулкдорнинг мулкни тасарруф қилиши даврининг тугаши.

Объектни инвестициявий кўчмас мулк категориясига қайта классификацияланса ёки ушбу категориядан чиқариш ҳолатлари фақат ундан фойдаланиш усуллари ўзгарган тақдирдагина йўл қўйилади.

Мисол сифатида мулкдор инвестициявий кўчмас мулк категориясидан фойдаланишдаги кўчмас мулк категориясига ўтказиш, ёки сотиш мақсадида инвестициявий кўчмас мулкни захирага ўтказиш, ёки мулкдорнинг фойдаланишдаги кўчмас мулкни инвестициявий кўчмас мулк категориясига ўтказиш, операцион ижара бўйича объект учинчи томонга ижарага бериш, ёки захирадан инвестициявий кўчмас мулк категориясига ўтказиш ва объектни асбоб-ускуналаш ва янгилаш жараёни якунланиб у инвестициявий кўчмас мулк категориясига ўтказиш ҳолатларни келтириш мумкин.

4-мисол. Ҳисобот даврининг охирида корхона ўзининг молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботида инвестициявий мулк сифатида фойдаланилаётган биноси мавжуд. Ушбу бинонинг адолатли қиймати балансда акс эттирилган ва у 100.000 АҚШ доллари ташкил этади. Корхона раҳбарияти ушбу мулкни завод мақсадларида фойдаланишга қарор қилди:

Ўтказиш натижалари қуйидаги бухгалтерия ёзуви орқали акс эттирилади:

Д-т Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар..... \$100.000

К-т Инвестициявий кўчмас мулк..... \$100.000

Ўтказиш жараёнида объектнинг баланс қийматининг камайиши фойда ва зарарлар таркибида акс эттирилади. Шу билан бир қаторда камайиш суммаси

объектни қайта баҳолаш натижасида қиймати ўсиши оралиғида бўлса капитал счётидаги қайта баҳолашдан ўсиш ҳисобидан қопланади.

5-мисол. Корхона биносининг бир қисмини ижарага топшириш тўғрисида қарор қабул қилинди. Унинг баланс қиймати \$120.000. Мулк, бино ва машина ва асбоб-ускуналар адолатли қийматда баҳоланади. Инвестициявий мулк таркибига ўтказишда бинонинг қиймати \$100.000 деб баҳоланган.

Реклассификацияни амалга ошириш учун қуйидаги бухгалтерия ёзувини амалга оширамиз:

Д-т Қийматнинг пасайишидан кўрилган зарар...\$20.000 (120.000-100.000)

К-т Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар..... \$20.000

Д-т Инвестициявий мулк.....\$100.000

К-т Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар..... \$100.000

Манба: Мисоллар [66, 84-88-бетлар] қайта ишланди.

Объектни захиралар категориясидан инвестициявий мулк категориясига ўтказишда адолатли қийматда ўз аксини топади. Ўтказиш санасида кўчмас мулкнинг адолатли қиймати билан унинг олдинги баланс қиймати ўртасидаги фарқ фойда ва зарарларда тан олиниши шарт.

Инвестициявий кўчмас мулк объекти қачонки, ундан бундан буён иқтисодий наф олиниши кутилмайдиган ҳолларда чиқарилиши ёки эксплуатациядан олиниши муносабати билан тугатишга оид бўлади (яъни, балансдан чиқаришга ўтказилади).

Инвестициявий кўчмас мулк тугатилиши ёки чиқарилиши натижасида юзага келган бошқа даромад ва зарарлар унинг чиқарилиши натижасида олинган соф тушум билан активнинг баланс қиймати ўртасидаги фарқ сифатида аниқланади ва ҳисобдан чиқариш қайси даврда амалга оширилган бўлса ўша даврнинг фойда ва зарарларида (17-сон БҲХС ҳолатлардаги истиснолардан ташқари) тан олинади.

Учинчи томоннинг инвестициявий мулк объекти, қайсики қадрсизланиши, йўқотилганлиги ёки бериб юборилганлиги учун қопламалар

фойда ва зарарлар таркибида тан олиними лозим, қачонки, бундай қоплама олинмишга ҳисобланган бўлса.

Стандартга мувофиқ корхона очиқлаши шарт:

(a) У адолатли қиймат бўйича ёки ҳақиқий таннарх бўйича ҳисоб моделини қўллашлиги тўғрисида;

(b) агар у адолатли қиймат бўйича ҳисоб моделини қўлласса, операцион ижара шартномаси бўйича унинг эгаллигида бўлган кўчмас мулк ҳиссаси инвестициявий мулк сифатида ва қандай ҳолатларда таснифланганлиги ва ҳисобга олинганлиги;

(c) объектларни таснифлаш мураккаб бўлган ҳолатларда корхона томонидан инвестициявий мулк ва мулкдор тасарруфидаги кўчмас мулк ҳамда одатдаги фаолияти давомида сотиш учун мўлжалланган кўчмас мулкларнинг фарқини белгилаш мақсадида фойдаланиладиган мезон;

(d) инвестициявий мулкнинг адолатли қийматини аниқлашда фойдаланадиган методлар ва салмоқли йўл қўйилишлар, шу билан бирга адолатли қийматнинг аниқланиши бозор ахборотлари билан асосланганлиги ёки кўчмас мулкнинг хусусиятидан келиб чиқиб унинг кўп жиҳатдан бошқа фактларга таяниши ва таққосланадиган бозор ахборотларининг мавжуд бўлмаслиги тўғрисидаги ахборотлар ҳам киради;

(e) инвестициявий мулкнинг адолатли қиймати жамоатчилик томонидан тан олинган ва тааллуқли профессионал квалификацияга эга ҳамда кўчмас мулкка инвестицияларни баҳолашда худди шу баҳоланадиган объект каби айнан бир хил категорияда бўлган ва жойлашган жойи бўйича ҳам мувофиқ келадиган объектни баҳолашда кўп вақт ўтмаган тажрибага эга бўлган холис баҳоловчи томонидан ўтказилган баҳолашларга асосланганлиги. Агарда шундай шахс томонидан холис баҳолаш бўлмаган тақдирда молиявий ҳисоботга келтириладиган изоҳларда очиқлашлар талаб этилади;

(f) фойда ва зарарлар таркибида тан олинган сумма;

(i) Инвестициявий мулкдан олинган ижара даромадлари;

(ii) давр давомида ижара даромади келтирадиган инвестициявий мулкка тааллуқли бўлган тўғридан-тўғри операцион харажатлар (шу жумладан, ремонт ва жорий хизмат кўрсатиш харажатлари);

(iii) давр давомида ижара даромади келтирмайдиган инвестициявий мулкка тааллуқли бўлган тўғридан-тўғри операцион харажатлар (шу жумладан, ремонт ва жорий хизмат кўрсатиш харажатлари);

(iv) ҳақиқий таннарх бўйича ҳисоб моделидан фойдаланадиган активлар фондидан адолатли қиймат бўйича ҳисоб модели фондига сотиш натижасида олинган фойда ва зарарларда тан олинган адолатли қийматнинг жамғарилган ўзгариши;

(g) инвестициявий мулкни мумкин қадар реализацияси ҳамда чиқарилишидан даромадлар ва келиб тушишлар ўтказилиши миқдори ва уларга нисбатан чегаралашлар суммаси;

(h) инвестициявий мулкни харид қилиниши, қурилиши ва реализацияси ёки ремонт, жорий хизмат кўрсатиш ёки яхшилаш бўйича контракт мажбуриятлари.

Инвестициявий мулкни тан олиш, баҳолаш ва молиявий ҳисоботда акс эттириш усулбуй тартибини миллий амалиётимизга ҳам жорий қилиш мақсадга мувофиқ ҳисобланади.

Таянч атамалар.

Қарзлар бўйича харажатлар бу – компания томонидан четдан маблағларни жалб қилиш билан боғлиқ юзага келган фоизлар ва бошқа харажатлардир.

Маълум талабларга жавоб берадиган активлар (квалификацияланадиган активлар) бу – кўзда тутилган мақсадларда фойдаланиш ёки сотишга таёрлаш салмоқли вақтни талаб қиладиган активлардир.

Баланс қиймати бу – активнинг молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботида тан олинадиган суммаси.

Таннарх бу – активларни харид қилиб олиш мақсадида уни хариди momentiда ёки жиҳозлашда тўланган пул маблағлари ёки узатиладиган бошқа қопламаларни адолатли қиймати ёки қачонки қўлланилиши мумкин бўлган ҳолларда бошқа МҲХСлари, масалан 2-сон МҲХС “Акцияларга асосланган тўлов” стандартининг

аниқ талабларига мувофиқ бошланғич тан олишда ушбу активларга олиб бориладиган суммалар.

Адолатли қиймат бу – битим тузилаётганда яхши хабардор бўлган ва ушбу битимни тузишга хоҳиш-истак билдирган ва бир-бири билан боғлиқ бўлмаган томонлар ўртасида активларни алмаштириш мумкин бўлган суммасидир.

Инвестициявий мулк бу – ижара ҳақи ёки капитал қийматининг ўсиши ҳисобидан даромад олишлари мақсадида тасарруфида бўлган кўчмас мулклардир (ер ёки бино, ёки бинонинг бир қисми ёки униси ҳам буниси ҳам), бироқ:

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

(б) одатдаги фаолияти давомида сотиш учун мўлжалланмаган.

Мулкдор тасарруфидаги кўчмас мулк бу – (мулкдор ёки молиявий ижара бўйича ижарага олувчи) тасарруфидаги ишлаб чиқариш ёки товарларни жўнатиш, хизматлар кўрсатиш ёки маъмурий мақсадларда фойдаланиш учун мўлжалланган кўчмас мулкдир.

Ўзини-ўзи текшириш учун саволлар:

1. 23-сон БҲХС “Қарзлар бўйича харажатлар” стандартининг мақсади.
2. Қарзлар бўйича харажатлар ва маълум талабларга жавоб берадиган (квалификацияланадиган) активлар тавсифи ва таркиби.
3. Қарзлар бўйича харажатларнинг капиталлаштирилиши.
4. Капиталлаштиришнинг бошланғич санаси, тўхтатилиши ва тугатилиши.
5. Қарзлар бўйича харажатлар тўғрисидаги ахборотларни молиявий ҳисоботда очиқлаш.
6. 40-сон БҲМС “Инвестициявий кўчмас мулк” стандартининг мақсади.
7. 40-сон БҲМСда таннарх, адолатли қиймат, инвестициявий кўчмас мулк ва мулкдор тасарруфидаги кўчмас мулк атамаларига тавсифлар.
8. Инвестициявий кўчмас мулкка мисоллар.
9. Инвестициявий кўчмас мулкка қайси мулклар кирмайди?
10. Инвестициявий мулк таннархи ва уни аниқлаш бўйича мисоллар.
11. Адолатли қиймат бўйича ҳисоб модели ва унинг қўлланилиши.
12. Ҳақиқий таннарх бўйича ҳисоб модели ва унинг қўлланилиши.

13. Инвестициявий мулк категориясига ўтказиш ёки ушбу категориядан чиқариш.

14. Инвестициявий кўчмас мулкни ҳисобдан чиқариш.

15. Инвестициявий кўчмас мулкка оид ахборотларни молиявий ҳисоботда очиқлаш.

4.4-§. 38-сон БҲХС “Номоддий активлар” ҳамда 5-сон МҲХС “Сотиш учун мўлжалланган узок муддатли активлар ва давом эттирилмайдиган фаолият” стандартларининг мазмуни ва қўлланилиши

38-сон БҲХС “Номоддий активлар”. 38-сон БҲХС “Номоддий активлар” стандартининг мақсади — номоддий активларни ҳисобга олиш тартибини белгилаш бўлиб ҳисобланади, қайсики бошқа стандартларда шунга нисбатан аниқ кўрсатмалар инобатга олинмаган ҳолларда амалга оширилади.

Ушбу БҲХСда қуйидагилардан ташқари активларга қўлланилиши кўрсатилган: (а) бошқа БҲХСда кўзда тутиладиган номоддий активлар, (б) 32-сон БҲХС “молиявий инструментлар: ахборотларни очиқлаш ва тақдим қилиш”да аниқланган молиявий активлар, (с) минерал ресурсларга ҳуқуқ ва минераллар, нефть ва таббий газ ва аналогик қайта тикланмайдиган ресурсларни разведка, ишланмалар ва қазиб чиқариш харажатлари, ва (д) суғурта компанияларидаги суғуртачилар билан шартномалардан келиб чиқадиган номоддий активлар.

38-сон БҲХС қуйидагиларга нисбатан қўлланилмайди:

- Одатдаги фаолияти давомида сотишга мўлжалланган корхонанинг номоддий активлари;
- муддати узайтирилган солиқ активлари;
- 17-сон БҲХС қўлланилиш доирасига кирадиган ижара шартномалари;
- молиявий активларга нисбатан инвестициялар ва бошқа компанияларга инвестициялар;

- бизнесни бирлаштириш битимлари доирасида харид қилиб олинган гудвил;

БҲХСда қуйидаги атамалар тавсифи берилган: фаол бозор, амортизация, актив баланс қиймати, таннарх, амортизацияланадиган миқдор, ишланма, корхона учун специфик қиймат, активнинг адолатли қиймати, қадрсизланишдан қўрилган зарар, номоддий активлар, мониторинг актив, тадқиқот, номоддий активларнинг қолдиқ қиймати, фойдали хизмат муддати.

Олдинги мавзуларда қайд қилинмаган атамаларга таърифларни келтирамиз:

Фаол бозор – қуйидаги барча шартлар бажариладиган бозор:

- а) Бозордаги барча активлар бир хил тоифадаги хусусиятга эга бўлади;
- б) қоидага кўра ҳар қандай вақтда битимни амалга оширишни хоҳловчи харидор ва сотувчини топиш мумкин бўлади;
- с) баҳо тўғрисидаги ахборотлар барча учун очиқ бўлади.

Амортизация – бу номоддий активларнинг амортизацияланадиган қийматини фойдали хизматнинг бутун муддатига систематик тақсимлашдир.

Актив – бу ресурс:

- а) қайсики корхона томонидан ўтган ҳодисалар натижасида назорат қилинади;
- б) ундан корхона келгусида иқтисодий наф олиши кутилади.

Номоддий активлар бу – идентификацияланган номонетар (пул эмас), жисмоний шаклга эга бўлмаган актив бўлиб, ишлаб чиқариш ёки товар ва хизматларни тақдим этиш, бошқаларга ижарага топшириш ёки маъмурий мақсадларда фойдаланиш учун тутиб турилади.

Баланс қиймати – активнинг ҳар қандай жамғарилган амортизация ва бундай активларнинг қадрсизланишидан жамғарилган ҳар қандай зарар чегирилгандан кейин молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда тан олинadиган суммаси.

Амортизацияланадиган миқдор – қолдиқ қиймати чегирилган актив қиймати ёки таннархни алмаштирадиган бошқа сумма.

Ишланма – тижорат ишлаб чиқариш ёки фойдаланиш бошлангунга қадар янги ёки салмоқли яхшиланган материал, қурилма, маҳсулот, жараён, тизим ёки хизматлар ишлаб чиқаришни режалаштириш ёки лойиҳалашда тадқиқот натижалари ёки бошқа билимларнинг қўлланилишидир.

Қадрсизланишдан қўрилган зарар – активнинг баланс қийматининг унинг қопланадиган миқдоридан ортган қисмидир.

Тадқиқот – янги илмий ва техник билимлар олиш мақсадида ўтказиладиган оригинал режали изланишлардир.

Номоддий активларнинг қолдиқ қиймати – корхона вақтнинг ҳозирги моментига ушбу актив фойдали хизмат муддатининг охиридаги ёшига ва ҳолатига етиб келганда активни чиқариш билан боғлиқ харажатлар чегирилгандан кейин активни чиқаришдан олинадиган олдиндан ҳисобланган сумма.

Фойдали хизмат муддати бу –

а) вақт даври бўлиб, унинг давомида актив корхона томонидан фойдаланиши учун амалда мавжуд бўлади; ёки

б) активдан фойдаланишдан корхонанинг олиши кутилаётган маҳсулот бирлиги ёки шунга ўхшаш анологик birlikлар.

Корхоналар номоддий активлари, жумладан, илмий ва техник билим, янги жараёнларни лойиҳалаш ва жорий этиш, ёки тизим, лицензия, интеллектуал мулк, бозор тўғрисидаги билим ва товар белгиларини (шу жумладан, фирмали номланиши ва наширлик ҳуқуқини) харид қилиш, яратиш, хизматлар кўрсатиш ёки яхшилаш (техник имкониятларни ошириш)да ресурслар сарфлайди ёки ўзига мажбуриятларни олади. Ушбу категорияга кирувчи моддаларнинг кенг тарқалган турларига компьютер дастурий таъминоти, патентлар, муаллифлик ҳуқуқи, кинофильмлар, мижозлар рўйхати, ипотекага хизмат қилиш ҳуқуқи, балиқ овига лицензия, импорт квоталари, франшизлар, мижозлар ва ташкилотлар билан муносабатлар, мижозлар содиқлиги, бозор ҳиссаси, тайёрлов ҳуқуқларини киритиш мумкин.

Хорижий адабиётларда (Т.П. Едмондс, Р.Н. Энтони, К.Д. Ларсон ва бошқалар) номоддий активларни икки гуруҳга ажратишади: (1) идентификацияланадиган, яъни хизмат қилиш муддатини аниқ белгилаш имкони бўлган активлар. Буларга патентлар, лицензиялар, мулклардан фойдаланиш ҳуқуқи ва бошқалар киритилган. Бу турдаги активларнинг ўзига хос хусусияти уларнинг индивидуалигидир; (2) идентификацияланмайдиган, яъни, хизмат қилиш муддатини аниқ белгилаш қийин бўлган активлар. Буларга гудвил, фирмани очишдаги ташкилий харажатлар киритилган. Бу турдаги активлар фақат корхона билан бирга сотилиши мумкин.

Стандартда активнинг **идентификацияланиши** мезонлари белгилаб берилган:

- Ажратиладиган бўлиши (компаниядан ажратилган ва сотилган, узатилган, ижарага топширилган ёки алмаштирилган);
- **шартномавий ва юридик ҳуқуқларнинг** натижаси ҳисобланиши.

Бошқача сўз билан айтганда, активларнинг идентификацияланиши унга нисбатан бошқа активлардан алоҳида назоратнинг ўрнатилиши мумкинлиги, шунингдек, бошқа активлар томонидан яратилаётган келгусидаги иқтисодий нафдан фарқ қиладиган нафни алоҳида ўлчаш мумкинлиги билан белгиланади.

Номоддий активлардан келадиган келгусидаги иқтисодий нафига маҳсулот ва хизматларни сотишдан олинган тушум, харажатларнинг пасайиши ва активдан фойдаланиш натижасида юзага келадиган бошқа нафлар киради. Масалан, интеллектуал мулкдан фойдаланиш келгусида тушум ҳажмини оширмасада, лекин, келгусидаги ишлаб чиқариш харажатларини қисқартириши мумкин.

Моддаларни номоддий активлар сифатида тан олиш учун корхона ушбу моддалар қуйидагиларга жавоб беришини намоён қилиши шарт:

- а) Номоддий актив аниқлигига (8-17-бандлар);
- б) тан олиш мезонига (21-23-бандлар).

Бу талаб номоддий активларни бошланғич харид қилиш ёки ўз кучи билан яратилиши ва уни давомий такомиллаштириши, қисман алмаштириши

ёки хизмат кўрсатилишига ҳам оиддир. Лекин, эътироф этиш лозимки, номоддий активларни номоддий активлар харид қилинганда бошланғич тан олингандан кейин давомий харажатларни активнинг баланс қийматига олиб бориш ҳолати мураккаб ҳолат ҳисобланади. Бунга сабаб кўп ҳолларда давомий харажатларни тўғридан-тўғри номоддий активнинг қийматига олиб бориш имконияти йўқ, бундан ташқари давомий харажатлар умумий бизнес харажатларидан ажратиб олиш қийин. Шу боис, аниқ идентификациялаш имконияти бўлмаган ҳолларда номоддий активларга бошланғич тан олингандан кейинги қилинган давомий харажатлар ушбу даврнинг харажатларига олиб борилади.

Номоддий актив фақат шундай ҳолларда тан олинадики, қачонки:

- (а) Корхона активдан юзага келадиган келгусидаги иқтисодий нафнинг олиниши эҳтимоли мавжуд бўлади;
- (б) активнинг таннархи ишончли баҳоланиши мумкин бўлади.

1-мисол. Ucell компанияси кенг қамровли телефон тармоқларига эга, қайсики жойларда носозликлар бўйича доимий техник хизмат кўрсатилиши амалга оширилади. Компания дастурий таъминоти орқали ўзининг тармоқлари учун қайси жойда носозликлар юзага келганлигини аниқлаш мумкин. Бу дастурдан фақат компания тармоқлари ичида фойдаланиш мумкин. Ундан бошқа компанияларда фойдаланиб бўлмайди. Компания учун ушбу дастурни яратиш ва уларни доимий янгилаб туриш салмоқли харажатларни талаб этади.

Топшириқ. Ушбу дастур яратиш бўйича харажатларни номоддий актив сифатида тан олиш мумкинми?

Ечиш. Бундай ҳолларда номоддий актив сифатида тан олиш мумкин. У барча талабларга жавоб беради, яъни уни идентификациялаш, назорат қилиш, келгусида иқтисодий нафнинг мавжудлиги ва уни ўлчаш мумкин. Шу боис, компания уни номоддий актив сифатида тан олишига барча асослар мавжуд.

Номоддий активлар бошланғич ҳолатда таннархи бўйича баҳоланади.

Алоҳида харид қилинаётган номоддий активлар таннархи ўз ичига олади:

(а) Номоддий активни харид нархи, бу ўз ичига харид қилиш жараёнида импорт пошлинаси ва қопланмайдиган солиқлар, савдо чегирмаси ва нархидан тушишлар;

(б) активни кўзда тутилган мақсадда фойдаланишга тайёрлашга тааллуқли бўлган ҳар қандай харажатлар.

Тўғридан-тўғри харажатларга мисоллар:

(а) Активни ишчи ҳолатга келтириш билан бевосита алоқадор бўлган ходимларни рағбатлантириш билан боғлиқ бўлган харажатлар;

(б) активни ишчи ҳолатга келтириш билан бевосита алоқадор бўлган профессионал хизматларга тўловлар;

(с) активнинг андозадагидек ишлашини текшириш харажатлари.

Номоддий активлар таннархи таркибига киритилмайдиган харажатларга мисоллар:

(а) Янги маҳсулот ва хизматларни жорий қилиш билан боғлиқ бўлган харажатлар (реклама ва уларни ҳаракатлантириш билан боғлиқ тадбирларга оид харажатлар ҳам ичига киради);

(б) янги жойга ёки янги категориядаги мижозларнинг тижорат фаолиятини жорий қилиш билан боғлиқ харажатлар (персонални ўқитиш билан боғлиқ харажатлар ҳам ичига киради);

(с) маъмурий ва бошқа устама харажатлари.

2-мисол. ABC компанияси бошқа компания томонидан яратилган эксклюзив ҳуқуқга бўлган патентни сотиб олишга қарор қилди. Шартнома суммаси 2.000.000 АҚШ доллари. Шартномага шартига мувофиқ \$1.000.000 ни патент олинган пайтининг ўзида зудлик билан ва қолган \$1.000.000 бир йилдан кейин тўлашга келишилди. Хужжатларни тайёрлаш ва тендерда қатнашиш учун адвокатлик фирмаси билан \$120.000 га шартнома тузилди ва пул ўтказиб берилди, бажарилган ишлар тўғрисида далолатномалар тақдим этилди. Ушбу патентни патент агентлигида фирма номига рўйхатдан ўтказиш учун \$1500 йиғим тўланди. Патентни олиш билан боғлиқ бошқа ташкилий харажатлар \$500

ташкил этди. Компаниянинг капитал қиймати 12% ни ташкил этади. Бошланғич тан олинганда патентнинг қийматини аниқлаш талаб этилади:

<i>Тўланган пул маблағлари.....</i>	<i>\$1.000.000</i>
<i>Бир йилдан кейин тўланадиган, муддати узайтирилган маблағ</i> <i>(\$1.000.000 / (1+0.12) = 1785714).....</i>	<i>\$892.857</i>
<i>Адвокатлик фирмасининг хизмати.....</i>	<i>\$120.000</i>
<i>Патент қайти учун йизим.....</i>	<i>\$1500</i>
<i>Бошқа ташкилий харажатлар.....</i>	<i>\$500</i>
<i>Патентнинг бошланғич тан олинадиган қиймати.....</i>	<i>\$2.014.857</i>
<i>(1.000.000+892.857+120.000+1500+500)</i>	

Манба: [65, 102-106-бетлар] Мисоллар қайта ишланган.

Номоддий активларни яратиш жараёни қуйидаги босқичларни ўз ичига олади:

- Тадқиқотлар босқичи; ва
- ишланмаларни яратиш босқичи.

Тадқиқотлар босқичидаги ишларга қуйидагиларни киритиш мумкин:

- Янги билимларни олишга қаратилган фаолият;
- тадқиқот натижаларини ёки бошқа билимларни қўллашга оид усулларининг қидируви, баҳоланиши ва танлаб олиниши;
- альтернатив материаллар, қурилмалар, маҳсулотлар, жараёнлар, тизим ёки хизматларнинг қидируви;
- янги ёки яхшиланган материаллар, қурилмалар, маҳсулотлар, жараёнлар, тизим ёки хизматлар учун мавжуд альтернативаларни шакллантириш, конструкциялаш, баҳолаш ва охириги ишлов бериш;

Тадқиқотга оид бўлган харажатлар улар амалга оширилган даврдаги харажатлар сифатида тан олинади ва номоддий актив сифатида тан олиниши мумкин эмас.

Ишланмаларни яратиш босқичидаги тажриба-конструкторлик ишланма харажатларига қуйидагилар киради:

- Ишлаб чиқариш фойдаланиш бошлангунга қадар намуна ва моделларни лойиҳалаштириш, конструкциялаш ва синовдан ўтказиш;
- инструментлар, шаблон, шакл ва штампларни, жумладан, янги технологияларни лойиҳалаштириш;
- альтернатив сифатида танланган материаллар, қурилмалар, маҳсулотлар, жараён, тизим ёки хизматларни лойиҳалаштириш, конструкциялаш ва синовдан ўтказиш.

Ушбу босқичда харажатлар капиталлашиши, яъни номоддий активлар таннархида акс эттирилиши учун қуйидаги мезонларнинг барчасига жавоб бериши керак:

- Номоддий активларни яратилиши техник жиҳатдан яқунланганлиги ва унинг фойдаланишга ёки сотишга тайёр ҳолга келтирилиши;
- компанияда номоддий активларни яратилиши яқунланганлиги бўйича ҳаракатларининг амалга оширилиши;
- номоддий активлардан фойдаланиш келгусида иқтисодий наф келтириши аниқлигининг мавжудлиги;
- номоддий активлар ишланмаларини яқунлаш, ундан фойдаланиш ёки сотиш учун техник, молиявий ва бошқа ресурсларнинг мавжудлиги;
- номоддий активлар ишланмаларига тааллуқли харажатларни ишончли баҳолаш имкониятининг мавжудлиги.

Агарда компания тадқиқот босқичини ишланмаларни яратиш босқичидан ажрата олмаса, барча харажатлар капиталлаштирилмасдан давр харажатларига олиб борилади.

3-сон МҲХС “Бизнесни бирлаштириш” стандартига мувофиқ **номоддий активлар бизнесни бирлаштириш бўйича битим доирасида** харид қилинган бўлса, ушбу номоддий актив қиймати харид қилиш санасидаги адолатли қийматига тенг бўлади. Номоддий активларнинг адолатли қиймати корхона томонидан активда мужассамланган келгусида иқтисодий нафнинг олинishi эҳтимолига нисбатан бозорнинг кутилишини акс эттиради. Агар актив бизнеснинг бирлашиши натижасида харид қилинса ва ажратиладиган ёки

шартномавий ва бошқа юридик ҳуқуқларнинг натижаси ҳисобланса, у ҳолда адолатли баҳолашни амалга ошириш учун етарли даражада ахборотлар мавжуд бўлади. Ушбу ҳолатларда стандартнинг 21 б-бандида келтирилган шартлар ҳар доим бажарилган ҳисобланади.

Тадқиқот ва ишланмаларга харажатлар, қайсики:

(а) Алоҳида ёки бизнесни бирлаштириш бўйича битим доирасида харид қилинган ва номоддий актив сифатида тан олинган тугалланмаган тадқиқот лойиҳалари ва ишланмаларига тааллуқли;

(б) ушбу лойиҳани харид қилиб олгандан кейин юзага келади, стандартнинг 54-62-бандларига мувофиқ ҳисобга олиниши шарт.

Стандартнинг 54-62-бандлари талабларига мувофиқ номоддий актив сифатида тан олинган алоҳида ёки бизнесни бирлаштириш бўйича битим доирасида алоҳида харид қилинган тугалланмаган тадқиқот лойиҳалари ва ишланмалари бўйича давомий харажатлар:

(а) Юзага келиш моментида, агар улар тадқиқот харажатлари бўлса харажат сифатида тан олинади;

(б) юзага келиш моментида харажат сифатида тан олинади, агарда ишланмалар бўйича харажатлар, қайсики 57-бандга мувофиқ белгиланган ишланмалар номоддий актив сифатида тан олиш мезонларига жавоб бермайди;

(с) тугалланмаган тадқиқот лойиҳалари ва ишланмалари баланс қийматини оширади, агарда ишланмалар бўйича харажатлар 57-бандга мувофиқ белгиланган номоддий актив сифатида тан олиш мезонларига жавоб беради.

Айрим ҳолларда номоддий активлар бепул харид қилиниши ёки номинал қопламалар тақдим қилиниши мумкин, агарда бундай харид қилиниши давлат субсидиялари ёрдамида амалга ошса. Бунда давлат томонидан корхонага номоддий активларни, жумладан, аэропортларга қўниш ҳуқуқи, радио ва телеведенида эшиттириш ва кўрсатувлар лицензиялари ёки квоталар, бошқа чегараланган ресурсларга кира олиш ҳуқуқини узатиши ёки ажратишлари мумкин. 20-сон БҲХС “Давлат субсидиялари ҳисоби ва давлат ёрдамлари тўғрисида ахборотлар очиқланиши”га мувофиқ корхона бошида ушбу

активларни номоддий активлар кўринишида тан олади ва давлат субсидияси каби адолатли қийматда баҳолайди. Агарда корхона активларини бошланғич тан олишда адолатли қийматда амалга оширмаслик тўғрисида қарор қабул қилса, у ҳолда номинал қиймати бўйича ҳисобга олинади.

Халқаро стандартда номоддий активлар ушбу активга аналогик бўлмаган бошқа номоддий активга ёки бошқа активларга алмаштирилиши ҳолатларига рухсат берилган.

БҲХСда компанияда ички яратилган гудвил актив сифатида тан олинмаслиги кўрсатилган. Аммо, ички яратилган гудвил тан олиш мезонларига жавоб бериши учун у тадқиқот ва ишланма (разработка) фазаларини ўташи лозимлиги кўрсатилган.

3-мисол. ABC компанияси Martin компанияси активларини \$800.000 харид қилиб олишга қарор қилди. Бундан ташқари ABC компанияси Martin компаниясининг \$200.000 “mortgage note” тўланадиган счёти бўйича ҳам жавобгарликни ўз зиммасига олишга розилик билдирди. Гудвил бу компания активларини сотиб олиш нархи билан ушбу активларнинг қиймати ўртасидаги фарқ сифатида юзага келади. ABC компаниясининг гудвили қуйидаги тартибда аниқланади.

<i>Тўланган пул.....</i>	<i>\$800.000</i>	
<i>“Mortgage note” тўланадиган счёти.....</i>	<i>200.000</i>	
<i>Жами тўланадиган сумма.....</i>	<i>\$1.000.000</i>	
<i>Индивидуал идентификацияланадиган</i>		
<i>активларнинг бозор қиймати:</i>		
<i>Олинадиган счётлар.....</i>	<i>\$80000</i>	
<i>Товар захиралари.....</i>	<i>110000</i>	
<i>Ер.....</i>	<i>220000</i>	
<i>Бино.....</i>	<i>250000</i>	
<i>Асбоб-ускуналар.....</i>	<i>180000</i>	
<i>Патентлар.....</i>	<i>50000</i>	<i>\$890.000</i>
<i>Гудвил (1000000 – 890000).....</i>		<i>\$110.000</i>

Корхонанинг ўзи томонидан яратилган брендлар, савдо маркаси, титул маълумотлари, наширлик ҳуқуқи, мижозлар ҳуқуқи ва бошқа шунга ўхшаш аналогик моддалар номоддий актив сифатида тан олинмайди. Чунки, бу моддалар умумий бизнесга сарфланган харажатлардан фарқ қилмайди.

Стандартнинг 24-бандига нисбатан корхонанинг ўзи томонидан яратилган номоддий активлар таннархи биринчи марта 21, 22 ва 57-бандларида тан олиш мезонларига жавоб берадиган санадан эътиборан амалга ошириладиган харажатлар суммасига тенг бўлади.

Мустақил яратилган номоддий активлар таннархига уни яратиш, ишлаб чиқариш ва фойдаланишга тайёрлаш билан боғлиқ бўлган тўғридан-тўғри харажатлар киради. Тўғридан-тўғри харажатларга мисол қилиб:

- a) Номоддий активни яратишда фойдаланадиган ёки истеъмол қилинган материал ва хизматлар таннархи;
- b) ходимларни рағбатлантириш харажатлари;
- c) юридик ҳуқуқни қайд қилиш учун зарур бўлган тўловлар;
- d) номоддий активни яратиш учун фойдаланилган патент ва лицензияларнинг амортизацияси.

Ресурслардан самарасиз ва мақсадсиз фойдаланиш билан боғлиқ устама харажатлари капиталлаштирилмайди ва давр харажатларига олиб борилади. Тўғридан-тўғри яратилаётган активга тааллуқли бўлмаган умумий маъмурий харажатлар давр харажатларига олиб борилади.

Кредитларга хизмат қилиш билан боғлиқ харажатлар 23-сон “Қарзлар бўйича харажатлар” стандартига мувофиқ капиталлаштирилади.

4-мисол. Корхона ишлаб чиқаришнинг янги жараёнини бошламоқда. 20x5 йилда сарфланган харажатлар 1000 п.б., шундан 900 п.б. 20x5 йилнинг 1 декабригача юз берган, 100 п.б. эса 20x5 йил 1 декабрь билан 31 декабрь оралиғида амалга ошган. Корхона 20x5 йил 1 декабрь ҳолатида ишлаб чиқариш жараёнини номоддий актив сифатида тан олиш мезонлари талабларига жавоб беради. Ушбу кўрсатилган жараёнда “НАУ ХАУ”га тааллуқли бўлган қопланадиган миқдорнинг олдиндан ҳисобдаги баҳоси (келгусида пул

маблағларининг чиқиб кетишини ҳисобга олган ҳолда жараёни ундан фойдаланиш мумкин бўлган ҳолатда тугатиш заруриятидан келиб чиқиб) 500 п.б. ташкил этади.

20x5 йил охирида ишлаб чиқариш жараёни таннархи сифатида 100 п.б. тан олинади (2015 й 1 декабрдан кейин, яъни номоддий активларни биринчи марта тан олиш мезонларига жавоб берадиган санасидан кейинги харажатлар). 20x5 йил 1 декабргача амалга оширилган харажатлар 900 п.б. ушбу давр харажатлари сифатида тан олинади. Ушбу харажатлар молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда ишлаб чиқариш жараёни таннархи таркибига киритилмайди.

20x6 йилда сарфланган харажатлар 2000 п.б. ташкил этади. 20x6 йилнинг охирида ушбу жараёнда тайёрланаётган “НАУ ХАУ”га тааллуқли бўлган (келгусида пул маблағларининг чиқиб кетишини ҳисобга олган ҳолда жараёни ундан фойдаланиш мумкин бўлган ҳолатда тугатиш заруриятидан келиб чиқиб) қопланадиган миқдорнинг ҳисобланган баҳоси 1900 п.б.ни ташкил этади.

2016 йил охирида ишлаб чиқариш жараёни таннархи 2100 п.б. (20x5 йил охирида тан олинган 100 п.б. харажатлари ва 2016 йил тан олинган 2000 п.б.). Корхона 200 п.б. қадрсизланишдан кўрилган зарарни тан олди (жараённинг баланс қиймати 2100 п.б. ва унинг қопланадиган миқдори 1900 п.б. ўртасидаги фарқ). Бу зарар кейинги йилларда 36-сон БҲХСдаги қадрсизланишдан кўрилган зарарни тиклашга доир талаблар бажарилса қайта тикланиши мумкин.

Номоддий активларга қилинаётган харажатлар юз бериш momentiда қуйидагилардан ташқари ҳолларда харажат сифатида тан олинади:

(а) Тан олиш мезонларига жавоб берадиган номоддий активлар таннархи таркибига киритилганда;

(б) тааллуқли моддалар бизнесни бирлаштириш бўйича лойиҳа доирасида харид қилинган ва номоддий актив сифатида тан оlinиши мумкин бўлмаганда. Бундай ҳолларда у харид санасида гудвилга олиб борилган сумманинг қисмини ташкил этади.

Юз берган санасида харажат сифатида тан олинадиган харажатларга мисол қилиб киритиш мумкин:

(а) Ишлаб чиқаришнинг бошланишига тайёргарлик кўриш билан боғлиқ харажатлар. 16-сон БҲХСга мувофиқ бундай харажатлар асосий воситалар таннархига киритиладиган ҳолатлар бунга кирмайди;

(b) персонални ўқитиш харажатлари;

(с) реклама ва маҳсулотни ҳаракатлантириш бўйича фаолият харажатлари (почта бўйича савдо катологи ҳам киради)

(d) бутун корхона ёки унинг бир қисмини қайта дислокация ва қайта ташкил қилиш бўйича харажатлар.

Бошланғич ҳолатда харажат сифатида тан олинган номоддий активларга харажатлар сўнги босқичларда номоддий активларнинг таннархи таркибида тан олиниши мумкин эмас.

Ҳисобга олинаётган номоддий активларга хизмат кўрсатиш ва сифатини ушлаб туриш учун амалга оширилган доимий харажатлар қайси даврда амалга оширилган бўлса ўша даврнинг харажатларига олиб борилади.

Корхона ўзининг ҳисоб сиёсатида **ҳақиқий таннархи бўйича ҳисоб модели** ёки **қайта баҳоланган қиймати бўйича ҳисоб моделидан** бирини танлаши шарт. Агар номоддий активларни қайта баҳолаш қиймати бўйича ҳисобга олса, у билан битта классдаги барча бошқа активлар учун ҳам ушбу активларга фаол бозор мавжуд бўлган ҳолатдан ташқари ҳолларда ушбу методдан фойдаланишлари шарт.

Ҳақиқий таннархи бўйича ҳисоб модели. Номоддий актив бошланғич тан олингандан сўнг ўзининг қийматида йиғилган амортизацияни ёки қадрсизланишдан олинган жамғарилган зарарларни айиришдан кейинги таннархида акс эттирилиши керак.

Қайта баҳоланган қиймати бўйича ҳисоб модели. Номоддий активлар бошланғич тан олингандан сўнг қайта баҳолаш санасида ҳар қандай давомий жамғарилган амортизация ва қадрсизланишдан кўрилган ҳар қандай жамғарилган зарарни чегиргандан кейинги адолатли қийматни ифода этувчи

қайта баҳоланган қиймати бўйича ҳисобга олиниши лозим. Қайта баҳолаш мақсадида адолатли қиймат фаол бозор маълумотларидан фойдаланган ҳолда аниқланиши шарт. Қайта баҳолаш мунтазам ўтказилиши керакки, бунда активларнинг баланс қиймати салмоқли равишда унинг адолатли қийматидан фарқ қилмаслиги шарт.

Агар номоддий актив қайта баҳоланса, қайта баҳолаш санасида жамғарилган амортизация суммаси активнинг ялпи баланс қиймати ўзгаришига пропорционал қайта ҳисобланадики, унда қайта баҳолангандан кейин активнинг баланс қиймати унинг қайта баҳоланган қийматига тенг бўлиши керак.

Агар қайта баҳолаш натижасида номоддий активларнинг баланс қиймати ошса ушбу кўпайиш тўғридан-тўғри бошқа тўплам даромадлар таркибида тан олиниши лозим ва капитал таркибида қайта баҳолашдан қиймат ўсиши счётида ҳисобланади. Бироқ, бундай кўпайиш фойда ва зарарлар таркибида шундай меъёрда тан олиниши лозимки, қайсики у олдинги ушбу активнинг фойда ва зарарлар таркибида тан олинган қайта баҳолаш қийматининг камайиши суммасини қайта тиклайди.

Агар қайта баҳолаш натижасида номоддий активларнинг баланс қиймати камайса, у ҳолда бундай камайиш фойда ва зарарлар таркибида тан олиниши лозим. Бироқ камайиш бошқа тўпланган даромадлар таркибида айнан ушбу активга тааллуқли бўлган қайта баҳолашдаги қиймат ўсиши счётидаги ҳар қандай кредит қолдиқ миқдорида тан олиниши лозим. Бошқа тўплам даромадлар таркибидаги тан олинган камайиш капитал таркибидаги қайта баҳолашдаги қиймат ўсиши счётида ҳисобланган суммани камайтиради.

Ушбу жараёнларни худди асосий воситаларни қайта баҳолаш натижаларидек схематик равишда қуйидаги жадвалда акс эттирамиз (4.9-жадвал).

4.9-жадвал

Номоддий активларни қайта баҳолаш натижаларини акс эттириш

	<i>Қийматнинг ошиши</i>	<i>Қийматнинг камайиши</i>
Биринчи	“Капитал ва резерв” бўлимида қайта	Фойда ва зарарлар

қайта баҳолаш	баҳолаш бўйича резерв моддасига олиб борилади. Бошқа тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилади	тўғрисидаги ҳисоботда.
Кейинги қайта баҳолаш	Агар олдинги қайта баҳолашда қийматнинг камайиши юз берган бўлса, кейинги қайта баҳолашда қийматнинг ошиши даставвал олдинги фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботга олиб борилган зарарни қоплашга ва ундан кейинги қолган қисми “капитал ва резерв” бўлимида қайта баҳолаш резерви моддасига олиб борилади. Бошқа тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилади.	Агар олдинги қайта баҳолашда қийматнинг ошиши юз берган бўлса, кейинги қайта баҳолашда қийматнинг камайиши “Капитал ва резерв” бўлимида қайта баҳолаш резерви моддасининг камайишига ва ундан қолган қисми эса фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилади.

5-мисол. А компанияси ишлаб чиқариш квотаси ҳукуматнинг қаттиқ назоратида турадиган мамлакатда фаолият юритади. Квотага бўлган эҳтиёж таклифдан ортиқ.

Квотани олиш учун ҳукуматнинг тегишли органларига ишлаб чиқариш квотасига буюртма тақдим этилади. Буюртма қаноатлантирилган тақдирда квота 5 йил муддатга берилади. Ишлаб чиқариш квотасига фаол бозор мавжуд бўлиб, қайсики бу бозор ишлаб чиқариш ҳажми, бирлик баҳоси маълумотлари бўйича молиявий наشرлар асосида иш юритади.

Буюртмани берганда \$1000 йиғим тўланади. Квота олинганда эса \$100.000 тўланиши белгиланган.

А компанияси квотага буюртма берди. Квота компанияга 2010 йил декабрида тақдим этилди. Компания адолатли қиймати бўйича баҳолаш моделини қўллайди ва квоталарни ҳар йили қайта баҳолайди. Кейинги ҳар бир молиявий йил охирида квоталарнинг адолатли қиймати:

2011 йил декабрь \$98.000;

2012 йил декабрь \$79.000.

Топшириқ. Квотанинг бошланғич қийматини ҳисоблаш ҳамда қайта баҳолаш натижалари ва квота амортизация суммасини А компаниянинг кейинги даврлардаги молиявий ҳолати тўғрисидаги ҳисобот ва бошқа ҳисоботларига акс эттириладиган суммасини аниқлаш.

	Баланс қиймати	Фойда зарарлар тўғрисидаги ҳисобот	Қайта баҳолаш бўйича резерв	Тақсимланмаган фойда
01.01.2011 да баланс қиймати	100.000			
31.12.2011 да йил учун амортизация (муддати беш йил)	(20.000)	20.000		
31.12.2011 да қайта баҳолагунга қадар баланс қиймати	80.000			
31.12.2011 да қиймати оширилди	18.000		18.000	
31.12.2011 да қайта баҳолангандан кейин баланс қиймати	98.000		18.000	
31.12.2012 да йил учун амортизация (4-йил муддат)	(24.500)	24.500	(4500)	4500
31.12.2012 да қайта баҳолагунга қадар баланс қиймати	73.500		13.500	
31.12.2012 да қиймати оширилди	5.500		5.500	
31.12.2012 қайта баҳолаш ўтказилгандан кейинги баланс қиймати	79.000		19.000	

Манба: ©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году.1616-бет.

Корхона номоддий активларни фойдали хизмат қилиш муддати аниқ белгиланганлигини ёки муддати аниқ эмаслигини баҳолай олиши лозим. Агарда муддат аниқ бўлса унинг давомийлиги ёки ушбу фойдали муддатда маҳсулот ва анологик бирликлар миқдори белгиланиши лозим. Аниқ бўлмаган муддатдаги номоддий активларда ундан фойдаланиш натижасида соф пул тушумлари қайси даврларда таъминланишини аниқ олдиндан белгилаш имконияти бўлмайди.

Фойдали хизмат қилиш муддати аниқ бўлган номоддий активлар амортизацияланади, фойдали хизмат қилиш муддатини аниқ белгилаш имкони бўлмаган номоддий активларга нисбатан амортизацияланмайди.

Стандартда номоддий активларнинг фойдали хизмат муддатини белгилашга таъсир этувчи омиллар келтирилган. Уларга қуйидагиларни киритиш мумкин:

- Компания томонидан актив қўлланилишининг кутилаётган муддати;
- анологик тарзда фойдаланиладиган анологик типдаги активларнинг хизмат муддати баҳоланиши тўғрисидаги ахборотлар;
- ишлаб чиқаришни ўзгартириш ёки такомиллаштириш натижасида техник эскириши, шу жумладан, активдан олинадиган товар ёки хизматларга бўлган бозор эҳтиёжининг ўзгариши;
- активдан келгусидаги иқтисодий нафнинг олиниши учун зарур бўлган тутиб туриш ва ҳимоя қилиш харажатлари даражаси;
- рақобатчилар, шу жумладан, потенциал рақобатчиларнинг кутилаётган ҳаракатлари;
- активдан фойдаланишнинг ҳуқуқи ёки анологик чегара қўйилиши, мисол учун тааллуқли ижара шартномаси муддатининг тугаш санаси;
- номоддий активларнинг хизмат қилиш муддатининг бошқа активлар хизмат қилиш муддатига боғлиқлиги.

Мисол учун, 50 йил фойдаланиши ҳуқуқий жиҳатдан бириктирилган муаллифлик ҳуқуқининг бозор таҳлили ва тадқиқотлар натижалари шуни кўрсатадики, ушбу муаллифлик ҳуқуқи фақат 30 йил давомида соф пул оқимининг келишини таъминлайди. Шу боис, ушбу активнинг хизмат қилиш муддати 50 йил эмас, балки 30 йил қилиб белгиланади. Бундан ташқари актив 36-сон БҲХС “Активларнинг қадрсизланиши”га мувофиқ ҳар ҳисобот йилида қадрсизланишга синовдан ўтказилади. Агарда қадрсизланишга синов натижасида хизмат қилиш муддатида ўзгариши эҳтимоли аниқланадиган бўлса, хизмат қилиш муддатида ўзгартиришлар киритилади.

“Аниқ бўлмаган муддат” бу “чексиз муддат” эканлигини англатмайди.

Аниқ фойдали хизмат қилиш муддатида эга бўлган номоддий активларнинг амортизацияланадиган миқдори активнинг фойдали хизмат

қилиш муддатига систематик асосда тақсимланиши лозим. Амортизация ушбу актив фойдаланишга тайёр, яъни қачонки раҳбариятнинг кўзлаган мақсадларида фойдаланиш имкониятларини таъминлайдиган жойлашуви ва ҳолатида бўлган моментдан бошланиши лозим. Амортизация иккита санадан қайси бири эртанги бўлса ўша вақтдан эътиборан тугатилади: ушбу активни 5-сон МҲХСга мувофиқ сотишга мўлжалланган актив сифатида таснифланган (ёки чиқарилган активлар гуруҳига киритилган) сана ҳамда уни тан олиш тугатилган сана. Фойдаланиладиган амортизация методи корхона томонидан активдан фойдаланишдан олинadиган келгусидаги иқтисодий нафнинг истеъмол қилинишининг кутилаётган хусусиятини ифода этиши ҳамда унга монанд бўлиши шарт. Агар истеъмол қилинишининг белгиланган хусусиятини ишончли аниқлаш имконияти бўлмаса, амортизация ҳисоблашнинг тўғри чизиқли методидан фойдаланиш ўринлидир. Ҳар бир даврда ҳисобланган амортизация фойда ва зарарларда тан олиниши лозим, стандартлар бошқа активларнинг баланс қийматига олиб боришга рухсат этадиган ёки талаб этадиган ҳолатлар бундан мустасно.

Амортизацияланадиган қийматни систематик асосда фойдали хизмат қилиш муддатига тақсимлашда амортизация ҳисоблашнинг турли хил методларидан фойдаланиш мумкин. Бундай методларга **тўғри чизиқли метод, қолдиқни камайтириш методи ва маҳсулот бирлиги методини** киритиш мумкин. Амортизация ҳисоблаш методини танлаш активда мужассамлашган келгусидаги иқтисодий наф истеъмол қилинишининг кутилаётган хусусияти асосида амалга ошади ва у даврдан бу даврга кетма-кет ўтиш асосида давом эттирилади.

Амортизация харажатлари фойда ва зарарлар таркибида тан олинади. Активларни ишлаб чиқариш жараёнида фойдаланадиган номоддий активлар амортизацияси ушбу активларнинг таннархига киритилади, масалан 2-сон БҲХС “Захиралар”га мувофиқ ишлаб чиқариш жараёнида фойдаланадиган номоддий активлар амортизацияси захиралар таннархига олиб борилади.

Номоддий активлар ҳисобидаги муҳим жиҳатлардан бири амортизация ҳисобланганда ушбу харажатлар тўғридан-тўғри номоддий активлар қийматининг камайишига олиб борилади.

5-мисол. Компания 50.000 АҚШ доллариға тенг бўлган патентни 2015 йил 1-январиди харид қилиб олди. Фойдали хизмат қилиш муддати 5 йил қилиб белгиланган. Ушбу жараён қуйидаги бухгалтерия ёзувлари орқали қайд қилинади:

Д-т Номоддий активлар / Патент..... \$50.000

К-т Пул маблағлари..... \$50.000

2015 йил якуни бўйича ҳисобланган амортизация суммаси \$10.000 ни ташкил этади ($\$50.000 / 5 \text{ йил} = \$10.000$). Ушбу сумма тўғридан-тўғри патент қийматининг камайишига олиб борилади. Чунки, энди патент бошланғич қийматидаги баҳога эга эмас. Унинг баланс қиймати йил охирида \$40.000 бўлади ($\$50.000 - \$10.000 = \$40.000$). Ушбу баланс қийматга эришиш учун қуйидаги бухгалтерия ёзуви амалга оширилади:

Д-т Амортизация харажатлари \$10.000

К-т Номоддий активлар/Патент..... \$10.000

6-мисол. Номоддий активлар ҳақиқий таннархида кирим қилинади ва уларнинг қиймати амортизация ҳисобланиши натижасида камайиб боради. Чет эл адабиётларида ва компаниялари фаолиятида (Laing Alarko JV) номоддий активлар ҳаракати билан боғлиқ қуйидаги проводкаларни учратишимиз мумкин:

(1) Узоқ муддатли мулк ижараси учун олдиндан тўлов амалга оширилганда (масалан, 5 йиллик олдиндан тўлов):

Ижарага олинган мулк.....(5 йил учун тўланган суммаға)

Пул маблағлари.....(5 йил учун тўланган сумма)

(2) Ижараға олинган мулк (номоддий актив) учун йиллик амортизация суммасига:

Ижара харажатлари.....(йиллик амортизация суммасига)

Ижараға олинган мулк.....(йиллик амортизация суммасига)

(3) Корхона харид қилиб олинганда (активлар, гудвилл) тўланадиган суммаларга:

Активлар.....(баҳоланган суммаси)

Гудвилл (Тўланадиган сумма билан активлар қиймати ўртасидаги фарқ)

Тўланадиган счётлар.....(тўланадиган суммасига)

Аниқ фойдали хизмат қилиш муддатига эга бўлган номоддий активлар **қолдиқ қиймати** қуйидаги ҳолатдан ташқари ҳолларда нолга тенг:

(a) Учинчи шахснинг фойдали хизмат муддати охирида сотиб олиш бўйича мажбурияти амал қилади;

(b) ушбу актив учун фаол бозор амал қилса:

(i) қолдиқ қийматни ушбу бозорнинг аниқ маълумотлари асосида аниқлаш мумкин;

(ii) ушбу активнинг фойдали хизмат қилиш муддати охирида бундай бозорнинг амал қилиши тўғрисида юқори эҳтимол мавжуд бўлса.

Амортизацияланадиган миқдор қолдиқ қиймат чегирилгандан кейин аниқланади.

Номоддий активларнинг амортизация муддати ва амортизация ҳисоблаш методлари энг камида ҳар молиявий йилнинг охирида таҳлил қилиб кўрилиши лозим. Агар ўзгариш юз берадиган бўлса 8-сон БҲХСга мувофиқ бухгалтерия баҳолашлардаги ўзгаришлар сифатида тан олинади ва зарур ўзгаришлар киритилади.

Аниқ бўлмаган фойдали хизмат қилиш муддатига эга бўлган номоддий активлар амортизация ҳисоблашга олинмайди. Шу боис, уларнинг баланс қиймати билан қопланадиган қиймати мувофиқлиги ҳар йили ёки уларнинг мувофиқ эмаслиги тўғрисида ахборот олинганда мунтазам тест қилиб турилади.

Номоддий активларни тан олиш тугатилади:

(a) Улар чиқиб кетганда; ёки

(b) қачонки, ундан фойдаланиш ёки чиқиб кетишидан ҳеч қандай келгусида наф олиш кутилмаса.

Номоддий активларни тугатишдан олинган даромад ёки харажатлар уларни тугатишдан келиб тушган тушумдан унинг баланс қийматини айириш орқали топилади.

Стандарт талабларига кўра корхона номоддий активларнинг ҳар бир классига бўйича **қуйидаги ахборотларни мустақил яратилган номоддий активлар ва бошқа номоддий активларга ажратган ҳолда тақдим этишлари шарт:**

(а) Фойдали хизмат қилиш муддати аниқ ёки аниқ эмаслиги, агарда аниқ бўлса фойдали хизмат қилиш муддати ва қўлланиладиган амортизация меъёрлари;

(б) аниқ фойдали хизмат қилиш муддатига эга бўлган номоддий активларга нисбатан амортизация ҳисоблаш методлари;

(с) тааллуқли даврнинг боши ва охирида ялпи баланс қиймати ва ҳар қандай жамғарилган амортизация (қадрсизланишдан кўрилган жамғарилган зарар билан бирлашган ҳолда);

(д) тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисоботда номоддий активларни ҳар қандай амортизацияси акс эттирилган моддаси;

(е) тааллуқли даврларнинг боши ва охиридаги баланс қийматининг солиштирмаси, қайсики бунда акс эттирилади:

(i) келиб тушишлар, қайсики ички ишланмалар натижасида олинган, алоҳида актив сифатида харид қилиб олинган ва бизнесни бирлаштириш бўйича битим доирасида харид қилинганлар алоҳида кўрсатилади;

(ii) сотиш учун мўлжалланган ёки чиқиб кетадиган активлар гуруҳига қўшилган 5-сон МҲХСга мувофиқ сотиш учун мўлжалланган ва бошқа чиқиб кетишларга таснифланган активлар;

(iii) ушбу кўрсатилган давр давомида 75, 85 ва 86-бандларга мувофиқ қайта баҳолаш натижасида ҳамда 36-сон БҲМСга мувофиқ бошқа тўплам даромадлар таркибида тўғридан-тўғри тан олинган ёки қайта тикланган қадрсизланишдан кўрилган зарарлар натижасида қийматининг кўпайиши ёки камайиши;

(iv) 36-сон БҲХСга мувофиқ кўрсатилган давр мобайнида фойда ва зарарлар таркибида тан олинган қадрсизланишдан зарарлар;

(v) 36-сон БҲМСга мувофиқ кўрсатилган давр мобайнида фойда ва зарарларда қайта тикланган қадрсизланишдан кўрилган зарарлар;

(vi) ушбу кўрсатилган давр давомида тан олинган ҳар қандай амортизация;

(vii) молиявий ҳисобот кўрсаткичларини тақдим қилинган ҳисобот валютасига қайта ҳисоблаш ҳамда хорижий бўлинмалар кўрсаткичларини тақдим қилинган ҳисобот кўрсаткичларига қайта ҳисоблашда юзага келадиган курс фарқи;

(viii) кўрсатилган давр давомида баланс қийматидаги бошқа ўзгаришлар.

Номоддий активларнинг класслари бу хусусияти бўйича ўхшаш ва корхона фаолиятида қандай фойдаланишига қараб ажратилган гуруҳлардан иборат. Бундай классларга қуйидагиларни киритиш мумкин:

(a) Фирмали номланиши;

(b) титул маълумотлари ва нашр турлари номи;

(c) компьютер дастурий таъминоти;

(d) лицензия ва франшизлар;

(e) муаллифлик ҳуқуқи, патентлар ва бошқа саноат мулки ҳуқуқи, хизмат кўрсатиш ва эксплуатация ҳуқуқи;

(f) рецептлар, формулалар, моделлар, чизмалар, проротиплар;

(g) ишланма жараёнидаги номоддий активлар.

Юқоридаги ахборотларни қамраб олган ҳолда қуйидаги кўринишда ўзаро солиштириш (молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот билан) жадвалини тузиш мақсадга мувофиқ ҳисобланади (4.9-жадвал).

4.9-жадвал

Номоддий активларнинг ҳаракати тўғрисидаги ички ҳисобот⁴³

	Сатр	Ишланмал арга	Гуд-вил	Патентлар, савдо	Дас-турий	Жами

⁴³©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году.1623-бет.

		харажат- лар		маркалари ва лицензия- лар	маҳсу- лот	
01.01.2013 да бошланғич қиймат	010	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Харид	020	XXX	-	XXX	XXX	XXX
Чиқарилиши	030	-	-	(XXX)	(XXX)	(XXX)
Шўъба компанияларнинг харид қилиниши	040	-	XXX	-	-	XXX
Шўъба компаниянинг чиқиб кетиши	050	-	(XXX)	-	-	(XXX)
31.12.2013 (010+020- 030+040-050)	060	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
01.01.2013 да жами жамғарилган амортизация	070	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Йил учун амортизация	080	XXX		XXX	XXX	XXX
Чиқарилган	090			(XXX)	(XXX)	
Қадрсизланишдан зарар	100		XXX		XXX	XXX
Шўъба компаниянинг чиқарилиши	110		(XXX)			(XXX)
31.12.2013 (040+080- 090+100-110)	120	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
31.12.2013 да баланс қиймати (060-120)	130	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX

Бундан ташқари, стандартда корхона очиқлаши шарт бўлган бошқа ахборотлар туркуми, активлар қайта баҳолаш қиймати бўйича ҳисоб моделидан фойдаланган бўлса очиқлайдиган ахборотлар, тадқиқот ва ишланмаларга оид ахборотлар, талаб этилмайдиган, лекин очиқланиши олқишланадиган ахборотлар қатори ҳамда стандартни қўллаш ва кучга кириш тартиби тўғрисидаги моддалар келтирилган.

5-сон МҲХС “Сотиш учун мўлжалланган узоқ муддатли активлар ва давом эттирилмайдиган фаолият”.

Ушбу стандартнинг мақсади сотишга мўлжалланган активларни ҳисобга олиш тартибини аниқлаштириш, шунингдек, тугатилаётган фаолият тўғрисида ахборотларни очиқлаш бўлиб ҳисобланади. Хусусан, стандарт талаб этади:

(а) Сотишга мўлжалланган сифатида таснифлашнинг мезонларига жавоб берадиган активлар иккита миқдордан энг кичиги бўйича баҳоланади: **баланс қиймати ва сотиш билан боғлиқ харажатларни чегиргандан кейинги адолатли қиймати**. Бундай активларга амортизация ҳисоблаш тўхтатилади;

(б) сотишга мўлжалланган сифатида таснифлашнинг мезонларига жавоб берадиган активлар тўғрисида ахборотлар баланснинг юзаси қисмида алоҳида, тугалланаётган фаолият натижалари эса фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда тақдим этилиши шарт.

Мазкур МҲҲСнинг баҳолаш шартлари қўйидаги активларга (қайсики келтирилган МҲҲСлар орқали қамраб олинади) нисбатан алоҳида активлар сифатида ёки ҳисобдан чиқариш гуруҳининг қисми сифатида қўлланилмайди:

(а) Муддати узайтирилган солиқ активлари (12-сон БҲҲС «Фойда солиғи»);

(б) ходимлар даромадларидан юзага келадиган активлар (19-сон БҲҲС «Ходимларни рағбатлантириш»);

(с) 9-сон МҲҲС «Молиявий инструментлар»нинг қўллаш доирасидаги молиявий активлар;

(д) 40-сон БҲҲС «Инвестициявий мулк»даги ҳаққоний қиймат бўйича ҳисобга олиш моделига мувофиқ ҳисобга олинadиган узок муддатли активлар;

(е) 41-сон БҲҲС «Қишлоқ хўжалиғи»га мувофиқ сотиш харажатлари чегирилгандан кейинги ҳақиқий қийматда баҳоланадиган узок муддатли активлар;

(ф) 4-сон МҲҲС «Суғурта шартномалари»да таърифланган суғурта шартномалари асосида шартномавий ҳуқуқлар.

Ташкилот узок муддатли активларни (ёки чиқарилаётган гуруҳни) сотиш учун мўлжалланган деб таснифлаши шарт, агарда унинг баланс

қиймати уни келгусида яна фойдаланиш ҳисобидан эмас асосий тарзда уни сотиш операциялари ҳисобидан қопланилса.

Сотиш учун мўлжалланган деб таснифланган узоқ муддатли актив – бу узоқ муддатли актив бўлиб, унинг баланс қиймати ундан фойдаланиш ҳисобидан эмас, балки асосий тарзда уни сотиш операциялари ҳисобидан қопланилади.

Чиқарилаётган гуруҳ – бу сотиш ёки бошқа тарзда чиқарилишга турган активлар гуруҳи бўлиб, битта операция натижасида ушбу активлар билан тўғридан-тўғри боғлиқ бўлган мажбуриятлар ҳам узатилади.

Бунинг учун актив дарҳол сотилишга тайёр бўлиши ва унинг сотилиши эса катта эҳтимол билан баҳоланган бўлиши керак. Ҳар бир тааллуқли даражадаги раҳбар ушбу активни сотишнинг мустаҳкам режасини амалда бажарилишини таъминлашлари шарт. Сотиш энг узоғи билан бир йил ичида амалга оширилиши лозим. Сотиш режаларида айрим ҳолларда юзага келган ҳолатлар ва юз берган ҳодисалар оқибатида бир йилдан ошиши ҳам мумкин.

Тан олиш мезонлари:

- Актив унинг мавжуд ҳолатида ушбу активни сотиш учун одатий шарт-шароитлари зудлик билан сотишга тайёр;
- активни сотиш ёки реализация қилинган гуруҳнинг юқори эҳтимоли бўлади, яъни:
 - Сотишнинг формал режаси мавжуд бўлади;
 - сотиш режасини бажариш учун харидорни излаб топиш фаоллашади;
 - активни сотиш учун фаол маркетинг дастури амалга оширилади;
 - актив реклассификациясидаги моментида эътиборан 12 ой ичида сотилиши кутилади;
 - барча қабул қилинаётган ҳаракатлар сотиш режасини ўзгартириши ёки бекор қилишни кўзда тутмайди.

Сотиш бўйича операциялар битта узоқ муддатли активни бошқа узоқ муддатли активга алмаштиришни ҳам кўзда тутиши мумкин, фақат бунда 16-

сон БҲХС “Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар” стандартига мувофиқ бундай алмаштириш тижорат хусусиятига эга бўлиши шарт.

Агар ташкилот узоқ муддатли активни давомий қайта сотиш ёки чиқариб юбориш учун харид қилган бўлса, уни шу харид санасидан эътиборан узоқ муддатли актив сотишга мўлжалланган сифатида таснифланиши талаб этилади, фақат бунда стандартнинг 8-бандида қўйилган сотилиши ёки чиқиб кетиши учун бир йилгача қўйилган муддат бажарилиши шарт.

Узоқ муддатли актив сотиш учун мўлжалланган деб ҳисобланади, агарда корхона активи мулкдор фойдасига тақсимланиши амалга оширилса. Бунинг учун актив зудлик билан сотиш учун жорий ҳолатда мавжуд бўлиши ва тақсимланишининг юқори эҳтимоли мавжуд бўлиши шарт.

Корхона фойдаланиши тўхтатилиши шарт бўлган узоқ муддатли активни сотиш учун мўлжалланган сифатида таснифлаши шарт эмас, чунки унинг баланс қиймати асосан давом эттирилаётган фойдаланиш ҳисобидан қопланилади.

Корхона сотиш учун мўлжалланган сифатида таснифлаган узоқ муддатли активлар (чиқиб кетаётган гуруҳи) сотиш учун харажатларни чегиргандан кейинги **баланс қиймати ва адолатли қийматидан энг кичиги** бўйича баҳоланиши шарт.

Корхона тақсимлаш учун мўлжалланган сифатида таснифланган узоқ муддатли активлар (чиқиб кетаётган гуруҳи) тақсимлаш учун харажатларни чегиргандан кейинги **баланс қиймати ва адолатли қийматидан энг кичиги** бўйича баҳоланиши шарт.

Активларнинг (чиқиб кетаётган гуруҳ) қиймати сотиш харажатларини чегиргандан кейин адолатли қийматгача ҳар қандай бошланғич ва давомий камайиши оқибатида қадрсизланишдан кўрилган зарарни тан олиши шарт.

Давомий баҳолаш. Агар оборотдан ташқари активлар (ёки чиқиб кетаётган гуруҳи) ҳисобот санасида сотилмаса, унда у:

- Амортизация қилинмайди;
- қуйидагиларнинг энг кичиги бўйича баҳоланади:

- Баланс қиймати бўйича;
- сотиш бўйича харажатлар чегирилгандан кейин адолатли қиймати.

Давомий баҳолашда сотиш бўйича харажатлар чегирилгандан кейинги адолатли қийматнинг ошиши олдинги қадрсизланишдан кўрилган зарарни қоплаш даражасигача амалга оширилади. Ушбу чегарадан ортиқ фойда тан олинмайди. Бунда қадрсизланишдан зарарнинг умумий суммаси:

- 5-сон МҲХС мувофиқ тан олинади;
- активни сотиш учун мўлжалланган категориясига ўтказгунга қадар 36-сон БҲХС “Активларнинг қадрсизланиши” стандартига мувофиқ тан олинади.

Корхона молиявий ҳисобот фойдаланувчиларини тугалланаётган фаолият ва узоқ муддатли активларнинг чиқиб кетиши (чиқиб кетаётган гуруҳи) молиявий натижаларини баҳолаш имкониятларини берувчи ахборотларни тақдим этиши ва очиқлаши шарт.

1-мисол. 2012 й Нептун компанияси унинг товарларини “Шимолий” регионларда сотилишини амалга оширади. Компания таркибида “Жанубий” ва “Ғарбий” бўлинмалари ишлашини давом эттирмоқда. Уларнинг фойда ва зарарлари тўғрисидаги маълумотлари қуйида келтирилган.

Давом эттирувчи фаолият (“Жанубий” ва “Ғарбий”)		
Тушум	010	100.000
Сотиш таннари	020	(60.000)
Ялпи фойда (010-020)	030	40.000
Бошқа харажатлар	040	(7.000)
Фоииз харажатлари	050	(1.000)
Солиққа тортишга қадар фойда (030-040-150)	060	32.000
Фойда солиғи бўйича харажатлар	070	(9.600)
Давом эттирувчи фаолиятдан давр учун олинган фойда (060-070)	080	22.400
Тугалланган фаолиятнинг соф натижалари	090	(350)
Давр учун фойда (080-090)	100	22050
Изоҳ: Тугалланаётган фаолият		
Тушум	110	20000
Сотиш таннари	120	(16.000)
Бошқа харажатлар	130	(1.000)

Солиққа тортишга қадар фойда (110-120-130)	140	3.000
Фойда солиғи бўйича харажатлар	150	(900)
Тугалланаётган фаолият фойдаси (140-150)	160	2100
Қадрсизланишдан зарар	170	(3500)
Фойда солиғи бўйича харажатлар	180	1050
Тугалланган фаолиятдан жами зарар (160-170+180)	190	(350)

Манба. ©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году. 2806 б.

Тугалланаётган фаолият бу корхонанинг шундай компоненти бўлиб, қайсики ҳисобдан чиқарилган ёки сотиш учун мўлжалланган сифатида таснифланган бўлади, ҳамда

(а) бизнеснинг асосий йўналишини ёки фаолиятларнинг географик жойини акс эттиради;

(б) бизнеснинг асосий йўналишини ёки фаолиятларнинг географик жойини ҳисобдан чиқариш бўйича ягона мувофиқлаштирилган режанинг қисми бўлади; ёки

(в) фақатгина қайта сотиш мақсади билан сотиб олинган шўъба корхонаси бўлади.

Корхона қуйидагиларни очиб бериши лозим:

(а) Умумлашган даромад тўғрисидаги ҳисоботда қуйидагиларнинг жамини қамраб оладиган ягона суммани:

(i) Тугалланаётган фаолиятларнинг солиқлардан кейинги фойда ёки зарари; ва

(ii) сотиш харажатлари чегирилгандаги адолатли қийматда баҳолаш бўйича ёки тугалланаётган фаолиятни ташкил этадиган активлар ёки ҳисобдан чиқариш гуруҳ(лар)ининг ҳисобдан чиқарилиши бўйича тан олинган солиқдан кейинги фойда ёки зарар.

(б) (а)даги ягона сумманинг қуйидагилар асосида таҳлили:

(i) Тугалланаётган фаолиятларнинг даромади, харажатлари ва солиқдан олдинги фойда ёки зарари;

(ii) 12-сон БҲХСнинг 81(з)-банди орқали талаб этилган тегишли даромад солиғи харажати; ва

(iii) сотиш харажатлари чегирилгандаги адолатли қийматда баҳолаш бўйича ёки тугалланаётган фаолиятни ташкил этадиган активлар ёки ҳисобдан чиқариш гуруҳ(лар)ининг ҳисобдан чиқарилиши бўйича тан олинган солиқлардан кейинги фойда ёки зарарлар.

Таҳлил изохларда ёки умумлашган даромад тўғрисидаги ҳисоботда тақдим этилиши мумкин. Агарда у умумлашган даромад тўғрисидаги ҳисоботда тақдим этилса, у тугатилаётган фаолиятларга тегишли сифатида белгиланган бўлимда, яъни давомий фаолиятлардан алоҳида тарзда, тақдим этилиши лозим. Таҳлил сотиб олинимида сотиш учун мўлжалланган сифатида таснифланиш мезонларини қаноатлантирадиган янги сотиб олинган шўъба тадбиркорлик субъектлари бўлган ҳисобдан чиқариш гуруҳлари учун талаб этилмайди (11-бандга қаранг);

(в) тугалланаётган фаолиятларнинг операцион, инвестициявий ва молиялаштириш фаолиятларига тегишли соф пул оқимлари. Ушбу очиб бериладиган маълумотлар изохларда ёки молиявий ҳисоботларда тақдим этилиши мумкин. Ушбу очиб бериладиган маълумотлар сотиб олинимида сотиш учун мўлжалланган сифатида таснифланиш мезонларини қаноатлантирадиган янги сотиб олинган шўъба корхоналари бўлган ҳисобдан чиқариш гуруҳлари учун талаб этилмайди (11-бандга қаранг);

(г) бош ташкилотнинг мулк эгаларига тегишли бўлган давомий фаолиятлардан ва тугалланаётган фаолиятлардан даромад суммаси. Ушбу очиб бериладиган маълумотлар изохларда ёки умумлашган даромад тўғрисидаги ҳисоботда тақдим этилиши мумкин.

Бугунги кунда мамлакатимизда ҳам 5-сон МҲХС “Сотиш учун мўлжалланган узоқ муддатли активлар ва давом эттирилмайдиган фаолият” стандартига мувофиқ миллий стандартларни ишлаб чиқиш зарурияти мавжуд.

Таянч атамалар.

1. Фаол бозор бу – қуйидаги барча шартлар бажариладиган бозор:

а) Бозордаги барча активлар бир хил тоифадаги характерга эга бўлади;

б) қоидага кўра ҳар қандай вақтда битимни амалга оширишни хоҳловчи харидор ва сотувчини топиш мумкин бўлади;

с) баҳо тўғрисидаги ахборотлар барча учун очиқ бўлади.

2. Амортизация бу – номоддий активларнинг амортизацияланадиган қийматини фойдали хизматнинг бутун муддатига систематик тақсимлашдир.

3. Актив бу – ресурс:

а) қайсики корхона томонидан ўтган ҳодисалар натижасида назорат қилинади;

б) ундан корхона келгусида иқтисодий наф олиши кутилади.

4. Номоддий активлар бу – идентификацияланган номонетар (пул эмас), жисмоний шаклга эга бўлмаган актив бўлиб, ишлаб чиқариш ёки товар ва хизматларни тақдим этиш, бошқаларга ижарага топшириш ёки маъмурий мақсадларда фойдаланиш учун тутиб турилади.

5. Баланс қиймати бу – активнинг ҳар қандай жамғарилган амортизация ва бундай активларнинг қадрсизланишидан жамғарилган ҳар қандай зарар чегирилгандан кейин молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда тан олинадиган суммаси.

6. Амортизацияланадиган миқдор бу – қолдиқ қиймати чегирилган актив қиймати ёки таннархни алмаштирадиган бошқа сумма.

7. Ишланма бу – тижорий ишлаб чиқариш ёки фойдаланиш бошлангунга қадар янги ёки салмоқли яхшиланган материал, қурилма, маҳсулот, жараён, тизим ёки хизматлар ишлаб чиқаришни режалаштириш ёки лойиҳалашда тадқиқот натижалари ёки бошқа билимларнинг қўлланилишидир.

8. Қадрсизланишдан кўрилган зарар бу – активнинг баланс қийматининг унинг қопланадиган миқдоридан ортган қисмидир.

9. Тадқиқот бу – янги илмий ва техник билимлар олиш мақсадида ўтказиладиган оригинал режали изланишлардир.

10. Номоддий активларнинг қолдиқ қиймати бу – корхона вақтнинг ҳозирги моментида ушбу актив фойдали хизмат муддатининг охиридаги ёшига ва ҳолатига етиб келганда активни чиқариш билан боғлиқ харажатлар чегирилгандан кейин активни чиқаришдан олинадиган олдиндан ҳисобланган сумма.

11. Фойдали хизмат муддати – бу;

а) вақт даври бўлиб, унинг давомида актив корхона томонидан фойдаланиши учун амалда мавжуд бўлади; ёки

б) активдан фойдаланишдан корхонанинг олиши кутилаётган маҳсулот бирлиги ёки шунга ўхшаш анологик бирликлар.

12. Сотиш учун мўлжалланган деб таснифланган узоқ муддатли актив бу – узоқ муддатли актив бўлиб, унинг баланс қиймати ундан фойдаланиш ҳисобидан эмас, балки асосий тарзда уни сотиш операциялари ҳисобидан қопланилади.

13. Чиқарилаётган гуруҳ бу – сотиш ёки бошқа тарзда чиқарилишга турган активлар гуруҳи бўлиб, битта операция натижасида ушбу активлар билан тўғридан-тўғри боғлиқ бўлган мажбуриятлар ҳам узатилади.

14. Тугалланаётган фаолият бу – корхонанинг шундай компоненти бўлиб, қайсики ҳисобдан чиқарилган ёки сотиш учун мўлжалланган сифатида таснифланган бўлади ҳамда

(а) бизнеснинг асосий йўналишини ёки фаолиятларнинг географик жойини акс эттиради;

(б) бизнеснинг асосий йўналишини ёки фаолиятларнинг географик жойини ҳисобдан чиқариш бўйича ягона мувофиқлаштирилган режанинг қисми бўлади; ёки

(в) фақатгина қайта сотиш мақсади билан сотиб олинган шўъба корхонаси бўлади.

Ўзини-ўзи текшириш учун саволлар.

1. 38-сон БҲХС “Номоддий активлар” стандартининг мақсади ва қўлланилиш доираси.

2. 38-сон БҲХСда атамалар тавсифи.

3. Номоддий активларни идентификациялаш ва тан олиш мезонлари.

4. Алоҳида харид қилинган номоддий активлар таннархи.

5. Номоддий активларни бизнесни бирлаштириш бўйича битим доирасида харид қилиниши.

6. Тадқиқот ва ишланмалар харажатлари, уларнинг босқичлари.

7. Ҳақиқий таннарх бўйича ҳисоб модели ва қайта баҳоланган қиймат бўйича ҳисоб модели.

8. Номоддий активларни фойдали хизмат қилиш муддатини белгилаш тартиби.

9. Номоддий активларни амортизация методлари.
10. Номоддий активларнинг қолдиқ қиймати ва номоддий активларнинг тугатилиши.
11. Номоддий активлар тўғрисида молиявий ҳисоботда ахборотларни очиқлаш.
12. 5-сон МҲХС “Сотишга мўлжалланган узоқ муддатли активлар ва тугалланаётган фаолият” стандартининг мақсади ва қўлланилиш доираси.
13. Узоқ муддатли активларни (чиқарилаётган активлар гуруҳи) сотиш учун мўлжалланган деб таснифлаш.
14. Сотишга мўлжалланган деб таснифланган узоқ муддатли активларни баҳолаш.
15. Тугалланаётган фаолият тавсифи.
16. Сотиш учун мўлжалланган узоқ муддатли активлар ва тугалланаётган фаолият тўғрисидаги ахборотларни молиявий ҳисоботда очиқлаш.

5-БОБ. БАҲОЛАШНИ ҲИСОБГА ОЛУВЧИ СТАНДАРТЛАРНИНГ ТАВСИФИ

5.1-§. 36-сон БҲХС “Активларнинг кадрсизланиши” стандартининг мазмунини ва қўлланилиши

36-сон БҲХС “Активларнинг кадрсизланиши” стандарти. 36-сон БҲХС “Активларнинг кадрсизланиши” стандарти барча активларнинг кадрсизланишининг ҳисоби ва уларга доир ахборотларни очиқлаш тартибини белгилаб беради.

Ушбу стандартнинг мақсади корхоналар ўз активларини уларни қоплайдиган миқдордан ортмаган суммада ҳисобга олиш процедурасини белгилаш бўлиб ҳисобланади. Агар активлар баланс қиймати реализация қилиш ва бошқа тасарруф қилишдан олинган суммадан катта бўлиши эҳтимоли мавжуд бўлган ҳолларда корхоналар активларининг кадрсизланишини эътироф этиши ва ушбу стандарт кадрсизланишдан олинган зарарни тан олиши лозимлигини кўрсатади.

Ушбу стандартда қуйидаги атамаларга тавсиф келтирилган:

Баланс қиймати – ҳисобланган депресиация (амортизация) ажратмалари ва ҳисобланган кадрсизланишдан зарарлар чегирилгандан кейинги қиймат.

Пул маблағларини юзага келтирувчи бирлик (юзага келтирувчи бирлик)(cash generating unit) - активларнинг энг кичик идентификацияланадиган гуруҳи бўлиб, қайсики бошқа активлар ёки активлар гуруҳидан пул оқимларига салмоқли даражада боғлиқ бўлмаган ҳолда пул оқимларини юзага келтиради.

Корпоратив активлар – гудвилдан ташқари активлар бўлиб, қайсики кўриб чиқиладиган юзага келтирувчи бирлик ва бошқа юзага келтирувчи бирликлардан келгусида пул маблағларининг келиб тушишини қўллаб-қувватлайди.

Чиқиб кетиш бўйича харажатлар – активлар ёки юзага келтирувчи активларнинг чиқиб кетиши билан тўғридан-тўғридан боғлиқ бўлган молиявий

харажатлар ҳамда фойда солиғи бўйича харажатларни чегиргандан кейинги харажатларнинг ўсишидир.

Сотиш бўйича харажатлар чегирилгандан кейинги адолатли қиймат – бир-бирига боғлиқ бўлмаган, яхши хабардор бўлган ва хоҳиш билдирувчи томонлар ўртасидаги битимлар натижасида активлар ёки юзага келтирувчи бирликларнинг чиқиб кетиши бўйича харажатлар чегирилгандан кейинги тушумдир.

Активлар ёки юзага келтирувчи бирликлар қопланадиган қиймати бу – сотиш бўйича харажатлар чегирилгандан кейинги адолатли қиймати ёки фойдаланиш қийматларидан қайси бири юқори бўлса, ўша қийматдир.

Фойдаланиш қиймати бу – активдан фойдаланишни давом эттиришдан ва уни фойдали хизмат муддати охирида тасарруф қилинишидан кутилаётган олдиндан аниқланган келгусидаги пул маблағларининг дисконтланган қийматидир.

Қадрсизланишдан кўрилган зарар – активлар ёки юзага келтирувчи бирликларнинг баланс қийматининг қопланадиган миқдордан ортган суммасидир.

Корхона балансини тузиш санасида активларнинг қадрсизланиши мумкинлигини кўрсатувчи ҳар қандай аломатлар мавжудлиги ҳолатларини баҳолай олиши лозим. Агарда ушбу аломатлар аниқланган тақдирда активларнинг қопланиш миқдорини аниқлаши ва уни ҳисоботларда акс эттириши лозим.

Стандартда ушбу аломатларни аниқлашда ташқи ва ички ахборот манбаларидан фойдаланиш лозимлиги кўрсатилган.

Стандартда қопланадиган миқдорни баҳолаш, реализациянинг соф қиймати, фойдаланиш қийматини аниқлаш белгилари, келгусида пул маблағларининг келиб тушишини баҳолаш асослари, қадрсизланишдан кўрилган зарарни тан олиш ва ўлчаш, юзага келтирувчи бирлик, юзага келтирувчи бирликнинг қопланадиган суммаси ва баланс қиймати, юзага келтирувчи бирлик учун қадрсизланишдан кўрилган зарар, алоҳида

активларнинг қадрсизланишидан кўрилган зарарни қайта тиклаш, юзага келтирувчи бирликнинг қадрсизланишидан кўрилган зарарни қайта тиклашга доир қоидалар акс эттирилган.

Мазкур стандарт қуйидагилардан ташқари барча активларнинг қадрсизланишини ҳисобга олишда қўлланилиши лозим:

- (а) Захиралар (2-сон БҲҲС «Захиралар»);
- (б) қурилиш шартномаларидан юзага келадиган активлар (11-сон БҲҲС «Қурилиш шартномалари»);
- (в) муддати узайтирилган солиқ активлари (12-сон БҲҲС «Фойда солиқлари»);
- (г) ходимларга рағбатлантиришдан юзага келадиган активлар (19-сон БҲҲС «Ходимларни рағбатлантириш»);
- (д) 19-сон МҲҲС «Молиявий инструментлар»нинг қўллаш доирасида бўлган молиявий активлар;
- (е) адолатли қийматда баҳоланган инвестициявий кўчмас мулк (40-сон БҲҲС «Инвестициявий кўчмас мулк»га қаранг);
- (ж) чиқиб кетиш харажатлари чегирилгандан кейин адолатли қийматда баҳоланган ва қишлоқ хўжалиги фаолиятига тааллуқли биологик активлар (41-сон БҲҲС «Қишлоқ хўжалиги»);
- (з) 4-сон МҲҲС «Суғурта шартномалари»нинг қўллаш доирасидаги суғурта ташкилотларида юзага келган маълум активлар; ва
- (и) 5-сон МҲҲС «Сотиш учун мўлжалланган узоқ муддатли активлар ва тугалланаётган фаолият»га мувофиқ сотишга мўлжалланган сифатида таснифланган узоқ муддатли активлар (ёки чиқиб кетиш гуруҳлари).

Қадрсизланган бўлиши мумкин бўлган активни аниқлаш. Корхона ҳар бир ҳисобот даврининг охирида активларнинг қадрсизланиш белгилари йўқлигини аниқлашлари шарт. Ҳар қандай бундай ишора мавжуд бўлган тақдирда корхона активларнинг қопланадиган қийматини баҳолашлари лозим. Актив қадрсизланган бўлади, қачонки баланс қиймати унинг қопланадиган қийматдан ошса. Стандарт корхонадан қопланадиган қийматнинг расмий

баҳоланишини аниқлашни талаб этмайди, агарда кадрсизланишнинг ҳеч қандай ишораси мавжуд бўлмаса.

Кадрсизланишнинг ҳар қандай ишораси мавжуд бўлишидан қатъий назар, тадбиркорлик субъекти:

(а) Хизмат қилиш муддати аниқ бўлмаган номоддий активлар ёки кадрсизланишнинг объекти сифатида фойдаланиш учун ҳонузгача нақд мавжуд бўлмаган номоддий активлар ҳар йили унинг баланс қиймати билан қопланадиган қийматини таққослаш орқали текширилиши лозим. Ушбу кадрсизланиш текшируви йиллик давр мобайнида ҳар қандай пайтда амалга оширилиши мумкин, лекин у ҳар йили айни бир пайтда амалга оширилади.

(б) бизнесни бирлаштиришда харид қилинган гудвил стандартнинг 80-99-бандларга мувофиқ ҳар йили кадрсизланишга текширилиши лозим.

Бўлиши мумкин бўлган активларнинг кадрсизланиши белгиларини баҳолашда корхона минимум қуйидаги белгиларни кўриб чиқиши лозим.

Ташқи ахборот манбалари:

(а) Давр давомида активнинг бозор қиймати вақт ўтиши билан кутилганидан ёки одатий фойдаланишига кўра салмоқли кўп камаяди;

(б) корхона учун давр давомида ёки яқин келгусида техник, бозор, иқтисодий ёки ҳуқуқий шартларда ўз фаолиятини амалга оширишда ёки актив мўлжалланган бозорда юз берадиган нохуш оқибатларга эга бўлган салмоқли ўзгаришлар;

(с) давр давомида бозор фоиз ставкалари ёки бошқа инвестицияларга фойда бозор нормаларининг ўсиши ва бундай ўсиш фойдаланиш қиймати ва активнинг қопланадиган қийматини ҳисоблашда фойдаланадиган дисконтланган ставкаси учун салмоқли нохуш оқибатларга эҳтимол эга бўлади;

(д) корхонанинг соф активларининг бозор қиймати унинг бозор капитализациясидан ошади.

1-мисол. Компания бошқарувидаги низолар туфайли фирма акциялари котировкаси кескин тушиши юз берди. 2 миллион чиқарилган акциясининг қиймати 2 миллион п.б. атрофида ташиқил этди, қайсики компания ҳисоботида

кўра унинг соф активлари 20 миллион п.б. баҳоланган эди. Активларнинг қадрсизланиши юз берди ва у тан олинishi лозим. Компаниянинг инвесторлари, акциядорлари, кредиторлари, давлат хизматчилари томонидан ишончи йўқолди.

Ички ахборот манбалари:

(е) Активларнинг маънавий эскириши ёки жисмоний бузилиши белгилари амал қилади;

(f) давр давомида юз берган ёки яқин келгусида интенсивлик ва активларнинг фойдаланиш усуллари (ёки тахмин қилиниётган фойдаланишига) нисбатан тахминий бўлиши мумкин бўлган нохуш оқибатларга эга бўлган салмоқли ўзгаришлар. Бундай ўзгаришлар активларнинг туриб қолиши, фаолиятни тугатиш ёки активлар тааллуқли бўлган реструктуризация ражалари, режалаштирилаётган санадан олдинроқ активларнинг чиқиб кетиш режалари, шунингдек, активларнинг ноаниқ хизмат қилиш муддатлисидан аниқ хизмат қилиш муддатлисига реклассификациялаш;

(g) ички ҳисоботдан активнинг иқтисодий самарадорлиги ёмон ёки кутилганга нисбатан ёмон.

Шўъба корхона, қўшма назорат қилинадиган корхона ёки ассоциациялашган корхонадан дивидендлар:

(h) шўъба корхона, қўшма назорат қилинадиган корхона ёки ассоциациялашган корхоналарга инвестицияларга нисбатан инвестор инвестициядан олинадиган дивидендларни тан олади ва қуйидаги исботлар мавжуд бўлади:

(i) алоҳида молиявий ҳисоботларга инвестициялар баланс қиймати тааллуқли гудвилни ҳам ўз ичига олган консолидациялашган молиявий ҳисоботга киритилган инвестиция объектлари соф активларининг баланс қийматидан ошади;

(ii) дивидендлар дивиденд эълон қилинган даврда шўъба корхоналар, қўшма назорат қилинадиган корхоналар ёки ассоциациялашган корхоналар жами тўплам даромадларидан ошади.

Корхона актив қадрсизланган бўлиши мумкинлигининг бошқа ишораларини аниқлаши мумкин ва улар тадбиркорлик субъектидан активнинг қопланадиган қийматини аниқлашни, ёки гудвилл ҳолатида, 80-99 бандларга мувофиқ қадрсизланиш текширувини амалга оширишни ҳам талаб этиши мумкин.

Стандартда актив қадрсизланган бўлиш мумкинлигини кўрсатадиган ички ҳисобот кўрсаткичлари қуйидагиларнинг мавжудлигини эътироф этиши кераклиги кўрсатилган:

(а) Активни сотиб олиш учун пул оқимлари ёки ундан фойдаланиш ҳамда уни сақлаш учун давомий зарур бўладиган пул маблағларининг дастлабки режалаштирилган бюджет маблағларидан салмоқли даражада кўп бўлиши;

(б) активлардан ҳосил бўладиган ҳақиқий соф пул оқими ёки операцион фойда ёки зарарлар режалаштирилаётган рақамларга нисбатан салмоқли ёмон бўлади;

(в) активлардан ҳосил бўладиган пул маблағларининг соф оқими бюджетга солиштирилганда салмоқли камайиши ёки бюджетга нисбатан зарарнинг салмоқли кўпайиши юз беради; ёки

(г) жорий давр суммаларини келгуси даврлар учун бюджет суммалари билан мувофиқлаштирганда активга нисбатан операцион зарар ёки соф пул маблағлари чиқиб кетиши қайд этилади.

Стандарт ноаниқ фойдали хизмат муддатига эга номоддий актив ёки ҳануз фойдаланишда бўлмаган номоддий актив ва гудвилл қадрсизланишга камида ҳар йили текширилишини талаб этади.

Қопланадиган қийматни баҳолаш. Ушбу стандарт сотиш бўйича харажатлар чегирилгандан кейинги активнинг ёки юзага келтирувчи бирликнинг адолатли қиймати ҳамда фойдаланиш қийматининг қайси бири катта эканлигини аниқлашга аҳамият қаратади.

Сотиш харажатлари чегирилгандан кейинги активнинг адолатли қиймати бу – ушбу активнинг чиқиб кетишига тўғридан-тўғри алоқадор бўлган

харажатлар ўсишини ҳисобга олган ҳолда боғлиқ бўлмаган томонлар ўртасида тузилган сотиш тўғрисидаги келишувда мажбурий кучга эга бўлган нархдир.

Агар сотиш тўғрисида мажбурий кучга эга бўлган битим бўлмаса, актив фаол бозорда олти-сотди битимларида қатнашади, сотиш бўйича харажатлар чегирилгандан кейинги адолатли қиймати бозор нархи минус чиқариш бўйича харажатлар кўринишида аниқланади. Ушбу мақсадда мақбул бўлган бозор нархи харидорнинг жорий баҳосидир. Агарда эҳтиёжнинг жорий нархи тўғрисида маълумотлар бўлмаса, адолатли қийматни белгилашда охириги битимда тузилган нарх асос қилиб олинади, фақат бунда ўтган вақт ичида иқтисодий шарт-шароитларнинг салмоқли ўзгариши рўй бермаган бўлиши керак.

Мажбурий кучга эга бўлган сотиш тўғрисидаги битим ёки ушбу актив учун фаол бозор мавжуд бўлмаса сотиш бўйича харажатлар чегирилгандан кейинги адолатли қиймати корхона томонидан ҳисобот даврининг охирида боғлиқ бўлмаган, хабардор бўлган ва битим тузишга хоҳиш билдирувчи томонлар ўртасида тузилган битим натижасида активнинг чиқиб кетиши бўйича харажатлар чегирилгандан кейинги активларнинг чиқиб кетишига оид олинган аниқ ахборотларга таянилади.

Чиқиб кетиш бўйича харажатлар чегирилгандан кейинги адолатли қийматни аниқлашда мажбурият сифатида тан олинганлардан ташқари чиқиб кетиш бўйича харажатлар чегириб ташланади. Бундай харажатларга:

- (а) Юридик харажатлар;
- (б) герб йиғимлари;
- (в) битим бўйича анологик солиқлар;
- (г) активларни ажратиб олиш бўйича харажатлар;
- (д) активларни сотиш ҳолатига келтириш билан боғлиқ харажатлар.

Стандартда таъкидланишича, активнинг чиқиб кетиши натижасида қисқартириш, фаолиятни қайта ташкил этиш, ходимларга тўланадиган чиқиш нафақалари активларни чиқариш билан боғлиқ харажатларга кирмайди.

Фойдаланиш қиймати. Активнинг фойдаланиш қийматини ҳисоблашда қуйидаги элементлар акс эттирилади:

- (а) Келгусидаги пул оқимини баҳолаш, қайсики корхона томонидан активдан фойдаланишидан олинishi кутилади;
- (б) суммада бўлиши мумкин бўлган фарқланишнинг кутилиши ва бундай келгусидаги пул оқимининг вақт бўйича тақсимоти;
- (с) рисксиз бозор фоизи ставкасида тақдим қилинган пулнинг вақтинчалик қиймати;
- (д) ушбу активга хос бўлган ноаниқликлар билан боғлиқ баҳо;
- (е) бошқа омиллар, шулар қатори ноликвидлик, қайсики бозор иштирокчилари корхона келгусида активдан келиб тушадиган пул маблағлари оқими нархини аниқлашда акс эттиради.

Активнинг фойдаланиш қийматини баҳолаш қуйидаги босқичларни ўз ичига олади:

- (а) Активдан фойдаланиш ва унинг давомий чиқиб кетиши билан боғлиқ пул маблағларининг келиб тушиши ва чиқиб кетишини баҳолаш;
- (б) бундай келгусидаги пул маблағларининг оқимиға нисбатан тааллуқли дисконтланган ставканинг қўлланилиши.

2-мисол. Компанияда фойдаланишдаги активдан 3 йил давомида ҳар йили 200.000 п.б. пул маблағлари келиб тушиши мўлжалланмоқда. Дисконтлаш ставкаси, қайсики ўз ичига компания капиталиға хизмат кўрсатиши харажатлари, инфляция ва риск даражалари ва бошқа омилларни ҳисобға олганда 20%ни ташкил этади. Ушбу маълумотлар асосида келгусидаги пул маблағларининг дисконтланган қиймати қуйидаги тартибда ҳисобланади.

Йиллар	Келгусидаги пул оқими	Дисконтлаш коэффиценти	Келгусидаги пул маблағларининг дисконтланган қиймати
1-йил	200.000	1/1.20 1-йил	166.666
2-йил	200.000	1/1.20 2-йил	138.888
3-йил	200.000	1/1.20 3-йил	115.740
Жами	600.000		421.294

Демак, келгусида келиб тушадиган 600.000 п.б.даги пул маблағларининг дисконтланган қиймати 421.294 п.б. ташиқил этмоқда. Бу кўрсаткич активдан фойдаланишининг қийматини белгилайди.

Стандартда келгусида пул маблағлари оқимини баҳолаш учун асослар келтирилган.

Келгусида пул маблағлари оқимини ҳисоб-китоблар асосида баҳолашда қуйидагиларни ҳисобга олиш лозим:

(а) Активдан давомий фойдаланишдан пул маблағлари келиб тушушининг прогнози;

(б) активдан давомий фойдаланишдан пул маблағларини юзага келтириш учун амалга ошириладиган пул маблағларининг чиқиб кетиши (активларни фойдаланишга тайёрлашда пул маблағларининг чиқиб кетиши ҳам киради) прогнози;

(с) пул маблағлари соф оқими, агарда мавжуд бўлса, қайсики активнинг хизмат қилиш муддати охирида активларнинг чиқиб кетиши учун олинади (ёки тўланади).

Қадрсизланишдан зарарни тан олиш ва баҳолаш. Агар активнинг қопланадиган қиймати унинг баланс қийматидан кичик бўлса, ушбу активнинг баланс қиймати қопланадиган қийматга қадар камайтиради. Бундай камайтириш **қадрсизланишдан зарар** деб аталади.

3-мисол. Компания алоқанинг янги информацион технологиялари учун 150.000 п.б. маблағ сарфлади. Шундай ҳолат юз бердики, ушбу алоқа технологиясидан фойдаланишининг имконияти йўқ. Бундан ташқари уни бошқа томонларга ўзаро келишув асосида ҳам сотиб бўлмайди. Қопланадиган сумма нолга тенг. Натижада, активнинг қадрсизланиши тан олинади ва активнинг қадрсизланишидан кўрилган зарар 150.000 п.б. ташиқил этади.

Қадрсизланишдан зарар зудлик билан фойда ва зарарларда тан олинади, агарда бошқа стандарт талабларига (масалан, 16-сон МХХС қайта баҳолаш моделига) мувофиқ актив қайта баҳоланадиган қийматда акс эттирилмаган бўлса. Қайта баҳоланган активларнинг қадрсизланишидан ҳар қандай зарар

ушбу стандарт ва бошқа стандартлар талабларига мувофиқ қайта баҳолаш суммасининг камайиши сифатида ҳисобга олинади.

Агарда қадрсизланишдан зарарнинг баҳоланган суммаси шунга тааллуқли бўлган активнинг баланс қийматидан катта бўлса, корхона мажбуриятни тан олиши керак, агарда бу бошқа стандартларда талаб этилса.

Қадрсизланишдан зарар тан олингандан сўнг активга нисбатан амортизация ажратмалари келгуси даврларга коррективировка қилинади, қайсики бунда қайта кўриб чиқилган қолдиқ қиймати чегирилгандан кейинги баланс қиймати қолган ҳизмат қилиш муддати давомида мунтазам асосда тақсимланади.

4-мисол. 2016 йили 1-январда компания 200.000 п.б.га ер участкаси харид қилиб олди. 16-сон МҲХС “Мулк, бино ва машина ва асбоб-ускуналар” стандартига мувофиқ, ер участкаси “Мулк, бино ва машина ва асбоб-ускуналар” таркибида бошланғич қийматида ҳисобга олинди.

Йил охирида қадрсизланишга тегишсиз ўтказилганда ер участкасининг қиймати 30.000 п.б. пасайган. Бунга асосий сабаб туман инфраструктураси ўзгариши бўлган. Ушбу қадрсизланиш асосланган ва компания томонидан тан олинган. Ушбу сумма тўғридан-тўғри мулк, бино ва машина ва асбоб-ускуналар қийматининг камайишига олиб борилади.

Д-т Қадрсизланишдан зарар.....30.000 п.б.

К-т Мулк, бино ва машина ва асбоб-ускуналар.....30.000 п.б.

Пул маблағларини юзага келтирувчи бирлик ва гудвил.

5-мисол. 2016 йили 1-январда компания супермаркетда салқин ичимликларни автоматга пул киритиш йўли билан сотувчи автомат совутгични ўрнатди. Ушбу активдан юзага келадиган пул маблағлари бошқа активлардан келадиган пул маблағларига боғлиқ эмас, ундан келиб тушадиган пул маблағларини алоҳида ҳисобга олиш мумкин. Шу боис, автомат совутгични юзага келтирувчи бирлик сифатида тан олиш мумкин.

Ушбу компания супермаркет директори учун махсус дастур ўрнатилган компьютер олинди. Бу актив бевосита пул маблағларининг келиб тушишини

юзага келтирмайди. Шу боис, бу юзага келтирувчи актив эмас. Бутун бир супермаркетнинг ўзи ҳам бошқа бирликлардан аниқ ажратиш мумкин бўлган пул маблағларини юзага келтиради. Ушбу асосга кўра супермаркет пул маблағларини юзага келтирувчи активдир.

Агарда активнинг бўлиши мумкин бўлган кадрсизланишининг ҳар қандай белгилари мавжуд бўлса, қопланадиган қиймат алоҳида актив учун баҳоланиши лозим. Агарда алоҳида актив учун қопланадиган қийматни баҳолаш имконияти бўлмаса, корхона юзага келтирувчи активнинг қопланадиган қийматини аниқлайди, қайсики актив (активнинг юзага келтирувчи бирлиги) унга тааллуқли бўлади.

Алоҳида активнинг қопланадиган қийматини аниқлаб бўлмайди, агарда:

а) Баҳолаш бўйича активнинг фойдаланиш қиймати сотиш бўйича харажатлар чегирилгандан кейинги адолатли қийматига яқинлашиши мумкин бўлмайди;

б) актив пул маблағларининг келиб тушишини яратмайди, қайсики салмоқли даражада бошқа активлардан келиб тушишлардан холи ҳисобланади.

Бундай ҳолларда фойдаланиш қиймати ва шу аснода қопланадиган қиймати фақат активнинг юзага келтирадиган бирлиги учун аниқланиши мумкин.

6-мисол. *Қазиб олувчи корхона ўзининг қазиб олиш фаолиятини таъминлаш учун хусусий темир йўлга эгалик қилади. Хусусий темир йўл фақат ломнинг қиймати бўйича сотилиши мумкин ва у пул маблағларининг келиб тушишини яратмайди, қайсики шахтанинг бошқа активлари бўйича пул маблағлари оқимидан салмоқли даражада холи ҳисобланади.*

Хусусий темир йўлнинг қопланадиган қийматини баҳолаш имконияти йўқ, шунингдек, унинг фойдаланиш қийматини аниқлаб бўлмайди ва эҳтимол ушбу қиймат ломнинг қийматидан фарқ қилади. Шу боис, корхона юзага келтирувчи бирликнинг қопланадиган қийматини баҳолайди, қайсики ушбу бирликка темир йўл, яъни бутун бир шахта киради (ушбу мисол стандартда келтирилган)

Юзага келтирувчи бирликни идентификациялаш учун мушоҳададан фойдаланилади. Агарда алоҳида активлар гуруҳи учун қопланадиган қийматини аниқлаш мумкин бўлмаса, корхона активларнинг энг кичик жамланмасини белгилайди, қайсики у салмоқли даражада боғлиқ бўлмаган пул маблағларининг оқимини яратади.

Манба: 2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией РwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году. 1508-б (1-5мисоллар).

7-мисол. *Автобус компанияси муниципалит билан шартнома бўйича хизмат кўрсатади, қайсики бешта алоҳида маршрутнинг ҳар бирига минимум хизмат кўрсатишни кўзда тутади. Ҳар бир маршрутга ажратилган активлар ва ҳар бир маршрут учун пул маблағлари алоҳида идентификацияланиши мумкин. Маршрутлардан бири салмоқли зарар билан ишлайди.*

Корхона ҳеч бир автобус маршрутларидан бирортасини, масалан, пул маблағлари келиб тушиши идентификация даражаси энг паст бўлган маршрутни, у бошқа активлар ёки активлар гуруҳидан пул маблағлари келиб тушишига кўп жиҳатдан боғлиқ бўлмаган бўлсада қисқартира олмайди, чунки, бешта маршрутдан пул маблағларининг келиб тушиши бир бутун бирга олинган ягона объект ҳисобланади. Ҳар бир маршрут учун юзага келтирадиган бирлик бутун бир автобус компанияси ҳисобланади.

Пул маблағларининг келиб тушиши бу – корхонага нисбатан ташқи бўлган томонлардан олинган пул маблағлари ва пул эквивалентларининг келиб тушишидир. Активлардан (ёки гуруҳ активлардан) келиб тушадиган пул маблағлари салмоқли даражада бошқа активлардан (активлар гуруҳидан) келиб тушадиган пул маблағларидан боғлиқ эмаслигини аниқлашда турли хил омилларни кўриб чиқади. Буларга раҳбарият корхона ишини назорат қилиши (масалан, маҳсулот ассортименти бўйича, фаолият турлари бўйича, аниқ жойлашув жойи бўйича, туман ёки регионлар), корхона активлари ва фаолият турларидан фойдаланиш ёки чиқиб кетиши бўйича раҳбариятнинг қарор қабул қилиш тартибини киритиш мумкин.

Юзага келтирувчи бирликнинг қопланадиган қиймати ва баланс қиймати. Юзага келтирувчи бирликнинг қопланадиган қиймати бу – қайси

бирининг миқдори катта бўлишига боғлиқ ҳолда сотиш бўйича харажатлар чегирилгандан кейинги адолатли қиймат ёки фойдаланиш қиймати.

Юзага келтирувчи бирликнинг баланс қиймати — юзага келтирувчи қопланадиган қийматни аниқлаш методи асосида аниқланади.

Юзага келтирувчи бирликнинг баланс қиймати:

(а) Фақат активларнинг баланс қийматига тўғридан-тўғри олиб бориладиган ёки жўяли ва давомийлик асосида юзага келтирувчи бирликларга тақсимланадиган ва қайсики юзага келтирувчи бирликнинг фойдаланиш қийматини аниқлашда фойдаланадиган келгусида пул маблағларининг келиб тушишини таъминлайди;

(б) тан олинган мажбуриятларнинг баланс қийматига киритилмайди, агар фақат юзага келтирувчи бирликнинг қопланадиган қийматини ушбу мажбуриятсиз аниқлаб бўлмаса.

8-мисол. Компания мамлакатда шахтани эксплуатация қилади, қайсики қонунчиликда кўзда тутилган тартибда қазиб олиш фаолияти якунлангандан сўнг мулк эгалари қазилма бойликлар олинган ер участкасини қайта тиклашга мажбур. Қайта тиклашга қилинган харажатлар қазилма бойликка етиб боргунга қадар олиб ташиланган ер қопламаларини тиклашни ўз ичига олади. Ер қопламаларини тиклаш харажатлари бўйича резерв дарҳол ер қопламалари олиб ташилангандан кейин тан олинади. Резерв қилинган маблағлар қазилма бўйича харажатлар таркибига киради ва шахтанинг бутун хизмат қилиш муддати давомида амортизацияланади. Қайта тиклаш харажатлари бўйича баҳоланган резервнинг баланс қиймати 500 п.б.га тенг. Корхона шахтани қадрсизланишга текшираяпти. Шахта учун юзага келтирувчи бирлик бутун бир шахтанинг ўзи ҳисобланади. Корхона шахтани 800 п.б. га сотиб олиш бўйича бир неча бор таклиф олди. Ушбу нарх харидор ўз зиммасига ер қопламасини тиклаш бўйича ҳам мажбуриятни ўз зиммасига олади. Шахтанинг ликвидацион қиймати жуда кам. Шахтанинг фойдаланиш қиймати 1200 п.б., бу шахтани қайта тиклаш харажатларини олмайди. Шахтанинг баланс қиймати 1000 п.б..

Сотиш харажатлари чегирилгандан кейинги юзага келтирувчи бирликнинг адолатли қиймати 800 п.б. ни ташиқил этади. Ушбу сумма қайта тиклаш харажатларини ўз ичига олади, қайсики бу баҳоланган резервда кўриб чиқилган. Юзага келтирувчи бирликнинг фойдаланиш қиймати қайта тиклаш харажатлари ҳисобга олингандан кейин аниқланади ва у ҳисоб-китоблар бўйича 700 п.б. га тенг (1200 – 500). Юзага келтирувчи бирликнинг баланс қиймати 500 п.б.ни ташиқил этади, яъни шахтанинг баланс қиймати (1000 п.б.) минус қайта тиклаш харажатлари бўйича баҳоланган резервнинг баланс қиймати (500 п.б.). Юзага келтирувчи бирликнинг қопланадиган қиймати унинг баланс қийматидан ортиқ.

9-мисол. Пул маблағларини юзага келтирувчи бирликнинг қадрсизланишини тестдан ўтказиш. Заводнинг битта цехларидан бири деталларни тозалов ишловларини амалга оширади. 2013 йил декабрдаги асбоб-ускуналарнинг баланс қиймати \$123.000. 36-сон МХХСга мувофиқ цех пул маблағларини юзага келтирувчи бирлик сифатида белгиланди.

Ушбу бирлик юзага келтирадиган пул маблағлари асбоб-ускунанинг эскириши ва ҳар йили уни ишчи ҳолатда тутиб туриш учун кўпроқ маблағ талаб этилишини ҳисобга олган ҳолда аниқланади.

Йиллар	Даромадлар	Харажатлар (амортизацияни ҳисобга олмаган ҳолда)
2014	75.000	28.000
2015	80.000	42.000
2016	65.000	55.000
2017	20.000	15.000
Жами	240.000	140.000

Цех асбоб-ускунасининг сотиш харажатлари чегирилгандан кейинги адолатли қиймати ишлаб чиқарувчининг прайс-қозози асосида аниқланган ва демонтаж харажатларига коррективировка қилингандан кейин \$84.500 ни ташиқил этади. Фойдаланиш қиймати пул маблағлари оқимининг 5% ставкаси бўйича дисконтлаш йўли билан аниқланади. Натижада, дисконтланган қиймати \$91.982 ни ташиқил этади.

Йиллар	Соф пул оқими	Дисконтлаш коэффициенти ($1/(1 + 5\%)^n$)	Фойдаланиш қиймати
2014	47.000	0.95238	44761.91
2015	38.000	0.90703	34467.12
2016	10.000	0.86340	8638.38
2017	5.000	0.82270	4113.51
Жами			91.980.91

Фойдаланиш қиймати сотиш харажатлари чегирилгандан кейинги адолатли қийматдан ортиқ. Айнан ушбу сумма юзага келтирувчи активнинг қопланадиган қиймати бўлади ва у ҳисобот санасида баланс қиймати билан солиштирилади.

Баланс қиймати қопланадиган қийматдан ортиқ бўлмоқда, шу боис компания ушбу фарқни пул маблағларини юзага келтирувчи бирликнинг қадрсизланишидан зарар сифатида тан олиши шарт. Бу сумма \$31019 (\$123000 - \$91981) ни таъкил этмоқда ва компаниянинг 2013 йилги фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботида киритилиши шарт.

Манба: ACCA Диплом по международной финансовой отчетности Материал для подготовки к экзамену ACCA ДипИфр (рус). 2016 PricewaterhouseCoopers. 1513-бет

Гудвил. Қадрсизланишга текшириш матнида келтирилганидек, бизнесни бирлаштириш натижасида харид қилинган гудвил харид қилинган санадан эътиборан барча юзага келтирувчи бирликларга ёки харид қилувчининг юзага келтирувчи бирликлар гуруҳига тақсимланади, қайсики мўлжалланганидек бирлашиш натижасида ташқаридан харид қилинган бошқа актив ва мажбуриятларнинг ушбу бирликлар ёки бирликлар гуруҳига олиб борилганидан қатъий назар ютиб чиқади. Шундай тартибда гудвил тақсимланган ҳар бир бирлик ёки бирликлар гуруҳи учун албатта қуйидагилар шарт:

а) Корхонанинг энг паст даражасини тақдим этиши, қайсики гудвил ички бошқарув мақсадлари учун ёндашади;

б) 8-сон МҲХС “Операцион сегментлар”да аниқланганидек, агрегациягача операцион сегментдан йирик бўлмаслиги.

10-мисол. 2013 йил 31 декабрда М компанияси 100% Z компаниясини \$3000 га харид қилиб олди, Z компанияси 3 та А, В ва С пул маблағларини юзага келтирувчи бирликка эга, уларнинг адолатли қийматиға мувофиқ равишда \$1200, \$800 ва \$400 ни ташкил этади. М компанияси Z компаниясига тааллуқли бўлган \$600 гудвилни тан олди (\$3000 - \$2400).

1-иллюстрация. Гудвил оқилоналик ва кетма-кетлик асосда тақсимланиши мумкин.

А, В ва С бўйича 2013 йил 31 декабрь ҳолатида соф адолатли қиймат миқдори А, В ва С га мутаносиб тақсимлаш учун асос бўлиб хизмат қилади.

	<i>А</i>	<i>В</i>	<i>С</i>	<i>З Жами</i>
31.12.2013 й.				
Соф активларнинг баланс қиймати	1200	800	400	2400
Тақсимлаш фоизи	50%	33%	17%	100%
Гудвил тақсимоти (юқорида келтирилган фоизларни ҳисобга олган ҳолда)	300	198	102	600
Пул маблағлари юзага келтирувчи бирликларнинг баланс қиймати	1500	998	502	3000

2-иллюстрация. Гудвилнинг оқилоналик ва кетма-кетлик асосда тақсимлаш мумкин бўлмайди.

А, В ва Сга гудвилни тақсимлаш учун оқилона асос йўқ.

	<i>А</i>	<i>В</i>	<i>С</i>	<i>З Жами</i>
31.12.2013 й.				
Соф активларнинг баланс қиймати	1200	800	400	2400
Пропорция				100%
Гудвил тақсимоти				600

Манба: АССА Диплом по международной финансовой отчетности Материал для подготовки к экзамену АССА ДипИфр (рус). 2016 PricewaterhouseCoopers. 1511-бет

Қадрсизланиш текширувларининг муддати. Гудвил тақсимланган пул маблағларини ҳосил қиладиган бирлик учун йиллик қадрсизланиш текшируви йиллик давр мобайнида ҳар қандай пайтда амалга оширилиши мумкин, бунда текширув ҳар йили бир хил пайтда амалга оширилиши лозим. Турли пул маблағларини ҳосил қиладиган бирликлар қадрсизланишга турли пайтларда текширилиши мумкин. Бироқ, пул маблағларини ҳосил қиладиган бирликка тақсимланган гудвилнинг айрим қисми ёки барчаси жорий йиллик

давр мобайнида бизнес бирлашувида харид қилинган бўлса, ушбу бирлик жорий йиллик даврнинг охиридан олдин қадрсизланишга текширилиши лозим.

Корпоратив активлар. Корпоратив активлар гуруҳ ёки бўлинмалар активларини ўз ичига олади. Уларга корхона бўлинмалари бош офиси биноси, маълумотларга электрон ишлов бериш асбоб-ускуналари ёки илмий-тадқиқот марказлари киради. Корхонанинг структураси ушбу стандартда белгиланган актив аниқ юзага келтирувчи бирлик учун корпоратив активларга келтирилган аниқлашларга мувофиқ келишини аниқлайди. Корпоратив активларнинг муҳим хусусияти шундан иборатки, улар бошқа активлар ёки активлар гуруҳидан боғлиқ бўлмаган ҳолда пул маблағлари ҳаракатини ярата олмайди ва уларнинг баланс қиймати кўриб чиқиладиган юзага келтирувчи бирликка тўлиқ олиб борилиши мумкин эмас.

Юзага келтирувчи бирликлар учун қадрсизланишдан кўрилган зарар. Юзага келтирувчи бирлик учун қадрсизланишдан кўрилган зарар (юзага келтирувчи бирликнинг энг кичик гуруҳи, қайсики гудвил ва корпоратив активларга олиб борилган) агар фақат ва яна фақат бирлик (бирликлар гуруҳи)нинг қопланадиган қиймати бир бирлик (бирликлар гуруҳи)нинг баланс қийматидан кичик бўлса тан олинади. Қадрсизланишдан кўрилган зарар актив бирлик (бирлик гуруҳи)нинг камайишига қуйидаги тартибда олиб борилади:

а) даставвал юзага келтирувчи бирлик (бирликлар гуруҳи)га олиб борилган ҳар қандай гудвилнинг баланс қийматига;

б) кейин активнинг бошқа бирликлари (бирликлар гуруҳи)га ҳар бир актив бирлиги (бирлик гуруҳлари)нинг баланс қийматига мутаносиб равишда.

Баланс қийматининг бундай камайиши алоҳида активлар бўйича қадрсизланишдан зарар сифатида тан олиниши шарт.

11-мисол. *Пул маблағларини юзага келтирувчи бирлик қадрсизланишдан зарарнинг тақсимланиши.* Эльвира компанияси активлар гуруҳига эгалик қилади, қайсики пул маблағларини юзага келтирувчи битта бирликка оид ҳисобланади. Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналардан (А-Д

активлар) ташқари реализациянинг соф сотиш қийматида акс эттирилган захиралар гуруҳини ҳам ўз ичига олади.

Пул маблағларини юзага келтирувчи бирликнинг баланс қиймати қопланадиган қийматдан \$600.000 га ортиқ. Қадрсизланишдан зарар \$600.000 активлар ўртасида қуйидагича тақсимланади.

Активлар гуруҳи	Баланс қиймати, \$,000	Қадрсизланишдан зарарни тақсимлаш	Корректировка қилинган баланс қиймати
Жорий активлар	400	-	400
Мажбуриятлар	(150)	-	(150)
Узоқ муддатли активлар:			
Гудвил	300	(300)*	0
А актив	590	(70.8)	519,2
В актив	780	(93.6)	686,4
С актив	950	(114)	836
Д актив	180	(21.6)	158,4
Жами	3050	(600)	2450

*Биринчи навбатда гудвил ҳисобдан чиқарилади ва қолган \$300 доллар умумий қиймати \$2500 мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар қийматига мутоносиб равишда тақсимланади.

Манба: АССА Диплом по международной финансовой отчетности Материал для подготовки к экзамену АССА ДипИфр (рус). 2016 PricewaterhouseCoopers. 1514-1515-бет

Пул маблағларини юзага келтирувчи бирликнинг баланс қиймати.

Юқоридаги қоидага мувофиқ қадрсизланишдан зарар тақсимланганда активнинг баланс қиймати қуйидаги келтирилганлардан энг юқорисидан паст бўлмаслиги керак:

- (а) Унинг сотиш харажатлари чегирилгандан кейинги адолатли қиймати (агар уни аниқлаш имкони бўлса);
- (б) фойдаланиш қиймати (агар уни аниқлаш имконияти бўлса);
- (с) ноль.

Акс ҳолда активларга олиб бориладиган қадрсизланишдан зарар суммаси бошқа активлар бирликларига мутоносиб олиб борилиши керак.

Қадрсизланишдан зарарларни тиклаш. Ҳар бир ҳисобот даврининг охирида корхона гудвилдан фарқ қиладиган актив учун ўтган даврларда тан

олинган қадрсизланишдан зарар белгилари бошқа амал қилмаслиги ёки камаймаганлигини аниқлаш лозим.

Гудвилдан фарқ қиладиган актив учун ўтган даврларда тан олинган қадрсизланишдан зарар қайта тикланиши керак, агар ва фақат агар қадрсизланишдан зарарнинг охирги марта тан олинган моментида активнинг қопланадиган қийматини аниқлаш учун фойдаланилган ҳисоб-китоб баҳолашларида ўзгариш юз берса. Бундай ҳолларда активнинг баланс қиймати стандартда белгиланган ҳолатлардан ташқари қопланадиган қийматга қадар оширилади. Бундай ошириш қадрсизланишдан зарарнинг тикланиши деб ҳисобланади.

Қадрсизланишдан кўрилган зарарга тўғри келадиган гудвилдан фарқ қиладиган активнинг баланс қийматининг ўсган суммаси унинг баланс қиймати (амортизация ажратмалари чегирилган)дан ошиб кетмаслиги керак, агарда ўтган даврларда ҳеч қандай зарар тан олинмаган бўлса.

Гудвилдан фарқ қиладиган актив учун қадрсизланишдан зарарни тиклаш зудлик билан фойда ва зарарларда тан олинади, агарда актив стандартлар талабларига мувофиқ қайта баҳоланган қийматда акс эттирилмаган бўлса. Қайта баҳоланган активнинг қадрсизланишидан зарар стандартлар талабларига мувофиқ қайта баҳолаш суммасининг кўпайиши сифатида ҳисобга олиниши лозим.

12-мисол. *Бошланғич қиймати бўйича ҳисобга олиш моделига мувофиқ ҳисобга олинadиган мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар учун қадрсизланишдан зарарни тиклаш.*

2012 й 31 декабрь ҳолати бўйича активнинг баланс қиймати \$40.000. Бу унинг бошланғич қиймати \$50.000 ва икки йил давомида жамғарилган амортизациясидан ташкил топади.

Фойдали хизматнинг умумий кутилган муддати 10 йилдан иборат.

2012 йил 31 декабрь ҳолатида қадрсизланиш белгилари мавжудлиги таҳлили натижаларига кўра активнинг қопланадиган қиймати \$32.000 баҳоланган. Натижада активнинг қадрсизланишидан зарар \$8.000 тан олинди.

2013 йил 31 декабрь ҳолати бўйича ҳисобланган амортизация \$4.000 ни ташкил этади (\$32.000 баланс қиймати / қолган 8 йил). Шундай қилиб баланс қиймати \$28.000 га тенг бўлади (\$32.000 - \$4.000). Бироқ таҳлиллар натижаси шуни кўрсатадики, ушбу санада активнинг қопланадиган қиймати \$37.000 тенг.

2012 йилда тан олинган қадрсизланишдан зарарни тиклаш бўйича ёзувларни амалга ошириш учун уни ҳисобга олган ҳолда 2013 йил 31 декабрь ҳолати бўйича активнинг баланс қиймати қанча бўлганлигини аниқлаш керак:

31.12.2012 да баланс қиймати (қадрсизланишга қадар).....\$40.000

2013 йил учун депресиация.....\$5.000

31.12.2013 да баланс қиймати.....\$35.000

Шу \$35000 максимал суммасини ташкил этади, қайсики биз кўриб чиқаётган актив ҳисобда акс эттирилиши мумкин.

Шундай қилиб қуйидаги тартибда ҳисобланган қадрсизланишдан зарар \$7000 фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилади.

31.12.2012 да баланс қиймати (ҳақиқий).....\$32000

2013 йил учун депресиация.....(\$4000)

31.12.2013 да баланс қиймати.....\$28000

31.12.2013 да қопланадиган қиймати..... \$35000

Олдин тан олинган қадрсизланишдан зарар тикланиши..... \$7000

Манба: АССА Диплом по международной финансовой отчетности Материал для подготовки к экзамену АССА ДипИфр (рус). 2016 PricewaterhouseCoopers.1517-бет

Юзага келтирувчи бирлик учун қадрсизланишдан зарарнинг тикланиши гудвилдан ташқари актив бирлигига активларнинг баланс қийматига мутаносиб равишда олиб борилиши шарт.

Гудвилга нисбатан тан олинган қадрсизланишдан зарар давомий даврларда қайта тикланмайди.

Корхона молиявий ҳисоботда ҳар бир актив тури бўйича қуйидагиларни очиқлашлари шарт:

(а) Давр давомида фойда ва зарарларда тан олинган қадрсизланишдан зарар суммаси ва тўпلام даромадлар тўғрисидаги ҳисоботнинг алоҳида

қаторида қадрсизланишдан зарар тўғрисидаги маълумотлар акс эттирилиши керак;

(b) давр давомида фойда ва зарарларда тан олинган қадрсизланишдан зарарнинг тикланган суммаси ва тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисоботнинг алоҳида қаторида қадрсизланишдан зарарнинг тикланганлиги тўғрисидаги маълумотлар акс эттирилиши керак;

(c) бошқа даромадлар таркибида тан олинган қайта баҳоланган активлар бўйича қадрсизланишдан зарар суммаси;

(d) бошқа даромадлар таркибида тан олинган қайта баҳоланган активлар бўйича қадрсизланишдан зарар тикланган суммаси.

Бундан ташқари стандартда сегментар ҳисобот, тан олинган қадрсизланишдан салмоқли зарар, пул маблағларини юзага келтирувчи бирликлар учун очиқлаш заруриятига доир моддалар қайд этилган.

5.2-§. 13-сон МХХС “Адолатли (ҳаққоний) қийматда баҳолаш” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши.

13-сон МХХС (IFRS) 13 “Адолатли (ҳаққоний) қийматни баҳолаш” стандартнинг мақсади молиявий ҳисобот учун адолатли қийматни қандай баҳолашни тушунтиришдан иборат. Ушбу стандарт бошқа стандартларда талаб этиладиган ёки рухсат этиладиган адолатли қиймат бўйича баҳолашни талаб этмайди ва унга қўшимча қилмайди.

13-сон МХХС:

(a) Адолатли қийматни таърифлайди;

(б) адолатли қийматни баҳолаш учун МХХСдаги ягона асосни тавсифлайди; ва

(в) адолатли қийматни баҳолашлар тўғрисидаги ахборотларни очиқлашларни талаб этади.

Адолатли қиймат бу – бозор баҳолашидир, компаниянинг спецификасини ҳисобга олган ҳолда шаклланадиган баҳолаш эмас. Бир қанча активлар ва

мажбуриятлар бўйича кузатиладиган бозор операциялари ёки бозор ахборотлари амал қилиши мумкин. Бошқа активлар бўйича бундай ахборотлар мавжуд бўлмаслиги мумкин.

Иккита ҳолатда ҳам адолатли қийматда баҳолашнинг мақсади битта, у ҳам бўлса – нархни белгилаш, қайсики бозор қатнашчилари ташкилий бозорда баҳолаш санасида жорий бозор шартларида амалга оширадиган активларни сотиш (мажбуриятларни узатиш) бўйича ихтиёрийлик асосида операциялар ўтказилган бўлса.

Адолатли қийматни аниқлашда активлар ва мажбуриятларга алоҳида эътибор қаратилади, чунки улар бухгалтерия баҳолашларининг асосий объектлари ҳисобланади. Бундан ташқари, ушбу стандарт компаниянинг ўз ҳиссали инструментларига нисбатан ҳам қўлланилиши лозим.

13-сон МҲХСлари шундай ҳолатларда қўлланиладиги, қачонки қайсидир бошқа стандарт адолатли қийматни баҳолашдан фойдаланишни ёки адолатли қийматни баҳолашга доир ахборотларни талаб этади ёки имкон яратади.

13-сон МҲХСларига мувофиқ баҳолаш ва ахборотларни очиқлашга доир талаблар қуйидагиларга нисбатан қўлланилмайди:

(а) 2-сон МҲХС «Акцияга асосланган тўлов»нинг қўллаш доирасидаги акцияга асосланган тўловларни кўзда тутувчи операциялар;

(б) 17-сон БҲХС «Ижара»нинг қўллаш доирасидаги ижара бўйича операциялари; ва

(в) адолатли қийматга нисбатан бир қанча ўхшашликларга эга, аммо адолатли қиймат бўлмаган, масалан, 2-сон БҲХС «Захиралар»даги соф сотиш қиймати ёки 36-сон БҲХС «Активларнинг қадрсизланиши»даги фойдаланиш қиймати.

Ушбу стандартда баён қилинган адолатли қийматда баҳолаш асослари агар бошқа МҲХСларида адолатли қийматдан фойдаланиш талаб этилса ёки рухсат этилса **бошланғич ва давомий баҳолашда** қўлланилади.

Адолатли қиймат бу – баҳо, қайсики баҳолаш санасида бозор қатнашчилари ўртасида ихтиёрийлик асосида операцияларини ўтказиш орқали активни сотишда олинадиган ёки мажбуриятларни узатишда тўланади.

Адолатли қийматни баҳолаш – компаниядан қўйидаги барча моментларнинг аниқланиши талаб этилади:

- а) Баҳолаш объекти ҳисобланган аниқ объектлар ёки мажбуриятлар;
- б) номолиявий активлар – баҳолаш учун мақбул бўлган баҳолашнинг дастлабки шартлари;
- в) актив ёки мажбурият учун асослари ёки энг фойдалиси;
- г) адолатли қийматни аниқлаш учун фойдаланиладиган метод ёки баҳолаш методлари.

Адолатли қийматни баҳолаш аниқ активлар ёки мажбуриятлар учун амалга оширилади. Компания адолатли қийматни баҳолашда активлар ёки мажбуриятларнинг тавсифини бозор қатнашчилари баҳолаш санасида активлар ёки мажбуриятларнинг баҳосини белгилашда қандай ҳисобга олган бўлса, худди шундай ҳисобга олиши лозим, масалан:

- Активларнинг ҳолати ва жойлашган жойи; ва
- активларни сотиш ёки фойдаланишдаги чегаралашлар.

Адолатли қиймат бўйича баҳоланадиган активлар ёки мажбуриятлар, бўлиши мумкин:

- 1) Алоҳида активлар ёки мажбуриятлар (масалан, молиявий инструмент ёки номолиявий актив);
- 2) активлар гуруҳи ёки мажбуриятлар гуруҳи ёки активлар ва мажбуриятлар гуруҳи (масалан, пул маблағларини юзага келтирувчи бирлик ёки бизнес).

Ихтиёрийлик асосидаги операциялар – бу операция туридир, қайсики ушбу активлар ёки мажбуриятлар қатнашадиган операцияларга нисбатан одатий ва умумқабул қилинган бозор фаолиятини кузатиш учун етарли бўлган баҳолаш санасига қадар аниқ давр давомида бозорда ўтказилади; бу мажбурий

операция эмас (масалан, мажбурий ликвидация ёки сотишга мажбур бўлиб қолиш)

Адолатли қийматда баҳолаш активларнинг сотилиши ёки мажбуриятларнинг узатилиши операциялар **бозорда** ўтказилади, қайсики у ушбу актив ёки мажбурият учун асосий **ёки энг кўпроқ наф келтирадиган** ҳисобланади.

Асосий бозор – актив ёки мажбуриятга нисбатан энг катта ҳажмдаги ва фаолият даражасидаги бозор.

Энг кўпроқ наф келтирадиган бозор – битим бўйича барча харажатлар ва транспорт харажатларини ҳисобга олган ҳолда активларни сотишда олиннадиган суммани максимал кўпайтиришга ёки мажбуриятларни узатишда тўланадиган суммаларни камайтиришга имкон берувчи бозор.

Турли хил компаниялар учун бир хил бўлган актив ёки мажбуриятлар бўйича асосий ёки энг кўпроқ наф келтирадиган бозор бошқа бошқа бўлиши мумкин, шу сабабли асосий ёки энг кўпроқ наф келтирадиган бозор компания нуқтаи назаридан қаралиши лозим.

Компания активлар ёки мажбуриятларнинг адолатли қийматини шундай йўл қўйилишлар асосида баҳолашлари лозимки, қайсики бозор қатнашчилари ушбу актив ёки мажбуриятларга нарх белгилашда ўзининг иқтисодий манфаатидан келиб чиқиб ҳаракат қилади.

Бозор қатнашчилари – актив ёки мажбуриятлар учун асосий ёки энг кўпроқ наф келтирадиган бозордаги харидор ва сотувчилар, қайсики барча қуйидаги тавсифларга эга бўлади:

а) Улар **бир-биридан мустақил бўлиши**, яъни 24-сон БҲХСда келтирилган аниқликларга мувофиқ боғлиқ томонлар бўлмаслиги керак, боғлиқ томонлар ўртасидаги операциядаги баҳо бошланғич маълумот сифатида адолатли қийматни баҳолашда фойдаланиши мумкин, агарда компанияда операциянинг бозор шароитларида ўтганлигини исботловчи далиллар мавжуд бўлса;

б) улар **яхши хабардор бўлиши**, активлар ёки мажбуриятлар ҳамда операциялар тўғрисида барча мавжуд ахборотлар, керак бўлса стандарт ва умумқабул қилинган комплекс текширувлар ўтказиш йўли билан олиниши мумкин бўлганларни ҳам ўз ичига олган ахборотлар асосида асосланган тасаввурга эга бўлиши керак;

в) улар ушбу актив ва мажбуриятлар билан бўлаётган **операцияда қатнашишлари мумкин**;

г) улар ушбу актив ва мажбуриятлар билан бўлаётган **операцияда қатнашишини хоҳлашади**.

Адолатли қиймат бу – баҳо, қайсики баҳолаш санасида ихтиёрийлик асосида бозор шартларида асосий ёки энг кўпроқ наф келтирадиган бозорда операцияларни ўтказишда ва бундай баҳо тўғридан-тўғри кузатиладиган ёки баҳолашнинг бошқа методларидан фойдаланиб ҳисобланишидан қатъий назар активларни сотишдан олинади ёки мажбуриятларни узатишда тўланади.

Активлар ёки мажбуриятларнинг адолатли қийматини баҳолаш учун фойдаланадиган асосий ёки энг кўпроқ наф келтирадиган бозорда амал қиладиган нарх битимлар бўйича харажатларга коррективровка қилинмайди. **Битим бўйича харажатлар** бошқа стандартларга мувофиқ ҳисобда акс эттирилиши шарт. Битим бўйича харажатлар актив ёки мажбуриятнинг тавсифи ҳисобланмайди ва улар ҳар бир битимга махсус (специфик) ҳисобланади ва компания қандай тартибда битимни амалга оширишига боғлиқ бўлади. Битим бўйича харажатлар транспорт харажатларини ўз ичига олмайди. **Транспорт харажатлари** бу активларни жорий жойлашган жойидан асосий ёки энг кўпроқ наф келтирадиган бозордаги жойига қадар етказиш билан боғлиқ харажатларни ўз ичига олади.

***1-мисол.** Компания активларга эгалик қилади, қайсики у иккита турли хил бозорларда бир-бирига яқин миқдорларда, бироқ баҳонинг турли хил даражаларида сотади. Компания иккита бозорларда операцияларни амалга*

оширади ва баҳолаш санасида иккита бозорлардаги активлар нархларига кира олади.

	<i>А бозор</i>	<i>В бозор</i>
Баҳо	27	25
Транспорт харажатлари	(3)	(2)
	24	23
Битимлар бўйича харажатлар	(3)	(1)
	21	22

Топшириқ:

- 1) Адолатли қиймат қандай бўлади, агар А бозор асосий бозор бўлса;
- 2) Адолатли қиймат қандай бўлади, агар ушбу активга асосий бозор амал қилмаса.

Ечиш:

1. А бозор – асосий бозор.

Агар актив учун А бозор асосий бозор бўлса, активнинг адолатли қиймати транспорт харажатлари чегирилгандан кейинги активга бўлган мақбул (оқилона) нархга асосланиб аниқланган бўлар эди (\$24).

2. Активга асосий бозор бўлмаганда.

Активга асосий бозор бўлмаганида адолатли қиймат энг кўпроқ наф келтирадиган бозордаги нарх асосида аниқланган бўлар эди.

Компания сотишдан соф тушумларни максималлаштириши мумкин, агар у В бозорда битимни амалга оширса (\$25). Адолатли қиймат бозор нархи (\$25) ва транспорт харажатлари (\$2) асосида аниқланади ва у (\$23)ни ташкил этади.

Номолиявий активларни баҳолашда бозор қатнашчиларининг активлардан энг яхшироқ ва энг кўп самарали фойдаланиш йўли билан ёки уни активлардан энг яхшироқ ва энг кўп самарали фойдаланадиган бозорнинг бошқа қатнашчисига сотиш ёки иқтисодий нафни юзага келтиришда имкониятлари ҳисобга олинади.

Энг яхшироқ ва энг кўп самарали фойдаланиш бу – бозор қатнашчиларининг номолиявий активлардан шундай фойдаланишига

айтиладики, қайсики, активнинг ёки активлар гуруҳи қиймати максимал кўтарилсин ва мажбуриятлар ҳамда активлардан фойдаланиш самарали бўлсин.

Номолиявий активлардан энг яхшироқ ва энг кўп самарали фойдаланиш деганда, активлардан шундай даражада фойдаланиш кўзда тутиладики, қайсики **жисмонан бажариладиган, ҳуқуқий жихатдан йўл қўйилган ва молиявий ўзини оқлаган** бўлиши керак.

- **Жисмонан бажариладиган (physically possible)** – бозор қатнашчилари томонидан эътиборга олинадиган жисмоний тавсифи (масалан, активнинг жойлашган жойи, размери);
- **ҳуқуқий жихатдан йўл қўйилганлик (legally permissible)** – қонун бўйича чегараланишлар, қайсики бозор қатнашчилари томонидан ҳисобга олинади (зонал тарифлар ва зонал баҳоларнинг белгиланиши);
- **молиявий ўзини оқлаши (financially feasible)** – актив етарли даражада тушумни пул оқимини юзага келтиради ва қатнашчилар томонидан талаб этиладиган инвестицияга даромадни таъмин этади.

***2-мисол.** Компания ҳимоя мақсадларида рақобат қила оладиган брендни харид қилди, қайсики у ўз брендини рақобатбардошлик позициясини қўллаб қувватлашда ва илгари суришда фойдаланишни кўзда тутмайди.*

***Топшириқ:** Компания брендининг адолатли қийматини баҳолашда раҳбариятнинг сайл-ҳаракатларини диққатга оладими?*

***Ечиш:** Йўқ, инобатга олмайди. Компания раҳбариятининг сайл-ҳаракатларига қарамасдан рақобатбардош брендининг адолатли қийматини баҳолайди.*

***Манба:** АССА Диплом по международной финансовой отчетности. Материал для подготовки к экзамену АССА ДипИфр (рус). 2016 PricewaterhouseCoopers. 3106-бет.*

Баҳолаш методлари. Танланган баҳолаш методлари қуйидаги мезонларни қаноатлантириши лозим:

- а) У ёки бу юзага келувчи ҳолатларга уйғун бўлиши керак;
- б) ушбу усул учун зарур бўлган етарли даражадаги ахборотларга кира оладиган бўлишлиги;

с) баҳолаш методи кузатишга мойил бўлган релевант маълумотлардан максимал фойдаланиш, кузатишга мойил бўлмаган маълумотлардан минимал фойдаланиши керак;

д) метод мақсадга мувофиқ бўлиши керак, айниқса активларнинг сотиш нархини белгилаш ёки мажбуриятларни узатиш, қайсики баҳолаш санасида бозор шартларида бозор қатнашчилари томонидан битимларни амалга оширишга эришилади.

Баҳолаш методлари қуйидагиларни ўз ичига олади:

- **Бозор ёндашуви (market approach)** – баҳолаш методи, унга мувофиқ айнан бир хил таққосланадиган (яъни анологик) активлар, мажбуриятлар ёки активлар ва мажбуриятлар гуруҳи, мисол учун бизнеслар билан бозор битимларидан юзага келувчи баҳо ва бошқа тааллуқли ахборотлардан фойдаланади;

- **даромадли ёндашув (income approach)** – баҳолаш методи бўлиб, унинг ёрдамида келгусидаги суммалар (масалан, пул маблағларининг оқими ёки даромадлар ва харажатлар) жорий моментдаги ягона (яъни дисконтланган) суммага айлантирилади. Адолатли қийматда баҳолаш бундай келгусидаги суммаларга нисбатан жорий бозор кутилишларида ифодаланган қиймат асосида амалга оширилади. Ушбу метод а) ҳозирги кун қийматида ифодалайди; б) опционни баҳолаш моделига таянади; в) пул оқимини дисконтлаш методлари орқали амалга оширади.

- **таннарх ёндашуви (cost approach)** – баҳолаш методи бўлиб, унинг қўлланилиши натижасида сумма акс эттирилади, қайсики активнинг (алмаштиришнинг жорий қиймати деб юритиладиган) ишлаб чиқариш қувватини алмаштириш учун талаб этилади.

Баҳолаш методининг ўзгариши 8-сон БХМСга мувофиқ бухгалтерия баҳолашларидаги ўзгаришлар деб эътироф этилади. Аммо бундай ўзгаришларга очиқлашлар талаб этилади.

Адолатли қийматнинг иерархияси. Адолатли қийматда баҳолаш энг кўп кетма-кетлиги ва таққосланувчанлигига ҳамда ахборотларнинг

очиқланишига эришиш учун стандарт адолатли қийматнинг иерархиясини белгилайди, қайсики адолатли қийматни белгилаш учун фойдаланадиган баҳолаш методлари учун дастлабки маълумотларни учта даражага ажратади.

Биринчи даражадаги дастлабки маълумотлар – фаол бозорда ушбу айнан бир хил активлар ёки мажбуриятларга котировка қилинган баҳо, қайсики компания баҳолаш санасида компания ушбу маълумотларга кира олади.

Иккинчи даражадаги дастлабки маълумотлар – биринчи даражадаги котировка қилинадиган активлар ҳисобланмаган дастлабки маълумотлар, қайсики активлар ёки мажбуриятларга нисбатан бевосита ёки билвосита кузатиладиган ҳисобланади.

Учинчи даражадаги дастлабки маълумотлар – активлар ёки мажбуриятларга нисбатан кузатилмайдиган дастлабки маълумотлар.

Ушбу тушунчаларда келтирилган кузатиладиган ва кузатилмайдиган бошланғич маълумотларга аниқликларни келтирамиз.

Кузатиладиган дастлабки маълумотлар – дастлабки маълумотлар бўлиб, қайсики бозор маълумотларидан фойдаланиш билан яратилади, уларга ҳақиқий ҳодисалар ёки операциялар тўғрисида умумий кира олиш мумкин бўлган ахборотларни киритиш мумкин, қайсики йўл қўйилишларни ифодалайди ҳамда бозор қатнашчилари томонидан актив ёки мажбуриятларга нарх белгилашда фойдаланади.

Кузатилмайдиган дастлабки маълумотлар – дастлабки маълумотлар бўлиб, бунда бозор маълумотларига кира олмайди ва шу боис барча кираладиган шундай йўл қўйилишлар асосида яратиладики, қайсики бозор қатнашчилари томонидан актив ёки мажбуриятларга нарх белгилашда фойдаланади.

Ахборотларни очиқлаш. 13-сон МҲХС молиявий ҳисобот фойдаланувчиларига қуйидагиларни баҳолашда қўл келувчи етарли даражадаги ахборотларни очиқлайди:

- Баҳолаш методи ва активлар ва мажбуриятлар бошланғич тан олингандан сўнг активлар ва мажбуриятлар такрорланувчи ёки бир марталик баҳолаш учун фойдаланадиган дастлабки маълумотлар;

- фойда ва зарарлар ва тўпلام даромадларга учинчи даражадаги иерархиядаги адолатли қийматнинг такрорланадиган баҳоланиши.

Активлар ёки мажбуриятларни **адолатли қийматда такрорланадиган баҳоланиши (recurring fair value measurements)** – бу бошқа стандартларда талаб этиладиган ёки рухсат этиладиган ҳар бир ҳисобот даврининг охирида молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботни шакллантириш учун баҳолашдир (масалан, 9-сон МҲХС “Молиявий инструментлар”га мувофиқ молиявий инструментларни, 41-сон БҲХС “Қишлоқ хўжалиги”га мувофиқ биологик активларни баҳолаш).

Активлар ёки мажбуриятларни **адолатли қийматда бир мартабалик баҳоланиши (non-recurring fair value measurements)** бу – бошқа МҲХСларида талаб этиладиган ёки рухсат этиладиган молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботни шакллантириш учун баҳолашдир (масалан, 5-сон МҲХС “Сотиш учун мўлжалланган айланма бўлмаган активлар ва тугалланаётган фаолият”га мувофиқ сотиш учун мўлжалланган активларни сотиш харажатлари чегирилгандан кейинги адолатли қиймати бўйича баҳолаш)

Хулоса қилиш мумкинки адолатли баҳолаш халқаро стандартларнинг бош масаласидир, қайсики ахборот фойдаланувчиларга фойдали ахборотларни тақдим этишга хизмат қилади.

Таянч атамалар.

1. Баланс қиймати бу – ҳисобланган депресиация (амортизация) ажратмалари ва ҳисобланган кадрсизланишдан зарарлар чегирилгандан кейинги қиймат.

2. Пул маблағларини юзага келтирувчи бирлик (юзага келтирувчи бирлик)(cash generating unit) бу – активларнинг энг кичик идентификацияланадиган гуруҳи бўлиб, қайсики бошқа активлар ёки активлар гуруҳидан пул оқимларига салмоқли даражада боғлиқ бўлмаган ҳолда пул оқимларини юзага келтиради.

3. Корпоратив активлар бу – гудвилдан ташқари активлар бўлиб, қайсики кўриб чиқиладиган юзага келтирувчи бирлик ва бошқа юзага келтирувчи бирликлардан келгусида пул маблағларининг келиб тушишини қўллаб-қуватлайди.

4. Чиқиб кетиш бўйича харажатлар бу – активлар ёки юзага келтирувчи активларнинг чиқиб кетиши билан тўғридан-тўғридан боғлиқ бўлган молиявий харажатлар ҳамда фойда солиғи бўйича харажатларни чегирилгандан кейинги харажатларнинг ўсишидир.

5. Сотиш бўйича харажатлар чегирилгандан кейинги адолатли қиймат бу – бир-бирига боғлиқ бўлмаган, яхши хабардор бўлган ва хоҳиш билдирувчи томонлар ўртасидаги битимлар натижасида активлар ёки юзага келтирувчи бирликларнинг чиқиб кетиши бўйича харажатлар чегирилгандан кейинги тушумдир.

6. Активлар ёки юзага келтирувчи бирликлар қопланадиган қиймати бу – сотиш бўйича харажатлар чегирилгандан кейинги адолатли қиймати ёки фойдаланиш қийматларидан қайси бири юқори бўлса, ўша қийматдир.

7. Фойдаланиш қиймати бу – активдан фойдаланишни давом эттиришдан ва уни фойдали хизмат муддати охирида тасарруф қилинишидан кутиладиган олдиндан аниқланган келгусидаги пул маблағларининг дисконтланган қиймати.

8. Қадрсизланишдан кўрилган зарар бу – активлар ёки юзага келтирувчи бирликларнинг баланс қийматининг қопланадиган миқдордан ортган суммасидир.

9. Адолатли қиймат бу – баҳо, қайсики баҳолаш санасида ихтиёрийлик асосида бозор шартларида асосий ёки энг кўпроқ наф келтирадиган бозорда операцияларни ўтказишда ва бундай баҳо тўғридан-тўғри кузатиладиган ёки баҳолашнинг бошқа методларидан фойдаланиб ҳисобланишидан қатъий назар активларни сотишдан олинади ёки мажбуриятларни узатишда тўланади.

10. Ихтиёрийлик асосидаги операциялар бу – операция туридир, қайсики ушбу активлар ёки мажбуриятлар қатнашадиган операцияларга нисбатан одатий ва умумқабул қилинган бозор фаолиятини кузатиш учун етарли бўлган баҳолаш санасига қадар аниқ давр давомида бозорда ўтказилади; бу мажбурий операция эмас (масалан, мажбурий ликвидация ёки сотишга мажбур бўлиб қолиш)

11. Асосий бозор бу – актив ёки мажбуриятга нисбатан энг катта ҳажмдаги ва фаолият даражасидаги бозор.

12. *Энг кўпроқ наф келтирадиган бозор* бу – битим бўйича барча харажатлар ва транспорт харажатларини ҳисобга олган ҳолда активларни сотишда олинадиган суммани максимал кўпайтиришга ёки мажбуриятларни узатишда тўланадиган суммаларни камайтиришга имкон берувчи бозор.

13. *Энг яхшироқ ва энг кўп самарали фойдаланиш* бу – бозор қатнашчиларининг номолиявий активлардан шундай фойдаланишига айтиладики, қайсики активнинг ёки активлар гуруҳи қиймати максимал кўтарилсин ва мажбуриятлар ҳамда активлардан фойдаланиш самарали бўлсин.

Ўзини-ўзи текшириш учун саволлар:

1. 36-БҲХС “Активларнинг қадрсизланиши” стандартининг мақсади ва қўлланилиш доираси.
2. Активнинг қадрсизланишини тан олиш ҳамда ташқи ва ички ахборот манбалари.
3. Қопланадиган суммани баҳолаш.
4. Қадрсизланишдан кўрилган зарарни тан олиш ва баҳолаш.
5. Корпоратив активлар.
6. Пул маблағларини юзага келтирадиган бирлик.
7. Қадрсизланишдан кўрилган зарарни қайта тиклаш.
8. Активларнинг қадрсизланишига доир ахборотларни очиқлаш.
9. 13-сон МҲХС “Адолатли қийматда баҳолаш” стандартининг мақсади ва қўлланилиш доираси.
10. Адолатли қийматда баҳолаш.
11. Бошланғич тан олишда адолатли қиймат.
12. Баҳолаш методлари.
13. Адолатли қийматнинг иерархияси.
14. Адолатли қийматда баҳолашга доир ахборотларни очиқлаш.

6-БОБ. НОМОЛИЯВИЙ МАЖБУРИЯТЛАРНИ ҲИСОБГА ОЛУВЧИ СТАНДАРТЛАРНИНГ ТАВСИФИ

6.1-§. 37-сон БҲХС “Резервлар, шартли мажбуриятлар ва шартли активлар” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши

37-сон БҲХС “Резервлар, шартли мажбуриятлар ва шартли активлар” стандарти резервлар, шартли мажбуриятлар ва шартли активларни ҳисобга олишда қўлланилади, бунга бошқа стандартларнинг аниқ талаблари қўлланиланиладиган резервларни (баҳоланадиган мажбуриятлар) ҳисобга олиш кирмайди. 37-сон БҲХС шундай резервларга нисбатан қўлланиладигани, қайсики улар мажбуриятларни тан олиш мезонларини қаноатлантиради, лекин, молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда активлар қийматининг коррективировкаси бўлган резервларга (асосий воситалар амортизацияси, гумонли қарзлар бўйича резерв) нисбатан эмас. Стандарт реструктуризация бўйича резервларга ҳам қўлланилади.

37-сон БҲХСда резервлар, мажбуриятлар, мажбурият туғдирувчи ҳодисалар, юридик (ҳуқуқий) мажбуриятлар, юзага келган амалиётдан келиб чиқадиган мажбуриятлар, шартли мажбуриятлар, шартли активлар, обрементал контрактлар, реструктуризация каби атамаларга таъриф берилган.

Резервлар (provision) бу - аниқ бўлмаган суммадаги ёки тўланиш муддати аниқ бўлмаган мажбуриятлар.

Мажбуриятлар (liability) бу – компаниянинг ўтган ҳодисалар натижасида юзага келган мажбуриятидир, унинг бажарилиши натижасида иқтисодий нафни мужассамлантирган ресурсларнинг компаниядан чиқиши кутилади.

Мажбурият туғдирувчи ҳодисалар (obligating event) – бу юридик мажбуриятларни ёки юзага келган амалиётдан келиб чиқадиган мажбуриятларни туғдирувчи ҳодисалар бўлиб унинг натижасида компанияда уни бажаришдан бошқа альтернативаси мавжуд бўлмайди.

Юридик (ҳуқуқий) мажбуриятлар (legal obligation) бу – қуйидагилардан юзага келувчи мажбуриятлардир:

Шартнома (у орқали аниқ ва эҳтимол қилинадиган шартлар);

қонунчилик; ёки

ҳуқуқий меъёрларнинг бошқа талаблари.

Юзага келган амалиётдан келиб чиқадиган мажбуриятлар (constructive obligation) бу – компаниянинг хатти-ҳаракатларидан келиб чиқадиган мажбуриятлар бўлиб ҳисобланади, яъни бу мажбуриятлар олдинги фаолият амалиёти нашр қилган сиёсати ёки компаниянинг бошқа томонларга мажбуриятларни ўз зиммасига аниқ олганлигини тўғрисидаги расман тан олганлигини эълон қилиши ва бошқа томонлар тарафидан ушбу мажбуриятнинг албатта бажарилиши катта эҳтимол билан кутилиши билан изоҳланади.

Шартли мажбурият (Contingent liability) – бу:

(с) Бўлиши мумкин бўлган мажбурият бўлиб, қайсики ўтган ҳодисалар натижасида юза келади ва унинг юз бериши аниқ бўлмаган келгусидаги битта ёки ундан ортиқ ҳодисалар юз бериши ёки юз бермаслиги натижасидаги тасдиқланиши ҳамда компаниянинг тўлиқ назоратида бўлмайди.

(d) амал қилувчи мажбурият, қайсики ўтган ҳодисалар натижасида юз беради, тан олинмайди, чунки деганда:

(i) Мажбуриятларни бажариш учун ресурсларнинг иқтисодий нафани ўзида мужассамлантирган қандайдир оқимларга эҳтиёжларнинг юзага келиши;

(ii) мажбуриятларнинг суммаси етарли даражада ишонччиликда баҳоланиши мумкин бўлмайди.

Шартли активлар (Contingent asset), қайсики компания томонидан тўлиқ назорат қилинмайдиган ўтган ҳодисалар натижасида юзага келадиган ва амал қилиши битта ёки ундан ортиқ аниқ бўлмаган келгусидаги ҳодисаларнинг бўлиши ёки бўлиши мумкин бўлганлигига боғлиқ бўлган активдир.

Резервлар бошқа мажбуриятлардан фарқ қилади. Резервларнинг савдо кредиторлик қарзлари ва ҳисобланган мажбуриятлардан фарқ қилувчи асосий

белгиси ҳисоб-китобларни амалга ошириш учун талаб этиладиган муддат ва келгуси харажатлар (тўловлар)га нисбатан ноаниқликларнинг мавжудлиги бўлиб ҳисобланади.

37-сон БҲХСда таққослаш учун қуйидаги аниқликлар келтирилган:

(а) **Савдо кредиторлик қарзлари** товар ёки хизматларни тўлаш мажбурияти бўлиб, қайсики қабул қилинган ёки етказиб берилган, унинг тўлови учун счёт тақдим қилинган ёки таъминотчи билан расмий келишиб олинган;

(б) **ҳисобланган мажбуриятлар** товар ва хизматларни тўлаш мажбурияти бўлиб, қайсики қабул қилинган ёки етказиб берилган, бироқ тўланмаган, фактураланган ёки таъминотчи билан расмий келишилган, ходимларга алоқадор (масалан, ҳисобланган меҳнат таътили тааллуқли суммасини) миқдорларни ҳам ўз ичига олган суммалар.

Резервлар умумий маънода таърифланганда шартли деб айтиш мумкин, чунки у суммаси миқдори ва тўлов муддатининг ноаниқлиги билан тавсифланади.

Ушбу стандарт резерв ва шартли мажбуриятлар ўртасидаги фарқни белгилаб беради:

(а) резерв, қайсики мажбурият сифатида тан олинади, чунки у мавжуд мажбуриятларни ва эҳтимол мажбуриятларнинг узилиши ёки тартибга солиниши иқтисодий нафни мужассамлантирувчи ресурсларнинг чиқиб кетишига олиб келади;

(б) шартли мажбуриятлар эса мажбурият сифатида тан олинмайди, чунки улар тавсифлайди:

(i) Бўлиши мумкин бўлган мажбурият корхонада амал қилувчи мажбуриятнинг мавжудлиги корхонадан иқтисодий нафни мужассамлантирувчи ресурсларнинг чиқиб кетишига олиб келиши мумкин, лекин у ҳали тасдиқланиши ва исботланиши талаб этилади;

(ii) амалдаги мажбуриятлар ушбу стандарт билан тартибга солинадиган тан олиш мезонларини қаноатлантирмайди.

Резервлар қуйидаги барча шарт-шароитлар бажарилган тақдирда тан олинади:

- Компанияда ўтган ҳодисалар натижасида юзага келадиган **жорий (амалдаги) мажбуриятлари** (юридик ёки юзага келган амалиётдан келиб чиқадиган мажбуриятлар) мавжудлиги;
- мажбуриятларнинг тўланиши иқтисодий нафни мужассамлантирувчи ресурсларнинг чиқиб кетишини талаб этади;
- мажбурият суммаси ишончли баҳоланиши мумкин.

Амалдаги мажбуриятлар. Баъзан, амалдаги мажбуриятларнинг борлиги ёки йўқлиги аниқ бўлмай қолади. Бундай ҳолларда ўтган ҳодисалар амалдаги мажбуриятларни яратади деб ҳисоблаш мумкин, агарда барча мавжуд гувоҳномалар инобатга олинган ҳолда ҳисобот даврининг охирида амалдаги мажбуриятларнинг мавжудлиги бундай мажбуриятларнинг бўлмаслиги эҳтимолидан баланд бўлса.

Ушбу гувоҳномалар асосида:

(а) Агар ҳисобот даврининг охирида амалдаги мажбуриятнинг мавжудлиги эҳтимоли унинг юз бермаслиги эҳтимолидан катта бўлса, корхона резерв сифатида тан олади (тан олиш мезонларига риоя қилган ҳолда); ва

(б) агар ҳисобот даврининг охирида амалдаги мажбуриятнинг бўлмаслиги эҳтимоли унинг мавжудлиги эҳтимолидан катта бўлса шартли мажбурият сифатида тан олади, агарда иқтисодий нафни мужассамлантирган ресурсларнинг чиқиб кетиши кам эҳтимолли бўлиб ҳисобланмаса.

***1-мисол.** Компания барча харидорларга сифатсиз ёки буюртмага мувофиқ келмайдиган товарлар сотган ҳолда пулини қайтариши мажбуриятини олган. Ўтган йиллар тажрибаси шуни кўрсатадики, харидорлар сотилган товарлардан 5 фоизини қайтарган ва уларга бу товарлар учун пули қайтарилган. Жорий йилда сотиш ҳажми 200.000 минг АҚШ долларига тенг бўлган. У ҳолда компания потенциал кафолатланган мажбуриятларни 10.000 минг АҚШ dollari сифатида баҳолаши мумкин. Бу баҳоланган мажбуриятларни компания келгусида аниқ юз берадими, фирма шу пулни*

қайтарадими, агар қайтарса қайси вақтда қайтаради бунини олдиндан аниқлай олмайди. (Манба: Аверчев И.В. МСФО. 1000 примеров применения-М.: Рид Групп, 2011.- 386-б. Муаллиф томонидан қайта ишланган)

Ўтган ҳодисалар. Амалдаги мажбуриятларни юзага келтирувчи **ўтган ҳодисалар** мажбурият туғдирувчи ҳодисалар деб ҳисобланиши учун компания ушбу ҳодиса натижасида яратилган мажбуриятларни тартибга солишнинг реал альтернативасига эга бўлмаслиги керак. Бу мумкин, қачонки:

(а) Мажбуриятларни тартибга солиш қонунчиликка мувофиқ мажбурий тартибда амалга оширилиши мумкин;

(б) юзага келган амалиётдан келиб чиқадиган мажбуриятлар бошқа томонларда корхона бу мажбуриятини бажариши тўғрисида асосланган кутиш юз беради.

Молиявий ҳисобот компаниянинг ҳисобот даври охиридаги молиявий ҳолатини акс эттиради. Шу боис, резервлар компаниянинг келгусидаги фаолияти учун амалга оширишга тўғри келадиган харажатларга нисбатан тан олинмайди. Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда тан олинмаган ягона мажбуриятлар акс эттирилади, қачонки ушбу мажбуриятлар ҳисобот даврининг охирида албатта мавжуд бўлса.

Резерв сифатида фақат ўтган ҳодисалар натижасида юзага келган мажбуриятлар тан олинади, қайсики корхонанинг келгусидаги харажатларига боғлиқ бўлмаган ҳолда амал қилади. Бундай мажбуриятларга мисол қилиб атроф-муҳитга ноқонуний равишда зарар етказиш оқибатларини тугатиш билан боғлиқ харажатлар ёки жарималар. Униси ёки бунисини тартибга солиш корхонанинг келгусидаги хатти-ҳаракатларига боғлиқ бўлмаган ҳолда иқтисодий нафни мужассамлантирган ресурсларнинг чиқиб кетишига олиб келади. Шунга ўхшаш ҳолатда мисол тариқасида нефть қазиб чиқарувчи ускуна ёки атом электр станциясини эксплуатациядан чиқаришда етказилган зарарни қоплаш бўйича резервни тан олинишини келтириш мумкин.

2-мисол. Нефть саноати компанияси атроф-муҳитга зарар етказди ва тозалаш ишларини шу мамлакатнинг қонунчилиги талаб қилган вақтдан эътиборан амалга оширади.

Компания фаолиятини бошқа бир мамлакатда юритади, қайсики унда атроф-муҳитга етказилган зарарни бартараф этишни талаб қилувчи қанунчилик ишлаб чиқилмаган. Компания эса бир неча йиллар давомида атроф-муҳитга зарар етказиб келган. 2013 йил 31 декабрь ҳолати бўйича аниқ бўлдики, атроф-муҳитни тозалаш ишларини талаб этувчи Қонун лойиҳаси янги йилдан эътиборан кучга киради.

Топшириқ. Компания резервни шакллантиришга мажбурми?

Ечиш. Мажбуриятни тугдирувчи ҳодиса бўлиб атроф-муҳитни ифлослантириш бўйича етказилган зарар ҳисобланади. Тозалаш ишларини талаб этувчи Қонун қабул қилиниши натижасида ресурсларнинг чиқиб кетиши эҳтимоли юзага келмоқда. Шунга мувофиқ равишда атроф-муҳитни тозалаш ишларини сифатли амалга оширишга етарли бўлган маблағларнинг **энг яхши баҳоланган миқдорига резерв** яратилиши шарт.

3-мисол. Чакана савдо дўкони ўз харидидан нарози бўлган мижозларга харид қилган товари учун пулини қайтариш сиёсатини юритади, хатто бунинг қонуний мажбурловчи асоси бўлмаса ҳам. Дўкон пулини қайтариш сиёсати билан кенг машҳурликка эришган.

Топшириқ. Компания резерв яратиши шартми?

Ечиш. Мажбурият тугдирувчи ҳодиса бўлиб товарларни чакана сотиш ҳисобланади, қайсики юзага келган амалиётдан келиб чиқадиган мажбуриятни ҳосил қилмоқда. Холбуки, дўконнинг ушбу масала бўйича сиёсати мижозлар томонидан ҳам харид қилган товарларидан нарози бўлган тақдирларида дўкон ходимлари томонидан пулни ҳақиқатдан қайтарилишининг кутилишини вужудга келтирмоқда.

Ўтган йиллар тажрибасидан келиб аниқланганки, харидорларнинг ичидан бир қисми ўз харидидан нарози бўлиши ва ўз пулларини қайтариб

олишни хоҳловчилар бўлиб чиқади. Бунга мувофиқ равишда қайтаришларнинг энг яхши баҳоланган суммаси миқдорида **резерв яратилиши шарт.**

Резервларни тан олишда мажбуриятларнинг тўланишидан қочиб бўлмаслик далилига эътибор қаратиш керак. Айнан ушбу далилнинг мавжуд эмаслиги қуйидаги ҳолларда келгусидаги харажатлар билан боғлиқ резерв яратилишига имкон бермайди:

- Ушбу харажатларни амалга ошириш учун оддий хоҳишнинг мавжудлиги;
- келгусидаги операцион харажатларнинг кутилиши;
- активларнинг қадрсизланиши кутилиши.

Иқтисодий нафни мужассамлантирган ресурсларнинг эҳтимол чиқиб кетиши. Мажбурият тан олиш мезонларига мувофиқ бўлишлари учун фақат жорий мажбуриятларнинг юзага келиши эмас, балки ушбу мажбуриятлар тўланиши учун иқтисодий нафни мужассамлантирган ресурсларнинг эҳтимол чиқиб кетиши ҳам амал қилиши керак.

4-мисол. Янги қонунчиликка мувофиқ, компания 2016 йил 30 июнига қадар ўзининг корхоналарини тутун трубаларини фильтр билан жиҳозлашлари мажбурлиги кўрсатилди. Компания фильтрни ўрнатмади.

Топшириқ. Резерв тан олиниши керакми?

Ечиш: 2015 йил 31 декабрь ҳисобот санасида тутун фильтрини ўрнатиш бўйича ҳам ҳамда янги Қонун бўйича ўз вақтида ўрнатмаганлиги учун жаримага нисбатан ҳам мажбурият тугдирувчи ҳодиса юз бермаган. Шу боис, ушбу санага резерв тан олинмайди.

2016 йил 31 декабрь ҳолатида компания агарда қонунда белгиланган фильтрни ўрнатмаса жарима тўлаши бўйича мажбурияти юзага келади, холбуки ушбу ҳолатда мажбурият тугдирувчи ҳодиса содир бўлди.

Резерв жарима санкцияларини энг яхши баҳолаш асосида тан олинади. Чунки, қонунчилик бузилган ҳолатда компаниянинг жаримага тортилиши эҳтимоли унинг юз бермаслик эҳтимолидан катта.

Резервни баҳолаш. Резерв сифатида тан олинган сумма ҳисобот санасида жорий мажбуриятларнинг тўланиши учун зарур бўлган харажатларни энг яхши баҳолашни ифодалаши лозим.

Харажатларни энг яхши (оптимал) баҳолаш деганда, бу харажатлар суммаси қуйидагиларни ортиқ ҳам эмас, кам эмас миқдорда таъминлаши тушунилади:

- Мажбуриятларнинг зудлик билан узилиши;
- мажбуриятларнинг учинчи шахсга ўтказилиши.

Компания резервларни баҳолашда қуйидагиларни ҳисобга олишлари шарт:

- Ушбу мажбуриятларга алоқадор риск ва ноаниқликларни ҳисобга олиши;
- резервни баҳолашда солиққа қадар ставкасидан фойдаланган ҳолда кутилаётган харажатларнинг дисконтланган қиймати;
- келгусидаги ходисалар (қонун ўзгаришлари ва технологик ўзгаришлар)ни инобатга олиш, агарда уларнинг юз бериши бўйича объектив маълумотлар мавжуд бўлса;
- активларнинг кутилаётган чиқиб кетишидан олинadиган фойда ва солиқ оқибатларининг инобатга олинмаслиги;
- хушёрлик концепциясининг қўллаб-қувватланиши.

Резерв боғлиқ бўлган ходисалар хусусияти яратилаётган резервни баҳолашдаги ёндашувларга таъсир кўрсатади. Бу методларга киради:

Кутилаётган қиймат методи;

энг эҳтимолли натижа методи.

Бир қанча бир-бирига ўхшаш мажбуриятлар мавжуд бўлган ҳолатларда (масалан, сотилган товарларнинг сифати кафолати) бу мажбуриятларни бажариш учун ресурслар чиқими оқимига бўлган талабнинг юзага келиши эҳтимоли барча мажбуриятлар классини бир тўпламда ҳисоблаш йўли билан аниқланади. Бундай ҳолларда резервларни энг яхши баҳолашга эришиши учун статистик метод, яъни бунда резерв суммаси барча бўлиши мумкин бўлган

натижалар уларнинг тааллуқли эҳтимоли бўйича ўлчаш йўли билан аниқланади. Бундай метод **кутилаётган қиймат методи** деб аталади.

5-мисол (37-МҲХС 39§). Компания товарларни кафолат билан сотади, қайсики унда харидорларга агарда улар ҳар қандай ишлаб чиқаришга оид брак маҳсулотни харид қилиб олган тақдирда сотилгандан кейин олти ой мабойнида ремонт қилиш харажатлари қопланилади. Тажрибаларга кўра, агар ҳар бир сотилган буюмда унча катта бўлмаган дефектлар аниқланса, уларни ремонт қилиш харажатлари \$1 миллионни ташкил этади. Ҳар бир сотилган буюмда йирик дефектлар аниқланган ҳолларда эса ремонт харажатлари \$4 миллиондан иборат бўлади. Компаниянинг ўтган даврлардаги тажрибаси ва келгусида қутилиши шуни кўрсатадики, келаётган йилда 75 фоиз буюмларда дефект бўлмайди, 20 фоизи салмоқли бўлмаган, фақат 5 фоизигина йирик дефектларга эга бўлиши кутилмоқди. Халқаро стандартга мувофиқ компания кафолат мажбуриятлари бўйича ресурсларнинг чиқиш эҳтимоли қийматини баҳолайди.

Ечиш: Кутилаётган таъмирлаш харажатлари ташкил этади:

$$(75\% \text{ нолдан}) + (20\% 1.000.000 \text{ дан}) + (5\% 4000.000 \text{ дан}) = \$400.000$$

Манба: ©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией РвС для экзаменов ДипИФР в 2016 году. 1809-б.

Агарда резерв битта ходиса (модда) ёки кўп бўлмаган ходисаларга боғланган бўлса **ЭНГ ЭҲТИМОЛЛИ НАТИЖА МЕТОДИ** қўлланилади.

6-мисол. Компания буюртмачи учун ишлаб чиқарилган салмоқли нуқсонни тузатишга мажбур.

Техника соҳасидаги мутахассисларнинг баҳолашлари бўйича таъмирлаш ишларининг қиймати \$2000 га мўлжалланган. Нуқсон биринчи уринишда 90% атрофида созланиши эҳтимоли мавжуд.

Ечиш. \$2000 суммада резерв яратилади, чунки у энг эҳтимолли натижа ҳисобланади.

Қуйида халқаро стандартлар талабларини ўрганиш асосида кафолат хизмати бўйича баҳоланган мажбуриятлар суммасини аниқлаш ва ушбу операцияларни бухгалтерия ҳисоби счётларда акс эттириш тартибини

компьютер олди-сотиси ва таъминоти билан шуғилланувчи “Computer Service Co” кичик корхонаси мисолида кўриб ўтамиз.

7-мисол. Мазкур фирма 2005 йилда 150 та компьютерни бир йиллик кафолат муддати билан сотган. Компьютерларни ўртача сотиш нархи 850 АҚШ доллариға тенг. Йил давомида АҚШ долларининг ўртача курси 940.50 сўмни ташкил этади. Компьютерларнинг сотиш нархиға нисбатан ўртача кафолат харажатлари 2% ни ташкил этади. 2003 йил январ ойида 1 та компьютер дефекти борлиги учун қайтарилди. Ушбу дефектини тузатиш учун 150.0 минг сўмлик эҳтиёт қисмлари ишлатилди. Ушбу операцияларни бухгалтерия ҳисоби счётларида қуйидаги тартибда кўрсатиш мақсадга мувофиқ:

1. 2002 йил декабрь ойида ҳисобот даври давомида сотилган компьютерларға нисбатан вужудға келган мажбуриятлар ҳисобланганда ($150 \times 850 \times 940.50 \times 2\% / 100\% = 2398.3$ минг сўм):

Д-т “Бошқа операцион харажатлар” 2398.3 минг сўм

К-т “Кафолат бўйича баҳоланган мажбуриятлар” 2398.3 минг сўм

2. 2003 йил январь ойида қайтарилган компьютерни кафолат муддати ичида дефектларини тузатиш харажатлари акт асосида ҳисобланганда:

Д-т “Кафолат бўйича баҳоланган мажбуриятлар” 150.0 минг сўм

К-т “Эҳтиёт қисмлар” 150.0 минг сўм

Резервлар ҳар ҳисобот санасида қайта кўриб чиқилиши ва жорий энг яхши баҳолашни акс эттириши учун тузатишлар киритилиши талаб этилади.

8-мисол. Мажбурият тугдирувчи ҳодиса 2013 йил 1 январға юзаға келди. Ушбу ҳодиса натижасида компания 10 йилдан кейин \$10.000 тўлаши керак. Дисконтлаш ставкаси 8%ға тенг.

Ечиш:

2013 йил 1 январь ҳолатиға резерв бошланғич тан олинди:

Д-т “Резервни яратиш бўйича харажатлар” 4632

К-т “Резерв” ($10.000 \times 1/1.08^{10} = 4632$) 4632

2013 йил 31 декабрь ҳолатиға

Д-т “Фоиш харажатлари” (Ф ва 3 тўғрисидаги ҳисобот).....371

К-т “Резерв” (4632 x 8%=371).....371

Давр бошида резерв қолдиги.....4632

Ҳисобланган фоишлар..... 371

2014 йил 31 декабрь.....5003

Д-т Фоиш харажатлари (Ф ва 3 тўғрисидаги ҳисобот).....400

К-т Резерв.....400

Давр бошида резерв қолдиги.....5003

Капиталлашган фоишлар.....400

Ҳисобот даври охиридаги резерв.....5403

Эксплуатациядан чиқариш бўйича келгуси харажатлар. Бир қанча тармоқлардаги (қазиб чиқарувчи саноат, атом энергетикаси) компаниялар ишлаб чиқариш тугатилганда ва саноат зонасини тиклашда қўшимча харажатларни амалга оширади. Бундай харажатлар эксплуатациядан чиқариш бўйича келгуси харажатлар деб аталади.

Бу харажатларга нисбатан резерв мажбурият туғдирувчи ҳодиса юзага келгандан кейин дарҳол тан олиними керак (масалан, шартнома тузилган пайтда).

9-мисол. Компания денгиз нефть қазилма бойликларидан фойдаланади. Лицензион келишувга мувофиқ қазилма бойликни қазии ишлари тугагандан кейин денгиз нефть платформаси демонтаж қилиниши ва платформадан денгизга етказилган зиён тикланиши керак. Харажатларнинг 90% демонтаж қилишга ва денгизга етказилган зиённи тиклашга тааллуқли, 10% эса нефтни қазиб олиш жараёнида юзага келади. Ҳисобот санасида платформа жиҳозланган, фақат ҳали нефть қазиб чиқариш бошланмаган.

Топшириқ. Резерв тан олиними талаб этиладими?

Ечиш. Нефть платформасини жиҳозлаш уни демонтаж қилишга нисбатан ҳам лицензион келишувга мувофиқ юридик мажбуриятни юзага келтиради ва натижада мажбурият туғдирувчи ҳодиса юзага келади.

Ҳисобот санасида ҳали нефтни қазиб олишда етказилган зиёни бартараф этиш бўйича мажбурият юзага келмаган.

Резерв платформани демонтаж қилиш ва уни қуриш билан боғлиқ ҳолда етказилган зиёни қоплаш учун умумий харажатларни оптимал баҳолаш асосида 90% миқдорида аниқланади. Бу харажатлар нефть платформаси қийматининг таркибий қисми ҳисобланади. 10% эса нефть қазиб чиқариш бошлангандан сўнг мажбурият сифатида тан олинади.

10-мисол. А компанияси 10 йилга ижарага олган ерда қурилиш материаллари ишлаб чиқариш бўйича завод қурди. Завод 2013 йил 1 январда эксплуатацияга киритилади. Қурилиш бўйича харажатлар \$50 млн.

Ижара шартларига мувофиқ компания ижара муддати тугаши билан ижарага олинган ердан заводни бузиб олиб чиқиб кетиши керак. Ушбу ҳолат билан боғлиқ ҳолда компанияда активларнинг келгусида чиқиб кетиши бўйича мажбурият юзага келмоқда.

Компания демонтаж ва заводни бузиб чиқариб кетиш бўйича келгусидаги харажатларини \$10 млн деб баҳолади. А компаниянинг капитали қиймати (дисконтлаш ставкаси) 7% тенг.

Топириқ. Резервни тан олиш талаб этиладими?

Ечиш.

2013 йил 1 январда резервни бошланғич тан олиш:

Д-т Асосий воситалар.....5083

К-т Резерв ($10.000 \times 1 / 1.07^{10} = 5083$).....5083

2013 йил 31 декабрда резервни давомий баҳолаш:

Д-т Фоиз бўйича харажатлар (Ф ва 3 тўғрисидаги ҳисобот)....356

К-т Резерв ($7\% \times 5083 = 356$).....356

2013 йил 31 декабрь ҳолати бўйича амортизация

Д-т Амортизация харажатлари (Ф ва 3 тўғрисидаги ҳисобот)....5508

К-т Актив ($55.083 / 10$ йил).....5508

Шартли мажбуриятлар балансда акс эттирилмайди. Уларни балансдан ташқари счётларда ҳисобга олиш мақсадга мувофиқдир. Шартли мажбуриятлар молиявий ҳисоботларга бериладиган очиқлашларда келтирилиши лозим.

10-мисол. Компания миқсозга ярим йил давомида хизмат тақдим этиш мажбуриятини воситачи орқали бажарилиши бўйича кафолатни олган.

Компания ишонч ҳосил қилганки унга даъво қилинмайди, чунки агент бундан бутунлай манфаатдор эмас. Бироқ агент миқсоз олдидаги мажбуриятини унга боғлиқ бўлмаган сабабларга кўра бажара олмаслик rischi ҳар қандай ҳолатда сақланиб қолади.

Масалани ҳал қилиш талаб этилади. Компанияда мажбурият юзага келдими ёки йўқ. Бу масала миқсоз томонидан ярим йил давомида даъво киритилиши ёки киритилмаслигига қараб аниқ бўлади.

Компанияга харидор томонидан 200.000 минг АҚШ доллари миқдорида даъво киритилган. Компания юристлари ушбу ҳолатни ўрганиб чиқиб хулосага келдики, штраф санкциялари катта эмас, даъвогорда асосланган исботлар мавжуд эмас, шартноманинг барча бандлари бажарилган, маҳсулот сифати жаҳон стандартлари талабаларига жавоб беради.

Ҳар қандай ҳолатда ҳам даъво компания томонидан **шартли мажбурият** сифатида баҳоланиши ва молиявий ҳисоботга келтириладиган изоҳларда очиқланиши талаб этилади

Манба: Аверчев И.В. МСФО. 1000 примеров применения-М.: Рид Групп, 2011.-387-б. Муаллиф томонидан қайта ишланган

Стандартда **шартли активлар**, қайсики компания томонидан тўлиқ назорат қилинмайдиган ўтган ходисалар натижасида юзага келадиган ва амал қилиши битта ёки ундан ортиқ аниқ бўлмаган келгусидаги ходисаларнинг бўлиши ёки бўлиши мумкин бўлганлигига боғлиқ бўлган активдир деб таъриф берилган (31-35 §). Мисол тариқасида даъволарни олишимиз мумкин, қайсики уни қаноатлантирилишига компания суд орқали эришиш мумкин.

11-мисол. Компания ўзининг таъминотчисига таъминот шартномаси бўйича 100 млн АҚШ долларини ундириб олиш бўйича даъво киритди. Даъво

судга йўналтирилди. Аввалги йилларда компания худди шундай даъво қилиб, ютиб чиққан эди. Ҳуқуқшуносларнинг фикрича бу сафар ҳам компания судда ютиб чиқишига ишончлари комил.

Ушбу суд низоси компаниянинг репутациясига салбий таъсир кўрсатиши мумкин. Судлашувчи, низо чиқарувчи компания ўзининг рабиқлари олдида мавқени тушириши мумкин. Шу боис, ютиши бўйича катта эҳтимол юзага келмагунга қадар молиявий ҳисоботда ушбу ҳолат очиқланмагани мақсадга мувофиқдир.

Агарда суд муҳокамаси бориши ва юристларнинг баҳолаши бўйича катта эҳтимол билан компания фойдасига масала ҳал бўладиган бўлса, бухгалтерия ушбу ҳолатни шартли актив сифатида баҳолаши ва уни молиявий ҳисоботда изоҳларда очиқлаши шарт бўлади.

Суд қарори асосида масала узил-кесил компания фойдасига ҳал бўлса, яъни 100 млн даъво суд томонидан қаноатлантирилса ва таъминотчига ушбу суммани тўлаб бериш бўйича охирги мажбурият юклатилса шартли актив шартсиз активга, яъни дебиторлик қарзига айлантирилади ва балансда ўз ифодасини топади.

Манба: Аверчев И.В. МСФО. 1000 примеров применения-М.: Рид Групп, 2011.-388-б. Муаллиф томонидан қайта ишланган

Обременитал контрактлар бу (66-69§) – шундай контрактларки, қайсики ушбу контаркт бўйича мажбуриятларни бажаришга оид бўлган четлаб ўтиб бўлмайдиган харажатлар уни бажаришдан кутилаётган иқтисодий нафлардан ошиб кетади.

Четлаб ўтиб бўлмайдиган харажатлар контрактни бажариш бўйича энг кам сарфланадиган соф харажатлар ҳамда контрактни бажармаган тақдирда тўланадиган компенсация ва штрафлар суммасини қамраб олади.

Агар компания обременитал контрактларга эга бўлса ушбу контракт бўйича мавжуд мажбуриятлар баҳоланадиган мажбурият сифатида тан олиниши ва ўлчанилиши шарт.

12-мисол. Буюк Британиянинг *Laing* ҳамда Туркиянинг *Alarko* қурилиш компаниялари ҳамкорлигидаги *Laing Alarko JV* қўшма корхонаси маҳаллий

ҳокимиятнинг талаби билан смета қиймати 550 минг АҚШ долларига тенг бўлган қўрилиш лойиҳасини бажаришни ўз зиммасига олмоқда. Бу компаниянинг янги бозорда мавқесини мустаҳкамлаш учун керакли иш ҳисобланади. Бу иш учун буюртмачи 350 минг АҚШ доллари миқдорида тўловларни амалга оширишини билдирди. Агар бу шартнома имзоланса у обременитал шартнома ҳисобланади, чунки уни бажариш учун қилинадиган харажатлар шартномадан кутилаётган иқтисодий нафдан катта. Демак, компания 200 минг АҚШ доллари (550-350) миқдорида мажбуриятни баҳолаши ва уни баҳоланадиган мажбурият сифатида тан олиши шарт.

Реструктуризация бу дастур бўлиб, қайсики унда компания раҳбарияти томонидан режалаштирилган ва назорат қилинадиган ўзгаришларга олиб келади. Уларга:

- (а) Фаолият масштаби, компания томонидан олиб бориладиган; ёки
- (б) фаолият юритиш усули.

Реструктуризация жараёнига мисол қилиб қуйидагиларни киритиш мумкин (70 §):

- (а) Фаолият йўналишининг сотилиши ёки тугатилиши;
- (б) мамлакатда ёки регионда маълум хўжалик бўлимлари ёпилиши ёки хўжалик фаолиятининг бир давлат ёки региондан бошқасига кўчирилиши;
- (с) бошқарув структурасидаги ўзгаришлар, бошқарув даражаси ликвидацияси; ва
- (д) фундаментал қайта ташкил этиш, қайсики компания фаолиятининг хусусияти ва йўналтирилганлигига салмоқли таъсир кўрсатади.

Реструктуризацияга оид қарор фақат битта бошқарувчи томонидан қабул қилинмайди. У бошқарув Кенгашида, директорлар Кенгашида, таъсисчиларнинг йиғилишларида, акциядорлик жамияти умумий йиғилишларида муҳокама қилиниши ва барча инстанцияларнинг иштирок этиши таъминланиши мақсадга мувофиқдир.

13-мисол. Компания бошқарув Кенгаши сегментал молиявий ҳисоботларни таҳлил қилиб хулосага келаяптики, масалан, Англиядаги

Ноттенгем шаҳридаги фаолияти зарар келтирмоқда. Шу боис, ушбу региондаги фаолиятини ёпишга қарор қилди. Ушбу фаолиятни ёпиш натижасида харидорлар олдидаги мажбуриятни бажармаганлиги учун харидорларга жарима ҳамда ходимларни фаолият қисқарганлиги боис ишдан чиқариши боис чиқиш нафақалари учун 25 млн. АҚШ доллари миқдорида пул тўлаши кутилаяпти.

Фаолиятни тугатиш тўғрисидаги қарор қабул қилиниб бўлган ва ушбу қарор барча инстанцияларга етказилган. 25 млн. АҚШ доллари миқдорида маблағ тўлашдан қочиб бўлмайди. У ҳолда компания 25 млн. АҚШ долларини реструктуризация жараёни харажатларини баҳоланадиган мажбурияти сифатида тан олиши ва бухгалтерия балансида акс эттирилиши талаб этилади.

14-мисол. Мебель олиб сотувчи савдо компанияси бозорни стратегик маркетинг тадқиқотлари асосида энди бундан буён мебель ишлаб чиқариш фаолиятини ўзлари йўлга қўйиш мақсадга мувофиқлиги тўғрисида хулосага келмоқда. Бунинг учун юридик ҳужжатларни расмийлаштириш, бино, техника ва технология харид қилиб олиш компания учун 15 млн АҚШ долларига тушади.

Агар компания келгусида реструктуризация бўйича режасини ишлаб чиққан, қарор қабул қилган, лекин уни ҳали эълон қилмаган бўлса, 37-сон МХХСларига мувофиқ бу келгусидаги мажбуриятлар ҳали молиявий ҳисоботда тан олинмайди ва кўрсатилмайди.

Агарда реструктуризация бўйича дастур директорлар Кенгашида муҳокама қилиниб қарор қабул қилинган ва бу қарор эълон қилинган, ишлар бошланган бўлса, компания 15 млн АҚШ долларини реструктуризация харажатлари сифатида тан олиши ва баҳоланган мажбурият сифатида бухгалтерия балансида акс эттирилиши лозим.

Реструктуризация бўйича баҳоланган мажбуриятлар реструктуризациядан келиб чиқадиган тўғридан-тўғри харажатларни қамраб олиши, қайсики қуйидаги иккита шартларга мувофиқ келиши керак (37-сон МХХС. 80-§):

(а) Реструктуризациядан келиб чиқиши;

(b) компаниянинг жорий фаолияти билан боғлиқ бўлмаслиги.

Компания стандарт талабларига мувофиқ ҳар бир класс резервлар учун очиқлашлар қилиши талаб этилади:

- Ҳисобот даврининг бошида ва охирида баланс суммаси ва унинг қуйидаги турлари бўйича ҳаракати:
 - Қўшимча яратилган резерв ҳамда амалдаги резервларнинг кўпайиши;
 - давр давомида суммадан фойдаланиш (резервга нисбатан сарфланган ёки ҳисобланган);
 - давр давомида фойдаланилмаган ва тикланган суммалар;
 - дисконтланган суммалар.
- мажбуриятларнинг қисқача тавсифи ва иқтисодий нафнинг мўлжалланган чиқиб кетиши суммаси ва вақти;
 - чиқиб кетиш суммаси ва вақтига нисбатан ноаниқликлар;
 - кутилаётган қопламалар суммаси.

Компания ҳисоботда шартли активлар ва шартли мажбуриятларга оид очиқлашларни тақдим этишлари ҳам талаб этилади.

Таянч атамалар:

1. Резервлар (provision) бу – аниқ бўлмаган суммадаги ёки тўланиш муддати аниқ бўлмаган мажбуриятлар.

2. Мажбуриятлар (liability) бу – компаниянинг ўтган ҳодисалар натижасида юзага келган мажбуриятидир, унинг бажарилиши натижасида иқтисодий нафни мужассамлантирган ресурсларнинг компаниядан чиқиши кутилади.

3. Мажбурият туғдирувчи ҳодисалар (obligating event) бу – юридик мажбуриятларни ёки юзага келган амалиётдан келиб чиқадиган мажбуриятларни туғдирувчи ҳодисалар бўлиб, унинг натижасида компанияда уни бажаришдан бошқа альтернативаси мавжуд бўлмайди.

4. Юридик (ҳуқуқий) мажбуриятлар (legal obligation) бу – қуйидагилардан юзага келувчи мажбуриятлар:

Шартнома (у орқали аниқ ва эҳтимол қилинадиган шартлар);
қонунчилик; ёки

ҳуқуқий меъёрларнинг бошқа талаблари.

1. Юзага келган амалиётдан келиб чиқадиган мажбуриятлар (*constructive obligation*) бу – компаниянинг хатти-ҳаракатларидан келиб чиқадиган мажбуриятлар бўлиб ҳисобланади, яъни, бу мажбуриятлар олдинги фаолият амалиёти нашр қилган сиёсати ёки компаниянинг бошқа томонларга мажбуриятларни ўз зиммасига расман аниқ тан олганлигини эълон қилиши ва бошқа томонлар тарафидан ушбу мажбуриятнинг албатта бажарилиши катта эҳтимол билан кутилиши билан изоҳланади.

6. Шартли мажбурият (*Contingent liability*) бу:

(с) Бўлиши мумкин бўлган мажбурият бўлиб, қайсики ўтган ҳодисалар натижасида юза келади ва унинг юз бериши аниқ бўлмаган келгусидаги битта ёки ундан ортиқ ҳодисалар юз бериши ёки юз бермаслиги натижасидаги тасдиқланиши ҳамда компаниянинг тўлиқ назоратида бўлмайди;

(d) амал қилувчи мажбурият, қайсики ўтган ҳодисалар натижасида юз беради, тан олинмайди, чунки деганда:

(i) Мажбуриятларни бажариш учун ресурсларнинг иқтисодий нафани ўзида мужассамлаштирган қандайдир оқимларга эҳтиёжларнинг юзага келиши;

(ii) мажбуриятларнинг суммаси етарли даражада ишонччиликда баҳоланиши мумкин бўлмайди.

7. Шартли активлар (*Contingent asset*) бу – қайсики компания томонидан тўлиқ назорат қилинмайдиган ўтган ҳодисалар натижасида юзага келадиган ва амал қилиши битта ёки ундан ортиқ аниқ бўлмаган келгусидаги ҳодисаларнинг бўлиши ёки бўлиши мумкин бўлганлигига боғлиқ бўлган активдир.

8. Обременитал контрактлар (66-69§) бу – шундай контрактларки, қайсики ушбу контракт бўйича мажбуриятларни бажаришга оид бўлган четлаб ўтиб бўлмайдиган харажатлар уни бажаришдан кутилаётган иқтисодий нафлардан ошиб кетади.

9. Реструктуризация бу – дастур бўлиб, қайсики унда компания раҳбарияти томонидан режалаштирилган ва назорат қилинадиган ўзгаришларга олиб келади.

Ўз-ўзини текшириш учун саволлар.

1. 37-сон БҲХС “Резервлар, шартли мажбуриятлар ва шартли активлар” стандартининг мақсади.

2. Резервлар, шартли мажбуриятлар ва шартли активларнинг таърифи.
3. Резервларни тан олиш мезонлари.
4. Амалдаги (жорий) мажбуриятлар.
5. Иқтисодий нафни мужассамлантирувчи ресурсларнинг эҳтимол чиқиб кетиши.
6. Резервни баҳолаш.
7. Кутилаётган қиймат методи ва энг эҳтимолли натижа методи.
8. Эксплуатациядан чиқариш бўйича келгуси харажатлар.
9. Шартли мажбуриятлар ва шартли активларга мисоллар.
10. Обрементал контрактлар ва реструктуризация харажатлари.
11. Резервлар, шартли мажбуриятлар ва шартли активларни молиявий ҳисоботда очиқлаш.

6.2-§. 12-сон БҲҲС “Фойда солиғи” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши

12-сон БҲҲС “Фойда солиғи” стандартининг мақсади фойда солиғи ҳисоби тартибини белгилаш бўлиб ҳисобланади. Фойда солиғи ҳисоби бўйича муҳим масала бу жорий ва келгусидаги солиқ оқибатларини ҳисобга олиш бўлиб ҳисобланади:

- (а) Корхона балансида тан олинган актив (мажбурият)ларнинг баланс қийматини келгусида ундириш (қоплаш); ва
- (б) корхонанинг молиявий ҳисоботида акс эттириладиган жорий давр операциялари ва бошқа ҳодисалари.

Стандарт компаниядан операцияларнинг солиқ оқибатларини ҳам операцияларнинг ўзлари қандай акс эттирилса, худди шундай тартибда акс эттиришни талаб этади:

- Фойда ва зарарларда тан олинган операциялар бўйича ҳар қандай солиқ оқибатлари фойда ва зарарлар таркибида акс эттирилиши лозим;
- бошқа тўплам даромадлар таркибидан ёки тўғридан-тўғри капиталда тан олинган операциялар бўйича ҳар қандай солиқ оқибатлари худди шунингдек, бошқа тўплам даромадлар таркибида ёки тўғридан-тўғри капиталда

тан олиниши лозим (масалан, 16-сон БҲХСга мувофиқ асосий воситаларнинг қайта баҳоланиши).

12-сон БҲХС яна регламентлаштиради:

- Фойдаланилмаган солиқ зарарларини ёки фойдаланилмаган солиқ кредитларини келгусига ўтказишда юзага келадиган муддати узайтирилган солиқ активларини тан олиш;

- молиявий ҳисоботда фойда солиғини тақдим этиш;

- фойда солиғи тўғрисидаги ахборотларни очиқлаш.

Ушбу стандартда қуйидаги атамаларга тавсиф берилган:

Бухгалтерия ҳисоби фойдаси (зарари) бу – фойда солиғи чегирилгунга қадар давр учун фойда ёки зарар.

Солиққа тортиладиган фойда (зарар) бу – солиқ органлари томонидан белгиланган қоидаларга мувофиқ давр учун аниқланадиган фойда ёки зарар суммаси, қайсики ушбу суммага нисбатан фойда солиғи тўланади (қопланади).

Солиқ бўйича харажатлар (солиқларни қоплаш) бу – жорий ва муддати узайтирилган солиқ суммаси бўлиб, давр учун фойда ёки зарарлар ҳисобига киритилади.

Жорий солиқлар бу – давр учун солиққа тортиладиган фойда/зарарга нисбатан тўланадиган (қопланадиган) фойда солиғи суммасидир.

Муддати узайтирилган солиқ мажбуриятлари бу – солиққа тортиладиган вақтинчалик фарқлар мавжудлиги туфайли келгуси даврларда тўланишга олинадиган фойда солиғи суммасидир.

Муддати узайтирилган солиқ активлари бу –

(а) чегириладиган вақтинчалик фарқлар;

(б) фойдаланилмаган солиқ зарарлари; ва

(с) фойдаланилмаган солиқ кредитларини келгуси даврларга кўчириш муносабати билан келгуси даврларда қопланадиган фойда солиғи суммаси.

Вақтинчалик фарқлар бу – актив ёки мажбуриятларнинг баланс қиймати билан солиқ базаси ўртасидаги фарқидир. Вақтинчалик фарқлар бўлиши мумкин:

(а) **Солиққа тортиладиган**, яъни келгуси даврларда солиққа тортиладиган фойда/зарарни аниқлашда солиққа тортиладиган сумманинг юзага келишига олиб келувчи вақтинчалик фарқларни ўз ичига олади, қачонки ушбу активларнинг ёки мажбуриятларнинг баланс қиймати қопланилади ёки тўланилади; ёки

(в) **чегириладиган**, қайсики натижаси сифатида келгуси давр солиққа тортиладиган фойда/зарарни ҳисоблашда юзага келишига олиб келувчи вақтинчалик фарқни ўз ичига олади, қачонки тааллуқли активлар ва мажбуриятларнинг баланс қиймати қопланилади ёки тўланилади.

Солиқ базаси – бу солиқ қонунчилиги нуқтаи назаридан активлар ёки мажбуриятларнинг қиймати, қайсики солиққа тортиладиган фойдани аниқлашда ҳисобга олинади.

Жорий солиқлар. Давр учун жорий солиқлар бухгалтерия фойдаси бўйича эмас, балки солиқ органлари қоидалари бўйича ҳисобланадиган солиққа тортиладиган фойдадан келиб чиқиб ҳисобланади. Солиққа тортилгунга қадар бухгалтерия фойдаси билан тўланиши лозим бўлган солиқ ўртасида боғлиқликнинг бузилиши мавжуд. Сабаби, солиқ ставкаси солиққа тортилгунга қадар бухгалтерия фойдасига нисбатан эмас, солиқ қонунчилигининг қоидалари бўйича ҳисобланган фойдага нисбатан қўлланилади.

Ушбу ва олдинги даврлар учун жорий солиқлар мажбурият сифатида тан олинади, қайсики унинг суммаси тўланмаган қисмига тенг бўлади.

Жорий ва олдинги даврларга нисбатан тўланган суммаси ушбу даврда тўланиши керак бўлган суммадан ортиқ бўлса, ошган суммаси актив сифатида тан олинади.

Муддати узайтирилган солиқлар. Солиқ активлари (талабномалари) ва мажбуриятлари бухгалтерия балансида бошқа актив ва мажбуриятлардан алоҳида акс эттирилиши лозим. Муддати узайтирилган солиқ активлари ва мажбуриятлари жорий солиқ активлари ва мажбуриятларидан ажратилган бўлиши лозим.

Солиқ активлар ва мажбуриятларини ўзаро қоплаш ҳамда муддати узайтирилган солиқ активлари ва мажбуриятларини ўзаро қоплаш стандартда кўрсатилган тартибда рухсат этилади.

Стандартда солиққа тортиладиган вақтинчалик фарқларнинг вужудга келишига олиб келувчи ҳолатлар, чегириб ташланадиган вақтинчалик фарқларнинг юзага келишига олиб келувчи ҳолатлар, актив ва мажбуриятларнинг баланс қиймати унинг солиқ базасига тенг бўлишига олиб келувчи ҳолатларга доир мисоллар келтирилган.

БҲХСларига келтирилган тушунтиришларда муддати узайтирилган активлар ва мажбуриятларга мисоллар келтирилган.

1-мисол. Бета компанияси 2010 йил 1-январь ҳолати билан \$12.000 машина ва асбоб-ускуналар харидини амалга оширган, қайсики 3 йилгача бир текисда тақсимлаш асосида депресиацияланади. Мамлакатнинг миллий солиқ қонунчилиги юқоридаги тартибни қабул қилмайди ва ушбу объект қийматини куйидагича ҳисобдан чиқаришни кўзда тутди:

2010 йил \$5.000

2011 йил 4.000

2012 йил 3.000

Компаниянинг корпоратив бюджетига мувофиқ фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда ҳар йили \$23.000 фойда кўрсатилади (депресиация кўрсатилгунга қадар). Фойда солиғи ставкаси 24%.

Ечиш:

Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот нуқта назаридан:

Бета компаниясининг фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботи

	2010, \$	2011, \$	2012, \$
Амортизацияга қадар фойда	23.000	23.000	23.000
Амортизация харажатлари	(4.000)	(4.000)	(4.000)
Солиқгача фойда	19.000	19.000	19.000
Жорий солиқлар	(4.320)	(4.560)	(4.800)
Муддати узайтирилган солиқ	(240)	0	240

Бета компаниясининг солиқ ҳисоботидан

	2010, \$	2011, \$	2012, \$
Амортизацияга қадар фойда	23.000	23.000	23.000
Солиқ амортизацияси	(5.000)	(4.000)	(3.000)
Солиқга тортиладиган фойда	18.000	19.000	20.000
Фойда солиқлар	(4.320)	(4.560)	(4.800)

Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот нуқтаи назаридан:

Юзага келган вақтинчалик фарқлар таҳлили

	Баланс қиймати, \$	Солиқ базаси, \$	Вақтинчалик фарқ, \$	Муддати узайтирилган солиқ, \$
2010 й. 1 январь	12.000	12.000	0	0
2010 йил учун депресиация харажатлари	(4.000)	(5.000)		
2010 й. 31 декабрь	8.000	7.000	1.000	240
2011 йил учун депресиация харажатлари	(4.000)	(4.000)		
2011 й. 31 декабрь	4.000	3.000	1.000	240
2012 йил учун депресиация харажатлари	4.000	3.000		
2012 й. 31 декабрь	0	0	0	0

Манба: ©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году. Б.1900

МҲХС баланс ёндашувига асосланган, шу боис муддати узайтирилган солиқлар молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот нуқтаи назаридан қаралади.

Солиқ тўловлари бўйича жорий харажатлар ҳисоби қуйидаги 6.1-жадвалда келтирилган.

6.1-жадвал

Солиқ тўловлари бўйича жорий харажатлар ҳисоби

	X5 й	X6 й
Бухгалтерия фойдаси	8.775	8.740
<i>Қўшилади:</i>		
Бухгалтерия ҳисоби мақсадларида амортизация	4.800	8.250
Хайр-эҳсон чиқимлари	500	350
Атроф-муҳитни ифлослантирганлиги учун жарима	700	-
Маҳсулотни яратиш (разработкаси) бўйича харажатлар		
Медицина хизмати бўйича нафақа	250	250
<i>Айирилади:</i>		
Солиққа тортиш мақсадлари учун амортизация	(8.100)	(11.850)
Солиққа тортиладиган фойда	8.925	6.740
40% лик солиқ бўйича жорий харажатлар	3.570	
35% лик солиқ бўйича жорий харажатлар		2.359

Активларнинг солиқ базаси. Активнинг солиқ базаси, шундай суммани тақдим этадики, қайсики солиқ мақсадларида корхона активларининг баланс қийматини қоплашда олинадиган ҳар қандай солиққа тортиладиган иқтисодий нафдан чегирилади. 12-сон БҲХСнинг 7-бандида активнинг солиқ базасини аниқлаш бўйича қуйидаги мисоллар келтирилган.

1. Станокнинг таннархи 100 п.б.. Солиқ мақсадларида жорий ва ўтган даврлар учун 30 п.б. депрессация суммаси чегирилган, қолган таннархнинг қисми депрессация кўринишида, ёки актив чиқиб кетаётганда чегирма йўли билан келгуси даврларда чегирилади. Станокни ишлатишдан олинган тушум солиққа тортилади, станокни чиқиб кетишидан олинган ҳар қандай фойдадан солиқ ундирилади, чиқиб кетишидан ҳар қандай зарар солиқ мақсадларида чегирилади. Станокнинг солиқ базаси 70 п.б..

2. Олинадиган фоизларнинг баланс қиймати 100 п.б.. Тааллуқли фоиз даромади касса методига асосан солиққа тортилади. Олинадиган фоизнинг солиқ базаси нолга тенг.

3. Савдо дебиторлик қарзининг баланс қиймати 100 п.б.. Унга тааллуқли бўлган тушум солиққа тортиладиган фойдаси (солиқ зарари) таркибига киритилган. Савдо дебиторлик қарзларининг солиқ базаси 100 п.б. га тенг.

4. Шўъба корхонадан олинадиган дивидендлар баланс қиймати 100 п.б.. Дивидендлар солиққа тортилмайди. Бутун борлиғи бўйича активнинг баланс қиймати иқтисодий нафдан чегирилади. Олинадиган дивидендларнинг солиқ базаси 100 п.б..

5. Берилган олинадиган қарзларнинг баланс қиймати 100 п.б.. Қарзнинг тўланиши солиқ оқибатларига эга эмас. Қарзнинг солиқ базаси 100 п.б. га тенг.

Ушбу келтирилган стандарт қоидалари асосида манбаларда келтирилган мисолларни кўриб чиқамиз.

2-мисол. Компания 2013 йил 1 январда машина ва асбоб-ускунани \$1000 га харид қилиб олди. Молиявий ҳисоб мақсадларида ушбу асбоб-ускунага чизиқли метод ёрдамида ҳар йили 20%лик ставка миқдорида депрессация

ҳисобланади. Солиқ қонунчилиги эса ушбу объектга ҳар йили 25% ставка ёрдамида чизикли методда тақсимлашни кўзда тутди.

Аниқлаш талаб этилади. Ушбу машина ва асбоб-ускуналарнинг 2013 йил бошида ва охиридаги солиқ базаси қанчага тенглигини аниқлаш.

Ечиш. Энг аввало йилнинг бошида активнинг баланс қиймати ва солиқ базасини аниқлаш керак. Одатда молиявий ҳисоб ва солиқ мақсадлари учун объект қийматини шакллантириш тартиби фарқ қилмайди. Бошқача сўз билан ифодалаганда молиявий ҳисоб ва солиқ ҳисоб-китоблари мақсадлари учун депресиацияга тортиладиган машина ва асбоб-ускуналар объектининг бошланғич қиймати бир хил, яъни \$1000 бўлади.

2013 йил 31 декабрида активнинг баланс қиймати депресиация ҳисоблаш натижасида \$200 камайди ва у \$800 ни ташкил этади. Солиқ базаси эса \$250 камайди ва \$750 га тенг бўлади. Ҳисобот даврининг охирида активнинг баланс қиймати билан унинг солиқ базаси қиймати ўртасида вақтинчалик фарқ муддати узайтирилган солиқ ҳисоблаш учун асос ҳисобланади.

3-мисол. Компания ўзининг шўъба корхонасидан дивиденд даромадини ҳамда олинadиган дивидендларни \$100.000 тан олди. Ушбу мамлакатнинг солиқ қонунчилигига мувофиқ ушбу дивиденд даромади умуман солиққа тортилмайди.

Ечиш. Солиққа тортилмайдиган даромадини тан олиш натижасида юзага келадиган активнинг солиқ базаси унинг баланс қийматига тенг бўлади, яъни солиқ базаси \$100.000, баланс қиймати ҳам \$100.000. Натижада, вақтинчалик фарқ бўлмайди ва муддати узайтирилган солиқлар юзага келмайди.

Мажбуриятларнинг солиқ базаси. Мажбуриятларнинг солиқ базаси унинг баланс қийматидан келгуси даврларда бундан мажбуриятларга нисбатан солиқ солиш мақсадларида чегириладиган ҳар қандай суммани чегиргандан кейинги суммага тенг.

12-сон БҲХСда мажбуриятларнинг солиқ базасини ҳисоблаш учун қуйидаги намунавий мисоллар келтирилган.

1. Қисқа муддатли мажбуриятлар баланс қиймати 100 бўлган ҳисобланган харажатларни ўз ичига олади. Солиқ мақсадларида унга тааллуқли бўлган харажатлар касса методига асосан чегирилади. Ҳисобланган харажатлар ноль солиқ базасига эга.

2. Қисқа муддатли мажбуриятлар аванс тариқасида олинган фоиз даромадларини ўз ичига олади, унинг баланс қиймати 100. Тааллуқли фоиз даромади солиққа касса методи асосида тортилади. Аванс тариқасида олинган фоизлар ноль солиқ базасига эга бўлади.

3. Қисқа муддатли мажбуриятлар баланс қиймати 100 бўлган ҳисобланган харажатларни ўз ичига олади. Солиқ мақсадларида унга тааллуқли бўлган харажатлар ҳисобдан чиқарилган. Ҳисобланган харажатлар солиқ базаси 100.

4. Қисқа муддатли қарзлар баланс қиймати 100 бўлган ҳисобланган жарима ва неустойкаларни ўз ичига олади. Жарима ва неустойкалар солиқ мақсадларидаги чегирилишларга ётмайди. Жарима ва неустойкаларнинг солиқ базаси 100.

5. Олинган қарзлар баланс қиймати 100. Қарзнинг қайтарилиши солиқ оқибатларига эга эмас. Қарзнинг солиқ базаси 100.

Ушбу стандарт қоидаларининг қўлланилишини манбалардаги амалий мисоллар ёрдамида кўриб чиқайлик.

4-мисол. *Ҳисобот даврининг охирида компания муомалага чиқарилган узоқ муддатли облигацияларга оид фоиз тўловлари бўйича \$150.000 мажбуриятни ҳисоблади. Солиқ қонунчилиги талабларига кўра фоиз тўловлари солиққа тортиши мақсадларида фақат ҳақиқий пул тўловлари бўйича ҳисобга олинади.*

Ечиш: *Мажбуриятларнинг солиқ базаси нолга тенг.*

5-мисол. *Компания ижара шартномасига мувофиқ, 2013 йил 30 декабрида ўзининг ижарага олувчисидан 2012 йилдаги ижара тўловлари ҳисобидан \$25.000ни қабул қилди. Маҳаллий солиқ қонунчилигига мувофиқ*

ижара даромадлари касса методи, яъни ҳақиқий тушум олинishiга қараб солиққа тортилиши кўзда тутилган.

Ечиш: *Аванс бўйича мажбуриятларнинг солиқ базаси нолга тенг.*

6-мисол. *Компаниянинг ҳисобот даврида \$5000 тўланмаган жарималар бўйича мажбурияти амал қилади. Миллий қонунчиликка мувофиқ пеня ва жарималар солиққа тортилмайди.*

Ечиш. *Жарималар бўйича мажбуриятларнинг солиқ базаси унинг баланс қиймати \$5000 га тенг.*

Вақтинчалик фарқлар. Вақтинчалик фарқлар молиявий ҳисобот ва солиқ солиш мақсадларида кўпгина даромадлар ва харажатларни тан олиш вақтлари мос келмаслиги оқибатида юзага келади.

Солиқ солиш мақсадларида вақтинчалик фарқлар иккита турга бўлинади:

- Солиққа тортиладиган вақтинчалик фарқлар, қайсики муддати узайтирилган солиқ мажбуриятларини юзага келтиради;
- чегириладиган вақтинчалик фарқлар, қайсики муддати узайтирилган активларни юзага келтиради.

Солиққа тортиладиган вақтинчалик фарқлар юзага келади, қачонки активнинг баланс қиймати унинг солиқ базасидан катта бўлса ёки мажбуриятнинг баланс қиймати, унинг солиқ базасига нисбатан кичик бўлса.

Активнинг баланс қиймати > Активнинг солиқ базаси = Солиққа тортиладиган вақтинчалик фарқлар

Мажбуриятнинг баланс қиймати < Мажбуриятнинг солиқ базаси = Солиқ тортиладиган вақтинчалик фарқлар

7-мисол. *Компаниянинг ҳисоботида олинadиган фойзлар \$100 миқдорида кўрсатилган. Ушбу даромад фойда солиғига касса методи бўйича ҳисобга олинади.*

Ечиш. *Демак, активнинг баланс қиймати \$100, солиқ базаси эса нолга тенг. У ҳолда солиққа тортиладиган вақтинчалик фарқ \$100 тенг бўлади (\$100 – \$0).*

8-мисол. Ҳисобот санасида молиявий активларнинг адолатли қийматида \$100 да акс эттирилган, унинг бошланғич қиймати эса \$20га тенг. Солиқ қонунчилигида молиявий активларни қайта баҳоланиши инобатга олмайди.

Ечиш. Молиявий активларнинг баланс қиймати \$100, солиқ базаси эса \$20 тенг. Натижада, солиққа тортиладиган вақтинчалик фарқ \$80 бўлади (\$100 - \$20.)

Чегириладиган вақтинчалик фарқлар активнинг баланс қиймати унинг солиқ базасидан кичик ёки мажбуриятларнинг баланс қиймати унинг солиқ базасидан катта бўлган ҳолларда юзага келади.

Активнинг баланс қиймати < Активнинг солиқ базаси =

Чегириладиган вақтинчалик фарқлар

Мажбуриятнинг баланс қиймати > Мажбуриятнинг солиқ базаси =

Чегириладиган вақтинчалик фарқлар

9-мисол. Жорий мажбуриятлар \$120 миқдорида ҳисобланган мажбуриятларни ҳам ўз ичига олади. Солиқ қонунчилигига мувофиқ ушбу мажбуриятлар бўйича харажатлар солиққа тортиладиган фойданинг камайишига тўлаш моментида олиб борилади.

Ечиш. Мажбуриятларнинг солиқ базаси нолга тенг. Баланс қиймати \$120. Демак, чегириладиган вақтинчалик фарқлар \$120 га тенг.

10-мисол. Ҳисобот йилининг охирида компаниянинг молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботида дебиторлик қарздорлиги суммаси \$250.000 ни ташкил этади. Йиллик ҳисобот тайёрлашда компания ўзининг ҳисоб сиёсати ва 9-сон МҲХС “Молиявий инструментлар”га мувофиқ гумонли қарзлар бўйича \$50.000 резерв яратилиши кўзда тутилган. Қоидага мувофиқ солиққа тортиладиган фойда фақат ҳисобдан чиқариладиган гумонли қарзлар суммасига камайтирилиши мумкин.

Ечиш. Дебиторлик қарзларининг солиқ базаси унинг тўлиқ қийматига тенг, яъни \$250.000 бўлади. Мажбуриятнинг баланс қиймати \$50.000 бўлса, солиқ базаси нолга тенг. У ҳолда чегириладиган вақтинчалик фарқ \$50.000 га тенг (\$50.000 - \$0)[82,216-219-б.]

Стандартнинг 18-бандига мувофиқ вақтинчалик фарқлар қуйидаги ҳолларда ҳам юзага келиши кўрсатилган:

(а) Бизнес бирлашувида сотиб олинган активлар ва қабул қилинган мажбуриятлар 3-сон МҲХС “Бизнес бирлашувлари”га мувофиқ уларнинг адолатли қиймати бўйича тан олинганида, бироқ бу уларга солиқ қоидалари бўйича қўйиладиган талаблар нуқтаи назаридан ҳеч қандай эквивалент ўзгариш келтириб чиқармаганида (19-бандга қаранг);

(б) активларнинг қайта баҳоланганида, бироқ бундай баҳолаш ушбу активларга солиқ қоидалари бўйича қўйиладиган талаблар нуқтаи назаридан ҳеч қандай эквивалент ўзгариш келтириб чиқармаганида (20-бандга қаранг);

(в) бизнес бирлашувида гудвил пайдо бўлганида (21-бандга қаранг);

(г) актив ёки мажбурият дастлабки тан олинганида ушбу актив ёки мажбуриятнинг солиқ базаси унинг бошланғич қийматидан фарқ қилганида, масалан, компания активларга тегишли бўлган давлат грантларидан наф қўрганида (22 ва 33-бандларига қаранг); ёки

(д) шўъба корхоналарга, филиалларга ва қарам хўжалик жамиятларига инвестицияларнинг ҳамда қўшма фаолиятдаги улушларнинг баланс қиймати бундай инвестициялар ёки улушларнинг солиқ базасидан фарқ қилганида (38–45 бандларига қаранг).

Муддати узайтирилган солиқларни ҳисобга олиш. Муддати узайтирилган солиқ мажбуриятлари барча солиққа тортиладиган вақтинчалик фарқлар бўйича тан олинishi шарт.

Муддати узайтирилган солиқ активлари барча чегириладиган вақтинчалик фарқларга нисбаан юзага келади ва келгуси давр солиқ зарарлари ва кредитларига ўтказилади.

11-мисол. *Активнинг баланс қиймати \$10.000, унинг солиқ базаси \$8.000 тенг. Солиқ ставкаси активларни сотишдан олинган даромадларга нисбатан 20%, бошқа даромадларга нисбатан эса 30% белгиланган.*

Ечиш. *1) Агар активни сотиш кўзда тутилса, муддати узайтирилган солиқ мажбурияти $(\$10.000 - \$8.000) \times 20\% = \$400$, 2) Агар активдан фойдаланиш*

кўзда тутилса, муддати узайтирилган солиқ мажбурияти($\$10.000-\$8.000$) $\times 30\% = \$600$

Манба: АССА Диплом по международной финансовой отчетности. Материал для подготовки к экзамену АССА ДипИфр (рус). 2016 PricewaterhouseCoopers.1904-1910-бет. (Юқоридаги 1-11 мисоллар)

Муддати узайтирилган солиқларни ҳисобга олишда баланс методи қўлланилади. Унга мувофиқ барча муддати узайтирилган солиқлар счётлари бўйича чиқиш сальдосини аниқлаш имконини беради. Жорий натижаларга таъсири эса ҳисоб даврида қолдиғининг ўзгаришига қараб аниқланади.

Халқаро стандарт талабларига мувофиқ активлар қайта баҳоланганда ҳам муддати узайтирилган солиқ активлари ва мажбуриятлар юзага келади. Буни ҳисоблаш мақсадида мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналарнинг баланс қиймати ва уларнинг солиқ базаси бўйича ҳисоб-китоблар амалга оширилади. Ушбу ҳисоб-китоблар қуйидаги 6.2-6.3-6.4-жадвалларда келтирилган.

6.2-жадвал

Бино ва машина ва асбоб-ускуналарнинг баланс қиймати

Ҳақиқий қиймат	Бино	Транспорт воситаси	Жами
31/12/Х4й. даги қолдиқ	50,000	10,000	60,000
Келиб тушиши Х5 й.	6,000	-	6,000
31/12/Х5й. даги қолдиқ	56,000	10,000	66,000
1/1/Х6й. га қайта баҳолашда жамғарилган депресиация	(22,800)	-	(22,800)
1/1/Х6й. га қайта баҳолаш	31,800	-	31,800
1/1/Х6й. даги қолдиқ	65,000	10,000	75,000
Келиб тушиши Х6 й.	-	15,000	15,000
	65,000	25,000	90,000
Жамғарилган депресиация: Нормаси	5%	20%	
31/12/Х4й. Қолдиқ	20,000	4,000	24,000
Х5 й. Депресиация харажатлари	2,800	2,000	4,800
31/12/Х5 й қолдиқ	22,800	6,000	28,800
1/1/Х6 й қайта баҳолаш	(22,800)	-	(22,800)
31/12/Х6 й. даги қолдиқ	-	6,000	6,000
Х6 йда депресиация харажатлари	3,250	5,000	8,250
31/12/Х6 й. даги қолдиқ	3,250	11,000	14,250
Баланс қиймати:			
31/12/Х4й.	30,000	6,000	36,000
31/12/Х5й.	33,200	4,000	37,200
31/12/Х6й.	61,750	14,000	75,750

Бино, машина ва асбоб-ускуналарнинг солиқ базаси

Ҳақиқий қиймати	Бино	Транспорт воситалари	Жами
31/12/Х4 й. даги қолдиғи	50,000	10,000	60,000
Келиб тушиши	6,000	-	6,000
31/12/Х5 й. даги қолдиғи	56,000	10,000	66,000
Х6 й.да келиб тушиши	-	15,000	15,000
31/12/Х6 й. даги қолдиқ	56,000	25,000	81,000
Жамғарилган эскириш	10%	25%	
31/12/Х4 й.даги қолдиқ	40,000	5,000	45,000
Депресиация бўйича харажатлар Х5 й. да	5,600	2,500	8,100
31/12/Х5й. даги қолдиқ	45,600	7,500	53,100
Депресиация бўйича харажатлар Х6й.	5,600	6,250	11,850
31/12/Х6й. даги қолдиқ	51,200	13,750	64,950
Солиқ базаси			
31/12/Х4й.	10,000	5,000	15,000
31/12/Х5й.	10,400	2,500	12,900
31/12/Х6й.	4,800	11,250	16,050

Х4 йил 31-декабрдаги муддати узайтирилган солиқ активлари, мажбуриятлари ва харажатлари

	Баланс қиймати	Солиқ базаси	Вақтинча -лик фарқлар
Дебиторлик қарзлари	500	500	
Захиралар	2,000	2,000	
Маҳсулотни яратиш (ишланма) харажатлари	500	-	500
Инвестиция	33,000	33,000	-
Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар	36,000	15,000	21000
Жами активлар	72,000	50,500	21500
Тўланадиган жорий фойда солиғи	3,000		-
Кредиторлик қарзи	500	500	-
Тўланадиган штрафлар	-	-	-
Медицина таъминоти учун нафакалар бўйича мажбуриятлар	-	-	-
Узоқ муддатли қарзлар	20,000	20,000	-
Муддати узайтирилган фойда солиғи	8,600	8,600	-
Жами мажбуриятлар	32,100	32,100	-
Акционер капитал	5,000	5,000	-

Қайта баҳолаш фонди, қайта баҳолашдан мулкнинг қиймати ўсиши	-	-	-
Тақсимланмаган фойда	34,900	13,400	-
Жами мажбурият ва капитал	72,000	50,500	
Вақтинчалик фарқлар			21,500
Муддати узайтирилган солиқ мажбурияти 21,500 дан 40%			8,600
Муддати узайтирилган солиқ активи			-
Муддати узайтирилган соф солиқ мажбурияти			8,600

Худди шу услубда 2Х5 ва 2Х6 йиллар учун ҳам ҳисоблаш мумкин. Ушбу амалиётларни бизнинг амалиётимизда ҳам қўллаш мақсадга мувофиқдир.

Бундан ташқари, стандартда корхоналарнинг бирлашиши жараёнида фойда солиғи билан боғлиқ ҳолатларни ҳисобга олиш тартиби кўрсатилган.

Юқоридаги баён қилинган стандарт қоидалари асосида муддати узайтирилган солиқларни ҳисоб-китоб қилишнинг қуйидаги қадамларини келтириб чиқариш мумкин:

Биринчи қадам. Активлар ва мажбуриятларнинг баланс қийматини аниқлаш;

Иккинчи қадам. Активлар ва мажбуриятларнинг солиқ базасини ҳисоблаш;

Учинчи қадам. Активлар ва мажбуриятлар баланс қиймати уларнинг солиқ базалари билан солиштирилади ва барча вақтинчалик фарқлар аниқланади;

Тўртинчи қадам. 12-сон БҲМСлари талабларига мувофиқ муддати узайтирилган солиқларни юзага келишига олиб келмайдиган вақтинчалик фарқларни аниқлаш;

Бешинчи қадам. Солиқ солишнинг ставкаларини қўллаш йўли билан муддати узайтирилган солиқ активлари ва солиқ мажбуриятларини (ёки соф муддати узайтирилган активлар ва мажбуриятларини) ҳисоблаш;

Олтинчи қадам. Муддати узайтирилган солиқ мажбуриятлари ва активлари сальдосининг давр бошига нисбатан ўзгаришини аниқлаш ва ушбу ўзгаришларни тан олиш:

- Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда;
- капиталда;
- ёки гудвилнинг камайиши ҳисобидан (компанияларни бирлаштиришда);

Еттинчи қадам. Фойда солиғи ставкаси ўзгаришининг таъсирини ҳисоблаш, агар фойда солиғи ставкаси қайта кўриб чиқилган бўлса;

Солиқлар бўйича харажатлар (даромадлар)нинг асосий компонентлари молиявий ҳисоботда очиқланиши талаб этилади. Ушбу компонентларга қуйидагилар киради:

- (a) Жорий фойда солиғи бўйича харажатлар (даромадлар);
- (b) ўтган даврлардаги солиқларга тааллуқли ҳисобот даврида тан олинган ҳар қандай коррективкалар;
- (c) вақтинчалик фарқларни юзага келиши ва тикланишига оид бўлган муддати узайтирилган солиқлар бўйича харажатлар (даромадлар) суммаси;
- (d) солиқлар ставкасининг ўзгариши ёки янги солиқлар жорий қилинишига тааллуқли бўлган муддати узайтирилган солиқлар бўйича харажатлар (даромадлар);
- (e) жорий солиқлар бўйича харажатларнинг камайишида фойдаланадиган олдин тан олинмаган солиқ зарарлари, солиқ кредитлари ёки ўтган даврлардаги вақтинчалик фарқлардан юзага келадиган иқтисодий нафлар суммаси;
- (f) муддати узайтирилган солиқлар бўйича харажатларнинг камайишида фойдаланадиган олдин тан олинмаган солиқ зарарлари, солиқ кредитлари ёки ўтган даврлардаги вақтинчалик фарқлардан юзага келадиган иқтисодий нафлар суммаси;
- (g) стандарт талабларига мувофиқ ўтган муддати узайтирилган солиқ активларини ҳисобдан чиқарилган суммасини ҳисобдан чиқариш ёки қайта тиклаш ҳисобидан юзага келадиган муддати узайтирилган солиқлар бўйича харажатлар;

(h) 8-сон БҲМСга мувофиқ фойда ва зарарлар таркибига киритилган ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришлар ва хатоларга тааллуқли бўлган солиқлар бўйича харажатлар (даромадлар) суммалари.

Бундан ташқари стандартда алоҳида очиқланиши талаб этиладиган ахборотлар қатори ҳам келтирилган.

Таянч атамалар.

1. Бухгалтерия ҳисоби фойдаси бу – фойда солиғи чегирулгунга қадар давр учун фойда ёки зарар.

2. Солиққа тортиладиган фойда (зарар) бу – солиқ органлари томонидан белгиланган қоидаларга мувофиқ давр учун аниқланадиган фойда ёки зарар суммаси, қайсики ушбу суммага нисбатан фойда солиғи тўланади (қопланади).

3. Солиқ бўйича харажатлар (солиқларни қоплаш) бу – жорий ва муддати узайтирилган солиқ суммаси бўлиб, давр учун фойда ёки зарарлар ҳисобига киритилади.

4. Жорий солиқлар бу – давр учун солиққа тортиладиган фойда/зарарга нисбатан тўланадиган (қопланадиган) фойда солиғи суммасидир.

5. Муддати узайтирилган солиқ мажбуриятлари бу – солиққа тортиладиган вақтинчалик фарқлар мавжудлиги туфайли келгуси даврларда тўланишга олинадиган фойда солиғи суммасидир

6. Муддати узайтирилган солиқ активлари бу – (а) чегириладиган вақтинчалик фарқлар; (б) фойдаланилмаган солиқ зарарлари; ва (с) фойдаланилмаган солиқ кредитларини келгуси даврларга кўчириш муносабати билан келгуси даврларда қопланадиган фойда солиғи суммаси.

7. Вақтинчалик фарқлар бу – актив ёки мажбуриятларнинг баланс қиймати билан солиқ базаси ўртасидаги фарқидир. Вақтинчалик фарқлар бўлиши мумкин:

(а) **Солиққа тортиладиган**, яъни келгуси даврларда солиққа тортиладиган фойда/зарарни аниқлашда солиққа тортиладиган сумманинг юзага келишига олиб келувчи вақтинчалик фарқларни ўз ичига олади, қачонки ушбу активларнинг ёки мажбуриятларнинг баланс қиймати қопланилади ёки тўланилади; ёки

(в) **чегириладиган**, қайсики натижаси сифатида келгуси давр солиққа тортиладиган фойда/зарарни ҳисоблашда юзага келишига олиб келувчи вақтинчалик

фарқни ўз ичига олади, қачонки тааллуқли активлар ва мажбуриятларнинг баланс қиймати қопланилади ёки тўланилади.

8. Солиқ базаси бу – солиқ қонунчилиги нуктаи назаридан активлар ёки мажбуриятларнинг қиймати, қайсики солиққа тортиладиган фойдани аниқлашда ҳисобга олинади.

Ўз-ўзини текшириш учун саволлар

1. 12-сон БҲХС “Фойда солиғи”нинг мақсади ва қўлланилиш доираси.
2. Активларнинг солиқ базаси.
3. Мажбуриятларнинг солиқ базаси.
4. Солиққа тортиладиган вақтинчалик фарқлар.
5. Чегириладиган вақтинчалик фарқлар.
6. Бухгалтерия фойдаси ва солиққа тортиладиган фойда ўртасидаги фарқлар, уларнинг сабаблари.
7. Солиққа тортиладиган вақтинчалик фарқларнинг вужудга келишига олиб келувчи ҳолатлар.
8. Жорий ва муддати узайтирилган солиқ активлари ва солиқ мажбуриятларини тан олиш.
9. Муддати узайтирилган солиқлар ҳисоби.
10. Фойда солиғига доир ахборотларни молиявий ҳисоботда очиқлаш.

7-Бoб. МОЛИЯВИЙ ИНСТРУМЕНТЛАРНИ ҲИСОБГА ОЛУВЧИ СТАНДАРТЛАРНИНГ ТАВСИФИ

7.1-§. 32-сон БҲХС “Молиявий инструментлар: ахборотларни тақдим этиш”⁴⁴

32-сон БҲХС “Молиявий инструментлар: ахборотларни тақдим этиш” стандарти (Ушбу мавзунини ёзишда [80, 2001-2052-б] қоидалар ва амалий мисоллардан бевосита фойдаланилди) 32-сон БҲХСнинг мақсади молиявий ҳисобот фойдаланувчиларига корхонанинг молиявий ҳолати нуқтаи назаридан баланс ва балансдан ташқари инструментларнинг қанчалик даражада муҳимлигини тушунтиришдан иборат.

32-сон БҲХСнинг мақсади:

- Молиявий инструментлар, қайсики молиявий мажбуриятлар ёки капитал инструменти, шунингдек молиявий инструментларнинг ўзаро қопланилиши тўғрисидаги ахборотларнинг тақдим этилишига қўйиладиган талабларни белгилаш ҳисобланади. 32-сон БҲХСда ахборотларни тақдим этишга доир талаблари молиявий инструментларни эмитент позициясидан молиявий активлар, молиявий мажбуриятлар ва ҳиссали инструментлар категорияси бўйича таснифлашга; тааллуқли фоизлар, дивидендлар, зарар ва фойдаларни таснифлашга, шунингдек, молиявий активлар ва молиявий мажбуриятларни бир-бирига солиштириш ҳолатларига қўлланилади;

- ушбу стандартда ифодаланган принциплар 9-сон МҲХС “Молиявий инструментлар”даги молиявий активлар ва молиявий мажбуриятларни тан олиш ва баҳолаш принципларини ҳамда 7-сон МҲХС “Молиявий инструментлар: ахборотларни очиқлаш”да улар тўғрисидаги ахборотларни очиқлашга қўйилган талабларни тўлдиради.

Ушбу стандарт қоидалари балансда тан олинган ҳамда тан олинмаган қуйидагилардан ташқари барча тоифадаги молиявий инструментларга нисбатан қўлланилади:

⁴⁴ Ушбу параграфнинг молиявий активларга оил қисми илмий изланувчи Бобур Баронов билан ҳамкорликда ёзилган.

(а) Шўъба корхоналарга ҳиссали қўшилиш (27-сон БҲХСга мувофиқ ҳисобга олинади);

(б) ассоциациялашган корхоналарга ҳиссали қўшилиш (28-сон БҲХСга мувофиқ тартибга солинади);

(в) қўшма фаолиятларда ҳиссали қўшилиш (31-сон БҲХСга мувофиқ тартибга солинади);

(г) иш берувчининг ва нафақа режаларининг нафақа ва барча турдаги рағбатлантиришлари бўйича мажбуриятлари (19-сон БҲХСга мувофиқ тартибга солинади);

(д) иш берувчиларнинг ходимлар томонидан акцияларни харид қилиш ва акцияларга опционлар дастурлари бўйича мажбуриятлари (19-сон БҲХСга мувофиқ тартибга солинади);

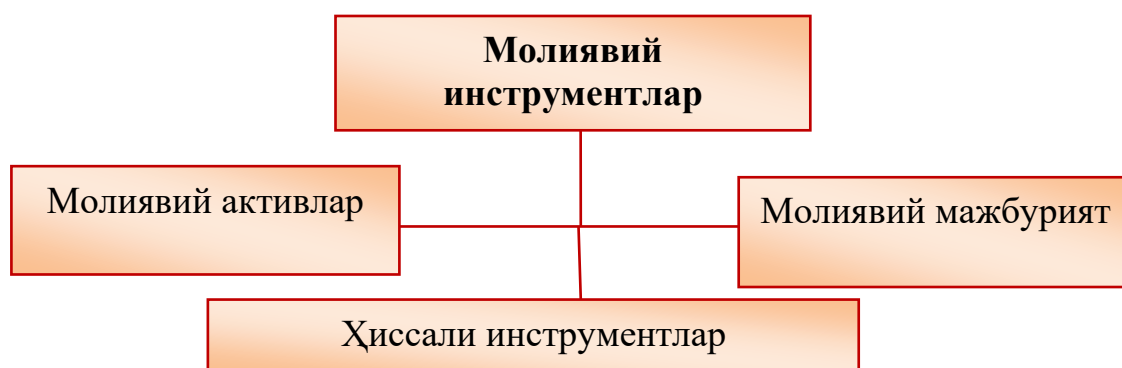
(е) суғурта шартномалари бўйича юзага келадиган мажбуриятлар;

(ф) 2-сон МҲХС “Акцияларга асосланган тўловлар” стандартига мувофиқ ҳисобга олинadиган акцияга асосланган тўловларни кўзда тутувчи операцияларни ўтказишда фойдаланиладиган молиявий инструментлар, шартномалар ва мажбуриятлар.

Стандартда қуйидаги атамаларга тавсиф берилган:

Молиявий инструмент бу – ҳар қандай шартнома бўлиб, қайсики унинг натижасида битта корхонада молиявий актив ва бошқасида эса молиявий мажбурият ёки ҳиссали инструмент юзага келади.

Молиявий инструментлар бўлинишини қуйидаги чизмаларда акс эттириш мумкин (7.1 ва 7.2-расмлар):



7.1-расм. Молиявий инструментлар таснифи.



7.2-расм. Молиявий инструментларнинг маълум белгилари бўйича таснифи

Молиявий актив – ҳар қандай актив бўлиб, қайсики уларга қуйидагилар киради (7.3 ва 7.4-расмлар) [79, 231-232 б.]:



7.3-расм. Молиявий активларнинг таркиби.



7.4-расм. Молиявий активлар таркибига кирадиган ва кирмайдиган моддалар.

Барча турдаги пул маблағлари молиявий актив ҳисобланади, қайсики айирбошлаш воситаси бўлиб ҳисобланади, шундай қилиб унинг воситасида барча жараёнлар баҳоланади ва молиявий ҳисоботда тақдим этилади.

Ушбу стандартлар ва улар асосида чоп этилган махсус адабиётларда молиявий активларга турлича таъриф ва тавсифлар ҳам берилган. Чунончи, 32-сон МХХС (IAS) “Молиявий инструментлар: ахборотларни тақдим этиш”да активларнинг ушбу турига қуйидагича таъриф ва тавсиялар берилган: “Молиявий актив - бу (а) пул маблағлари; (b) бошқа корхоналарга улушли инструмент сифатида киритилган маблағлар; (c) шартнома асосида (i) бошқа корхоналардан пул маблағларини ва бошқа активларни олиш ҳуқуқи; ёки (ii) корхона молиявий активлари ва молиявий мажбуриятларини унинг учун потенциал самара берадиган бошқа корхоналар молиявий активлари ва молиявий мажбуриятларига алмаштириш ҳуқуқи; ёки (d) хусусий улушли инструментларни бериш йўли билан ҳисоб-китобларни қилиш имконини берувчи шартномадир”⁴⁵.

Турли бошқа ахборот манбаларида молиявий активларга қуйидагича таъриф ва тавсифлар ҳам берилган.

Молиявий активлар (инглизча *Financial assets*) - бу даромад келтирувчи мулкнинг махсус шаклидир (масалан, компания молиявий ресурсларини ташкил қилувчи активлар: пул маблағлари ва қимматли қоғозлар, даромад топиш кўникмалари ва қобилияти)⁴⁶.

Молиявий активлар – бу уларнинг эгаларига (кредиторларга) бошқа институционал бирлик (қарздор)лардан тузилган шартномаларга мувофиқ тўловни ёки тўловлар сериясини олиш ҳуқуқини берувчи молиявий талаблардир⁴⁷.

Молиявий активлар – бу

⁴⁵МХХС (IAS) 32 “Молиявий инструментлар: ахборотларни тақдим этиш”.

⁴⁶https://ru.wikipedia.org/wiki/Финансовые_активы

⁴⁷<http://www.grandars.ru>

*кассадаги нақд пуллар, банкдаги депозитлар, қўйилмалар, чеклар, суғурта полислари, қимматли қоғозларга қўйилмалар;

*бошқа корхона ва ташкилотларнинг сотилган маҳсулот учун маблағ тўлаш бўйича мажбуриятлари (тижорат кредити);

*бошқа корхоналар акцияларига портфелли қўйилмалар;

*назорат ҳуқуқини берувчи бошқа корхоналар акциялари пакети;

* пай бадаллари ёки бошқа корхоналарда улушли қатнашиш⁴⁸.

Молиявий активлар (financial assets) - бу ер, бинолар ёки жиҳозлар каби моддий (жисмоний) активлардан фарқли ўлароқ пул ва уларга бўлган ҳуқуқ (талаб)лардир. Молиявий активларга пул, пулни олиш ҳуқуқини берувчи қимматли қоғозлар киради⁴⁹.

Молиявий активлар – бу моддий, жисмоний активлардан фарқли ўлароқ акция, облигация, ҳуқуқ, сертификатлар, банкдаги счётлар қолдиқлари ва бошқа кўринишлардаги активлар. Мисол учун кўчмас мулк жисмоний актив, ипотека инвестицион траст (realestateinvestmenttrust, REIT) акциялари ёки компаниялар акциялари ва облигацияларига киритилган инвестициялар эса молиявий активлар ҳисобланади⁵⁰.

Молиявий активлар – бу корхона ихтиёридаги ва унинг молиявий ресурсларини ташкил қилувчи пул маблағлари ва қимматли қоғозлардир. Молиявий активларга қуйидагилар киради:

*кассадаги нақд пуллар ва банк счётларидаги маблағлар;

*қимматли қоғозлар: акциялар, бошқа корхоналарга киритилган пай бадаллари, опционлар ва шу кабилар;

*дебиторлик қарзлар;

*молиявий қўйилмалар;

*йўлдаги ҳисоб-китоб ҳужжатлари ва бошқалар.

Молиявий активлар таркибига номоддий ва моддий активлар, олинган бўнақлар, ишлаб чиқариш заҳиралари кирмайди, чунки ушбу активларга

⁴⁸<https://masterlan.info>

⁴⁹https://ru.wikipedia.org/wiki/Финансовые_активы

⁵⁰https://finance_investment.academic.ru/

эгалик қилиш фойда келтирсада, бироқ келгусида қандайдир молиявий активларни олиш ҳуқуқини вужудга келтирмайди⁵¹.

Молиявий активлар – бу реал активлардан фойдаланиш орқали олинадиган даромадларга эгалик қилиш ҳуқуқи. Бошқачасига, реал активлар даромад манбаи бўлиб ҳисобланади, молиявий активлар эса олинадиган даромадни тақсимланиши тавсифи учун хизмат қилади. Маблағларни молиявий активларга инвестициялаш инвестициялар ҳисобидан сотиб олинган реал активлардан фойдаланиш эъвазига фойда олиш ҳуқуқини беради.⁵²

Молиявий мажбуриятлар – бу шартнома бўйича ҳар қандай мажбурият:

(а) бошқа корхоналарга пул маблағларини ёки бошқа молиявий активларни тақдим қилиш;

(б) бошқа корхоналар билан потенциал нафсиз шартларда молиявий инструментларни алмаштириш;

(с) ҳисоб - китоблар, қайсики хусусий ҳиссали инструментлар ҳисобидан амалга ошади ёки амалга ошиши мумкин;

Молиявий мажбуриятлар таркиби 7.5-расмда акс эттирилган [79, 236-6].

⁵¹<https://masterlan.info>

⁵²<https://flf/aktivy/finansovye-aktivy-vklyuchayut-v-sebya.html>



7.5-расм. Молиявий мажбуриятлар таркиби.

Шартнома бўйича келгусида пул маблағларини талаб қилиш ҳуқуқини берадиган молиявий активлар ҳамда шартнома бўйича келгусида тўловларни амалга ошириш бўйича молиявий мажбуриятларга умумий мисол қилиб қуйидагиларни келтириш мумкин:

- (а) Товар операциялари бўйича дебиторлик ва кредиторлик қарзлари;
- (б) олинадиган ва тўланадиган векселлар;
- (с) қарзлар бўйича олинадиган ва тўланадиган мажбуриятлар;

(д) облигациялар бўйича олинадиган ва тўланадиган қарзлар суммаси.

Ҳиссали инструмент бу – корхонанинг активларига барча мажбуриятларини чиқарилгандан сўнг ҳиссасига бўлган ҳуқуқини тасдиқловчи ҳар қандай шартномадир. Ҳиссали инструментлар қуйидаги тавсифларга эга бўлади:

(а) Унинг қиймати тебранишлар ҳисобидан ўзгаради: фоиз ставкаси, молиявий инструментларга баҳолар, товарларга нарх, хорижий валюта курси, баҳо ёки ставка индекси, кредит рейтинги (индекси) ёки бошқа базис ўзгаришлар;

(б) у бозор шартларига мувофиқ бошқа худди шундай инструментлардан фарқли ўлароқ бошланғич сармояни талаб этмайди ёки салмоқсиз талаб этилади;

(с) у келгусида солиқ моментида ижро этилади.

Ҳиссали инструментларга мисол қилиб оддий акцияларни, имтиёзли акцияларнинг маълум тоифалари, шунингдек, варрантлар ва обуналарга опционлар ёки эмитент-компаниянинг оддий акцияларини харид қилиб олишни келтириш мумкин.

Компаниянинг бошқа томон молиявий активига алмаштиришга хусусий ҳиссали инструментларини чиқариш бўйича мажбурияти потенциал фойдасиз ҳисобланмайди, чунки у капиталнинг кўпайишига олиб келади ёки компанияни зарар кўришга олиб келмайди.

Молиявий активлар ва молиявий мажбуриятларнинг амортизацияланадиган қиймати бу – қиймат, қайсики молиявий актив ёки молиявий мажбурият бошланғич тан олишда баҳоланади, асосий суммаларга тўловлар чегирилади, плюс ёки минус жамғарилган амортизация инструментларнинг бошланғич қиймати билан фоизларнинг самарали ставкасини қўллаш йўли билан ҳисобланган тўланадиган (узиладиган) суммалар ўртасидаги фарқ ва минус баҳоланадиган резерв суммаси (молиявий активлар учун).

Фоизларнинг самарали ставкаси методи (effective interest method) бу

– фоизларнинг самарали ставкасидан фойдаланиш билан молиявий активлар ёки мажбуриятларнинг амортизацияланадиган қийматини ҳисоблашда ҳамда тааллуқли давр давомида фоиз даромадлари ёки харажатларини тақсимлашда қўлланиладиган методдир.

Фоизларнинг самарали ставкаси (effective interestrate) бу – ставка, қайсики, ундан фойдаланишда молиявий активлар ёки молиявий мажбуриятлар бўйича уларнинг бутун даври муддати давомида кутилаётган пул оқимларининг дисконтланган қиймати молиявий активнинг ялпи баланс қийматига ёки молиявий мажбуриятнинг амортизацияланадиган қийматига аниқ тенг бўлади.

Молиявий инструментлар эмитенти бошланғич тан олишда ушбу инструментларни ёки унинг ташкил этувчи қисмларини, молиявий мажбуриятлар, молиявий активлар ёки ҳиссали инструментларни шартнома мазмуни ва молиявий мажбуриятлар, молиявий активлар ва ҳиссали инструментларга берилган таърифларга мувофиқ таснифлайди.

“Молиявий актив” ва “молиявий мажбуриятлар” аниқликлари “молиявий актив” ва “молиявий инструмент” тушунчаларини ҳам қамраб олади, лекин ёпиқ доира юзага келмайди. Агар шартномага мувофиқ молиявий инструментларга бўлган ҳуқуқ ва мажбуриятларни алмаштириш кўзда тутилса, бундай алмаштиришнинг натижаси молиявий актив, молиявий мажбурият ёки ҳиссали инструмент бўлади.

Молиявий инструментлар ўз ичига бошланғич инструментлар ва ишлаб чиқарилган инструментларни олади. Бошланғич инструментларга дебиторлик ва кредиторлик қарзлари ва ҳиссали қимматли қоғозлар киритилган. Ишлаб чиқарилган молиявий инструментларга молиявий опционлар, фьючерс ва форвард шартномалар, фоизли ва валютали своплар киритилган.

Моддий активлар, жумладан, захиралар, асосий воситалар, ижарага олинган активлар ҳамда номоддий активлар, жумладан, патентлар ва савдо маркалари молиявий актив ҳисобланмайди. Ушбу активларни назорат қилиш

пул маблағлари ва бошқа активларнинг келиб тушишини таъмин этсада, улар пул маблағлари ёки бошқа молиявий активларнинг келиб тушишига амалдаги ҳуқуқни юзага келтирмайди.

Аванслашган харажатлар кўринишидаги активлар ҳам, қайсики улардан келгусидаги товар ва хизматларнинг олинishi кўринишидаги иқтисодий нафлар кутилаётган бўлсада, пул маблағлари ёки бошқа молиявий активларни олишга бўлган ҳуқуқнинг юзага келишидан фарқли ўлароқ молиявий актив ҳисобланмайди. Худди шунингдек, келгуси давр даромадлари ва кўпчилик кафолатли мажбуриятлар ҳам молиявий мажбурият ҳисобланмайди.

Шартнома хусусиятида бўлмаган, яъни қонунчилик талаблари асосида юзага келадиган мажбуриятлар, мисол учун фойда солиғи молиявий мажбурият ёки молиявий актив ҳисобланмайди.

Ушбу стандартда мажбурият ва хусусий капиталга оид ахборотларни акс эттириш тартиби, эмитент мураккаб инструментлари таснифи, фоиз, дивиденд, фойда ва зарарларни акс эттириш ҳамда молиявий активлар ва молиявий мажбуриятларни ўзаро қоплаш масалалари ёритилган.

Молиявий инструментлар таснифи. Молиявий активларни қандай таснифлаш ва ҳисобга олишни аниқлаш учун иккита мезон бўйича тестдан фойдаланилади:

(а) Молиявий активларни бошқариш бўйича компаниянинг бизнес модели;

(б) молиявий активлар пул оқимларининг тавсифи.

Молиявий активлар амортизацияланадиган қиймати бўйича иккита шартга бир вақтнинг ўзида риоя қилиш асосида баҳоланади:

(а) Бизнес модель (мақсади) шартномада кўзда тутилганидек, пул оқимларини олинishi учун молиявий активларнинг ушлаб қолинишидан иборатдир;

(б) шартномада кўзда тутилган пул маблағлари оқими асосий қарзларининг ҳамда қопланмаган қисмига фоизлар бўйича тўловларидан иборатдир.

Молиявий активлар бошқа тўплам даромадлар орқали адолатли қиймати бўйича бир вақтнинг ўзида иккита шартга риоя қилинганда адолатли қиймати бўйича баҳоланади:

(а) Бизнес модель (мақсад) шартномада кўзда тутилган пул маблағларининг ҳамда молиявий активларни сотишдан пул маблағларининг олинishiни кўзда тутди;

(б) шартномада кўзда тутилган пул маблағларининг оқими асосий қарзнинг асосий қисмини ва тўланмай қолган қисми бўйича фоизлар тўловидан иборатдир.

Молиявий актив амортизацияланадиган қиймати ёки бошқа тўплам даромадлари орқали адолатли қиймат бўйича баҳоланадиган ҳолатлардан ташқари фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот орқали адолатли қиймат бўйича баҳоланиши шарт.

Бунда, 9-сон МХХС компанияларга ҳиссали инструментларга инвестициялар адолатли қийматининг ўзгариши бошқа тўплам даромадлар таркибида акс эттирилишига рухсат беради. Фақат, ушбу инвестициялар савдо мақсадларида кўзда тутилмаган бўлиши керак. Компания молиявий активларни бошланғич тан олиш momentiда фойда ва зарарлар орқали адолатли қиймати бўйича баҳоланадиган деб таснифланиши мумкин, агарда бундай таснифлаш баҳолашдаги ёки тан олишдаги номувофиқликларни камайтиради, қайсики акс ҳолда активлар ёки мажбуриятларни баҳолаш натижаси сифатида юзага келган бўлар эди [80, 2013-2023-б. 1-9 мисоллар].

1-мисол. Компания шартномада кўзда тутилган пул маблағлари оқимини олишлари учун инвестицияларни ушлаб туради. Компаниянинг молиялаштиришга бўлган эҳтиёжини олдиндан аниқласа бўлади ва молиявий активлар бўйича узиш муддати компаниянинг молиялаштиришга бўлган кутилаётган эҳтиёжига мувофиқ келади.

Компания кредит зарарларини минимизация қилиш мақсадида кредит рискларининг бошқарувини амалга оширади. Ўтган даврларда активлар компаниянинг инвестициявий сиёсатида қайд қилинган мезонларига мувофиқ

келмагунга қадар молиявий активларнинг кредит rischi ошган ҳолларда компания бундай активларни сотади. Худди шунингдек, жуда кам ҳолларда активларнинг сотилиши амалга оширилган, агарда молиялаштиришга олдиндан аниқлаб бўлмайдиган эҳтиёж юзага келган бўлса.

Юқори раҳбарият персоналлари учун ҳисоботларда асосий эътибор молиявий активларнинг кредит сифатига ҳамда шартнома шартларига мувофиқ ўз вақтида даромадларини олишга қаратилганлигини таъкидлайди. Бундан ташқари компания қўшимча равишда ушбу молиявий активлар маълумотлари адолатли қийматининг ўзгаришини кузатиб боради.

Савол: Компания қандай қилиб бундай молиявий активларни таснифлайди.

Жавоб: Худди амортизацияланадиган қиймат бўйича баҳолангани каби.

Компаниянинг мақсади шартномада кўзда тутилган пул маблағларини олишлари учун молиявий активларни ушлаб туриш бўлиб ҳисобланади. Сотилиш ушбу мақсадларга хилоф бўлмайди, агарда у ушбу активлар кредит riskининг ошишига жавобан амалга оширилган бўлса, масалан, агар энди актив компаниянинг инвестициявий сиёсатида қайд қилинган мезонларига мувофиқ келмайди.

2-мисол. А инструмент конвертацияланадиган облигацияларни тақдим этади, қайсики уни эмитент компания ҳиссали инструментлар (акциялари) фикслаган миқдорида алмаштириш ҳуқуқини беради.

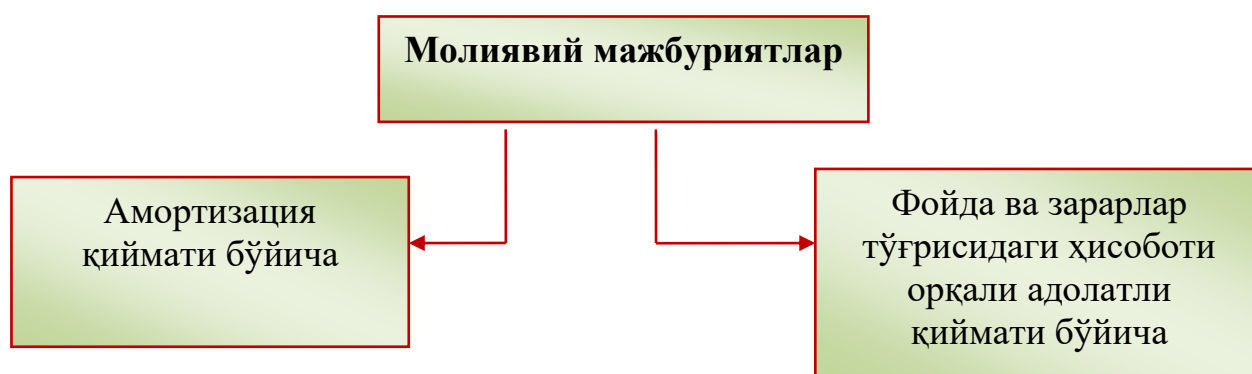
Савол: Қандай қилиб компания бундай молиявий активларни таснифлашлари лозим.

Жавоб: Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот орқали адолатли қиймат бўйича акс эттирилган каби таснифлашлари лозим.

Конвертацияланадиган активлар бўйича пул маблағларининг оқими конвертацияланадиган облигациялар бўйича даромадлиликни акс эттиради, қайсики эмитент компания хусусий капиталининг даромадлилигига боғлиқ ва конвертацияланадиган облигациялар бўйича пул маблағлари оқими асосий

қарзни ва асосий қарзнинг тўланмаган қисмининг тўлови бўйича истисно тариқасидаги тўлов бўлиб ҳисобланмайди.

Молиявий мажбуриятлар таснифи. Молиявий мажбуриятлар иккига бўлинади: амортизацияланадиган қиймати бўйича; фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот орқали адолатли қиймати бўйича (7.6-расм).



7.6-расм. Молиявий мажбуриятлар таснифи⁵³.

Компания қуйидагилардан ташқари барча молиявий мажбуриятларни амортизацияланадиган қиймати бўйича баҳоланадиган деб таснифлашлари лозим:

- (а) Фойда ва зарарлар орқали баҳоланадиган молиявий мажбуриятлар;
- (б) 3-сон МҲХСларига мувофиқ бизнесни бирлаштиришда харид қилинаётган компания томонидан тан олинадаган шартли рағбатлантиришлар;
- (в) бозордагидан паст ставкалар бўйича кредитни тақдим этишда молиявий кафолатлар ва мажбуриятлар шартномалари.

Молиявий инструментларни бошланғич тан олиш. Компания молиявий активларни адолатли қиймати бўйича плюс (агар молиявий активлар фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот орқали адолатли қийматда акс эттириладиган категорияга мансуб бўлмаса) ушбу молиявий активларни харид қилиш билан боғлиқ харажатлар асосида тан олиши шарт.

Компания молиявий мажбуриятларни адолатли қиймати бўйича плюс (агар молиявий мажбурият фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот орқали

⁵³©2016 PricewaterhouseCoopers. [4, 2015 бет]

адолатли қийматда акс эттириладиган категорияга мансуб бўлмаса) ушбу молиявий активларни муомалага чиқариш билан боғлиқ битимлар бўйича харажатлар асосида тан олади.

Битимлар бўйича харажатлар рағбатлантиришлар ва агентлар (савдо агенти сифатида намоён бўладиган ходимлар ҳам киради), консультантлар, брокерлар ва дилерлар, тартибга солувчи органлар ва биржаларга тўловлар ҳамда мулкни узатишда олинадиган солиқлар ва йиғимларга тўланадиган суммалар киради. Битимлар бўйича харажатлар қарз мажбуриятлари бўйича мукофат ва дисконтлар, молиялаштириш бўйича харажатлар, ички маъмурий харажатлар ёки сақлаш бўйича харажатларни ўз ичига олмайди.

Молиявий инструментларни бошланғич тан олишдаги адолатли қиймат одатдаги операциянинг баҳоси ҳисобланади (яъни, узатилган ёки олинган рағбатлантиришлар адолатли қиймати). Агар компания бошланғич тан олишда адолатли қиймати битимнинг нархидан фарқ қилади деб қарор қилинса, у ҳолда адолатли қиймат қуйидаги тартибда аниқланади:

- Бозорда устун бўлган бозор ставкаларини қўллаган ҳолда (валюта, муддат, фоиз ставкаси тури ва бошқа факторлар нуқтаи назаридан) аналогик кредит рейтингига эга бўлган дисконтланган аналогик инструментлар учун ҳисобланган келгусидаги барча пул тушумларининг келтирилган (қайта ҳисобланган) қиймати. Масалан, худди шу тартибда узоқ муддатли кредитларнинг ёки фоизсиз дебиторлик қарзларининг адолатли қиймати аниқланиши мумкин.

- фаол бозорда айнан шундай актив ёки мажбуриятлар котировкасидан фойдаланган ҳолда;

- кузатиладиган бозор маълумотларидан фойдаланиб аниқланадиган баҳолаш методлари асосида.

Бошланғич тан олишда компания молиявий инструментларнинг адолатли қиймати билан фойда ва зарарлар таркибидаги операция нархи ўртасидаги фарқни тан олиши лозим.

Молиявий инструментларни давомий баҳолаш уни бошланғич тан олишда қандай таснифланишига боғлиқ.

Бошланғич тан олингандан кейин молиявий активлар баҳоланади:

- (а) Амортизацияланадиган қиймати бўйича; ёки
- (б) бошқа тўплам даромадлар орқали адолатли қиймати бўйича; ёки
- (в) фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот орқали адолатли қиймати бўйича.

Амортизацияланадиган қиймат бўйича ҳисобга олинадиган молиявий активлардан кўрилган фойда ва зарарлар фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилади:

- (а) Қачонки, молиявий активларни тан олишнинг тугалланиши юз берганди;
- (б) молиявий активлар қадрсизланганда;
- (в) молиявий активлар модификация қилинганда;
- (с) молиявий активлар амортизацияланадиган қиймати бўйича ҳисобга олиш жараёнида (фоиз даромадини ҳисоблаш).

Фоиз даромади. Фоиз даромади фоизнинг самарали ставкаси методи ёрдамида ҳисобланади.

Фоизнинг самарали ставкаси методидан фойдаланишда компания битим бўйича харажатларни аниқлайди, қайсики у молиявий инструментларнинг фоизлар самарали ставкасининг ажралмас қисми ҳисобланади.

Фоизларни самарали ставкасининг ажралмас қисмини ташкил этувчи битим бўйича харажатлар компаниянинг молиявий активларини шакллантириш ёки харид қилиш билан боғлиқ олинган комиссиясини ўз ичига олади.

3-мисол. 2014 йил 1 январда Альфа компанияси ҳиссали инструментларни (облигацияни) \$928 мингга сотиб олди. Облигациялар бўйича фикслаган фоиз ставкаси қарзнинг асосий суммаси \$1000 га нисбатан 10% қилиб белгиланган. Фоизнинг самарали ставкаси эса 12%, қайсики жорий бозор ставкасини ташкил этади. Асосий қарз 2018 йил 31 декабрда тўланади. Альфа компанияси облигациянинг тўловига қадар ушлаб қолади.

Топшириқ. 2014 йил 31 декабрь билан якунланадиган йил учун Альфа компаниясининг молиявий ҳисоботидан тааллуқли қисмлар кўчирмасидан келтиринг.

Ечиш: Ушбу молиявий актив амортизацияланадиган қиймати бўйича ҳисобга олинадиган категорияга тааллуқлидир (бизнес модели мақсади – шартномада кўзда тутилган пул маблағларининг олиниси, қайсики у қарзнинг асосий суммаси ва фоизини тақдим этади)

Бошланғич тан олиш адолатли қиймат плус битим бўйича харажатлар - \$928 минг миқдорида юз беради.

Санаси	Тўлов	Фоиз даромади (12%)	Ўзгариши	Ҳисобот санасида молиявий активлар
2014 йил 1 январь				928
2014 йил 31 декабрь	100	111 (928 x 12%)	11	939
2015 йил 31 декабрь	100	113 (939 x 12%)	13	952
2016 йил 31 декабрь	100	114 (952 x 12%)	14	966
2017 йил 31 декабрь	100	116 (966 x 12%)	16	982
2018 йил 31 декабрь	100	118 (982 x 12%)	18	-

2014 йил:

Д-т Молиявий актив..... \$111

К-т Фоиз даромади..... \$111

Д-т Пул маблағлари.....\$100

К-т Молиявий активлар..... \$100

2014 йил 31 декабрь ҳолати бўйича молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот

Айланма бўлмаган активлар:

Амортизацияланадиган қиймати бўйича акс эттириладиган молиявий активлар..... \$939

2014 йил 31 декабрь ҳолати бўйича фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот

Молиявий даромад

Фоиз даромади.....\$111

2015 йил:*Д-т Молиявий актив..... \$113**К-т Фоиз даромади..... \$113**Д-т Пул маблағлари.....\$100**К-т Молиявий активлар..... \$100***2015 йил 31 декабрь ҳолати бўйича молиявий ҳолат тўғрисидаги
ҳисобот****Айланма бўлмаган активлар:**

Амортизацияланадиган қиймати бўйича акс эттириладиган молиявий
активлар..... \$952

**2014 йил 31 декабрь ҳолати бўйича фойда ва зарарлар тўғрисидаги
ҳисобот****Молиявий даромад**

Фоиз даромади..... \$113

Бошқа тўплам даромадлар орқали адолатли қиймати асосида ҳисобга
олинадиган молиявий активлар бўйича фойда ва зарарлар (бизнес-модел
шартномадаги пул маблағлари оқимининг олиними, молиявий активларни
сотишга йўналтирилган, шунингдек, шартномадаги пул маблағларининг оқими
асосий қарз ва фоизлар тўловидаги асосий тўлов ҳисобланади) бошқа тўплам
даромадлар тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилади, бунга қадрсизланишидан
фойда ва зарарлар, ижобий ва салбий курс фарқлари кирмайди, қайсики улар
фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда тан олинади.

4-мисол. Альфа компанияси 2014 йил 1 январда 1000 та облигацияни ҳар
бирининг қиймати \$976 дан харид қилиб олди. Облигациялар бўйича қарзнинг
умумий суммаси \$1000 мингга нисбатан фиксланган фоиз ставкаси 10% қилиб
белгиланган. Облигациялар бўйича фоизнинг самарали ставкаси 11%, қайсики
у жорий бозор ставкаси бўлиб ҳисобланади. Облигациялар номинал қиймати
бўйича 2016 йил 31 декабрда тўланади. Альфа компанияси шартномада кўзда
тутилган пул маблағлари оқимини олиними мўлжаллаган ва зарурият бўлган

ҳолларда ликвидликни қўллаб-қувватлаш учун сотишни мўлжаллаган. 2014 йил 31 декабрида облигацияларнинг адолатли қиймати \$985 ни ташкил этади. 2015 йил 10 январиди Альфо компанияси барча облигацияларни ҳар бири \$986дан сотди.

Топшириқ. Альфа компаниясининг 2014 йил 31 декабрь билан якунланадиган ҳамда 2015 йил 31 декабрь билан якунланадиган йиллар учун молиявий ҳисоботидан ишланмалар келтириш талаб этилади.

Ечиш. Ушбу молиявий активларни давомий баҳолаш тўплам даромад орқали адолатли қиймат бўйича амалга оширилади (бизнес моделнинг мақсади шартномада кўзда тутилган пул маблағларининг олиними ёки ликвидликни қўллаб-қувватлаш учун сотилиши, бунда пул оқими қарзнинг асосий суммаси ва фоизларини тақдим этади).

Шундай қилиб, молиявий активларнинг тан олиними адолатли қиймат плус битим бўйича харажатлар асосида амалга ошади ва у \$976 мингга тенг.

Санаси	Тўлов	Фоиз даромади (11%)	Молия-вий актив ўзгариши	Ҳисобот санасида молиявий активлар
2014 йил 1 январь				976
2014 йил 31 декабрь	100	107 (976 x 11%)	7	983
2015 йил 31 декабрь	100	108 (983 x 11%)	8	991
2016 йил 31 декабрь	1100	109 (991 x 11%)	9	-

2014 йил:

Д-т Молиявий актив..... \$107

К-т Фоиз даромади..... \$107

Д-т Пул маблағлари.....\$100

К-т Молиявий активлар..... \$100

Д-т Молиявий активлар (985 – 983)..... \$2

К-т Бошқа тўплам даромад.....\$2

2014 йил 31 декабрь ҳолати бўйича молиявий ҳолат тўғрисидаги

ҳисобот

Айланма бўлмаган активлар:

Адолатли қиймати бўйича ҳисобга олинадиган молиявий
 активлар..... \$985

2014 йил 31 декабрь билан якунланадиган йил учун фойда ва

зарарлар ва бошқа тўпلام даромадлар тўғрисидаги ҳисобот

Фойда ва зарарлар

Фоиз даромади.....\$107

Бошқа тўпلام даромадлар

Молиявий активларнинг адолатли қийматининг ўзгариши

(\$985 - \$983).....\$2

2015 йил:

Д-т Пул маблағлари.....\$986

К-т Молиявий активлар.....\$985

К-т Бошқа тўпلام даромадлар (сотиш фойда).....\$1

Д-т Бошқа тўпلام даромадлар ҳисоботи (2+1).....\$3

К-т Фойда ва зарарлар ҳисоботи.....\$3

**2015 йил 31 декабрь ҳолати бўйича молиявий ҳолат тўғрисидаги
 ҳисобот**

Айланма бўлмаган активлар:

Бошқа тўпلام даромади орқали адолатли қиймати бўйича ҳисобга
 олинадиган молиявий активлар..... -

**2014 йил 31 декабрь ҳолати бўйича фойда ва зарарлар тўғрисидаги
 ҳисобот**

Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот

Даромад..... \$3

Бошқа тўпلام даромадлар тўғрисидаги ҳисобот

Сотишдан даромад.....\$1

Жамғарилган фойда ва зарарлар реклассификацияси.....\$3

**Фойда ва зарарлар ҳисоботи орқали адолатли қиймати бўйича
 молиявий активлар.** Адолатли қиймати бўйича ҳисобга олинадиган молиявий
 активлар бўйича фойда ва зарарлар фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда

акс эътирилади (қачонки, ушбу молиявий актив ҳиссали инструмент ҳисобланади ва компания ушбу инвестициянинг адолатли қиймати ўзгаришини бошқа тўплам даромадлар таркибида акс эътиришга қарор қилган ҳоллардан ташқари) [80, 2022-б.].

5-мисол. 2014 йилнинг бошида ABC компанияси АКВА компаниясининг 20.000 акциясини битта акция учун \$18 дан харид қилиб олди. АКВА компаниясининг акциялари биржада котировка қилинади. Раҳбарият ушбу акцияни савдо учун харид қилиб олди. Йилнинг охирида унинг бозор қиймати битта акция учун \$19ни ташкил этмоқда.

Инвестицияни бошланғич тан олишда инвестиция фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот орқали адолатли қиймати бўйича ҳисобга олинган молиявий актив сифатида таснифланган ($\$18 \times 20.000 = \$360.000$).

Д-т Молиявий актив \$360.000

К-т Пул маблағлари..... \$360.000

Йилнинг охирида ушбу инвестициялар адолатли қиймати бўйича қайта баҳоланган ($\$19 \times 20.000 = \$380.000$, $\$380.000 - \$360.000 = \$20.000$)

Д-т Молиявий активлар..... \$20.000

К-т Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда фойда..... \$20.000

2014 йил 31 декабрда молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот

Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот орқали адолатли қиймати бўйича ҳисобланган молиявий активлар.....\$380.000

2014 йил 31 декабрь билан якунланган йил учун фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот

Даромад (молиявий активларнинг адолатли қийматининг ўзгариши).....\$20.000

Молиявий мажбуриятларни давомий баҳолаш. Адолатли қиймати бўйича молиявий мажбуриятлар:

Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот орқали адолатли қиймати бўйича баҳоланган молиявий мажбуриятлар:

- Адолатли қиймати бўйича ҳисобга олинади;

- адолатли қийматининг ўзгариши фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилади.

Компания бошланғич тан олишда молиявий мажбуриятларни фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот орқали адолатли қиймати бўйича баҳоланадиган сифатида таснифлаш борасида қарор қабул қилишлари мумкин. Бироқ, молиявий мажбуриятлар, қайсики унга нисбатан бошланғич тан олиш momentiда компания томонидан фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот орқали адолатли қийматда ҳисобга олиш тўғрисида қарор қабул қилинган бўлса, ўз кредит рискининг ўзгариши билан боғлиқ адолатли қиймат ўзгариши бошқа тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилади. Бу шуни англатадики, мажбуриятларнинг адолатли қийматининг ўзгаришини алоҳида компонентларга ажратиш ва тақдим қилишни зарурият қилиб қўяди: ўз кредит рискининг ўзгариши бошқа тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисоботда, адолатли қийматнинг бошқа ўзгариши эса фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилади.

6-мисол. Компания молиявий мажбуриятларни адолатли қийматда фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот орқали ҳисобга олиш бўйича қарор қилди. Ушбу молиявий мажбуриятларнинг ҳисобот даврида адолатли қийматининг ўзгариши \$100 мингни ташкил этади. Ушбу \$100 минг ўзгаришидан \$10 минг ўзгариши ўз кредит рискининг ўзгариши ҳисобидан юз берган.

Савол: Қандай қилиб адолатли қийматнинг ўзгариши фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда ва бошқа тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилади.

Ечиш.

Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот

Адолатли қийматнинг ўз кредит рискининг ўзгариши билан боғлиқ бўлган ўзгаришидан ташқари ўзгариши (\$100 - \$10 = \$90).....\$90

Бошқа тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисоботи

Адолатли қийматнинг ўз кредит рискининг ўзгариши билан боғлиқ бўлган ўзгариши\$10

Амортизацияланадиган қиймати бўйича молиявий мажбуриятлар.

Амортизацияланадиган қиймати бўйича молиявий мажбуриятлар:

- Амортизацияланадиган қиймати бўйича акс эттирилади;
- амортизацияланадиган қиймати бўйича ҳисобга олиш жараёнида қийматининг ўзгариши (фоиз харажатларини ҳисоблаш). Фоизларнинг самарали ставкаси методидан фойдаланиш билан фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот.

7-мисол. 2014 йил 1 январда Альфа компанияси облигацияларни уч йилдан кейин тўлаш муддати билан эмитацияни амалга оширди, қарзнинг асосий суммаси \$1 млн, жорий бозор ставкасида ҳисобланган фикслаган ставкаси 8%, Альфа компанияси учун самарали фоиз ставкаси 9%, облигацияларни чиқариш билан боғлиқ битим бўйича харажатлар \$25 мингни ташкил этади.

Савол: Альфа компанияси учун молиявий ҳисоботдан кўчирмалар келтиринг.

Ечиш. Молиявий мажбуриятларни баҳолаш амортизацияланадиган қиймати бўйича амалга ошади. Бошланғич тан олиш адолатли қиймати минус битим бўйича харажатлар натижасига тенг, яъни бу \$975 минг (\$1000 - \$25) бўлади.

Сана	Тўлов	Фоиз харажатлари (9%)	Молиявий мажбуриятлар (ММ) ↓↑	Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда ММ
2014 йил 01 январь				975
2014 йил 31 декабрь	80	88 (975 x 9%)	↑8	983
2015 йил 31 декабрь	80	88 (983 x 9%)	↑8	991
2016 йил 31 декабрь	1080	89 (991 x 9%)	↑9	-

2014 йил:

Дт Фоиз харажатлари.....\$88

Кт Молиявий мажбуриятлар.....\$88

Дт Молиявий мажбуриятлар.....\$80

Кт Пул маблағлари.....\$80

2014 йил 31 декабрга молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот

Узоқ муддатли мажбуриятлар. Облигациялар.....983

2014 йил 31 декабрь билан якунланадиган йил учун фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот

Молиявий харажатлар. Облигациялар бўйича фоиз харажатлари(88)

[80, 2026-б.]

Молиявий мажбуриятларнинг реклассификацияси. Молиявий активларнинг реклассификацияси молиявий активларни бошқариш бўйича бизнес модели ўзгарганда юз беради.

Агар компания молиявий активларнинг реклассификациясини амалга оширса, бундай реклассификация санасида перспектив қўлланилиши шарт.

Реклассификация санаси бу – молиявий активлар бошқаруви бўйича бизнес модели ўзгариши юз берган даврдан кейинги даврдаги биринчи ҳисоб даврининг биринчи куни.

Реклассификациянинг қуйидаги қоидалари амал қилади:

1) Амортизацияланадиган қиймат $\Rightarrow$ ФЗХ орқали адолатли қиймати

Агар компания молиявий активларини фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботи (ФЗХ) орқали амортизацияланадиган қиймати бўйича ҳисобга олинадиган категориядан адолатли қиймати бўйича ҳисобга олинадиган категорияга ўтказилса, унинг адолатли қиймати реклассификация санасида аниқланади. Молиявий активларнинг олдинги адолатли қиймати билан унинг адолатли қиймати ўртасидаги фарқ сифатида юзага келган фойда ёки зарарлар фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда тан олинади.

2) ФЗХ орқали адолатли қиймати $\Rightarrow$ Амортизацияланадиган қиймат

Агар молиявий активлар фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот орқали адолатли қиймати бўйича ҳисобга олинadиган категориядан амортизацияланадиган қиймати бўйича ҳисобга олинadиган категорияга ўтказилса, ушбу активнинг реклассификация санасидан адолатли қиймат янги ялпи баланс қийматига айланади.

3) Амортизацияланадиган қиймат $\Rightarrow$ ТДХ орқали адолатли қиймати

Агар компания молиявий активларини амортизацияланадиган қиймати бўйича ҳисобга олинadиган категориядан бошқа тўплам даромадлари ҳисоботи (ТДХ) орқали адолатли қиймати бўйича ҳисобга олинadиган категорияга ўтказса, ушбу активнинг адолатли қиймати реклассификация санасида аниқланади. Молиявий активнинг олдинги амортизацияланадиган қиймати ва унинг адолатли қиймати ўртасидаги фарқ сифатида юзага келган фойда ва зарарлар бошқа тўплам даромадлар таркибида ҳисобга олинади.

4) ТДХ орқали адолатли қиймати $\Rightarrow$ Амортизацияланадиган қиймат

Агар компания молиявий активларни бошқа тўплам даромадлари орқали ҳисобга олинadиган категориядан амортизацияланадиган қиймати бўйича ҳисобга олинadиган категорияга ўтказса, бундай актив реклассификация санасида адолатли қиймати бўйича реклассификация қилинади. Бироқ, фойда ва зарарларнинг суммадаги жамғармаси, қайсики олдин бошқа тўплам даромадлар таркибида ҳисобга олинган, капитал таркибидан чиқарилади ва реклассификация санасида молиявий активларнинг адолатли қийматини тўғирлайди. Натижада, молиявий активларни реклассификация санасида баҳолайди, худди у доимий равишда адолатли қиймати бўйича ҳисобга олингандек. Ушбу коррективка бошқа тўплам даромадларда акс эттирилади ва фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботга таъсир кўрсатмайди.

5) ФЗХ орқали адолатли қиймати $\Rightarrow$ ТДХ орқали адолатли қиймати

Агар компания молиявий активларни фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот орқали адолатли қиймати бўйича ҳисобга олинadиган категориядан бошқа тўплам даромадлари орқали адолатли қиймати бўйича ҳисобга олинadиган категорияга ўтказилса, бундай молиявий активлар адолатли қиймати бўйича баҳоланиши давом эттирилади.

6) ТДХ орқали адолатли қиймати $\Rightarrow$ ФЗХ орқали адолатли қиймати [80, 2027-2028-б]

Агар компания томонидан молиявий активлар бошқа тўплам даромадлари орқали адолатли қиймати бўйича ҳисобга олинadиган категориядан фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботи орқали адолатли қиймати бўйича ҳисобга олинadиган категорияга ўтказилса, бундай молиявий активлар адолатли қиймати бўйича баҳоланиши давом эттирилади. Олдин бошқа тўплам даромадлари таркибида тан олинган жамғарилган фойда ва зарарларнинг суммаси фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда реклассификацияланади.

Молиявий мажбуриятлар 9-сон МХХСлари талабаларига мувофиқ реклассификация қилинмайди.

Молиявий инструментларнинг қадрсизланиши. Компания молиявий инструментларни қуйидаги категориялари учун кредит зарарлари суммасига баҳоланадиган резерв яратишлари шарт:

- Амортизацияланадиган қиймати бўйича баҳоланадиган молиявий активлар (бизнес-моделнинг мақсади шартномадаги пул оқимларининг олиниши, қайсики қарзнинг асосий суммаси ва фоизларни тақдим этади);

- бошқа тўплам даромадлари орқали адолатли қиймати бўйича баҳоланадиган молиявий активлар (бизнес-моделнинг мақсади нафақат шартномадаги пул маблағларининг олиниши, балки молиявий активлар сотилиши, бунда пул оқимлари қарзларнинг асосий қисми ва фоизларни тақдим этади). Бундай ҳолларда баҳоланадиган резервларни яратишда кутилаётган кредит зарарларининг суммасига тан олинган қадрсизланишдан зарар бошқа тўплам даромадлари таркибида фойда ва зарарлар счёти билан

корреспонденциясида акс эттирилади (яъни, молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда молиявий активларнинг баланс қиймати камайтирилмайди);

- ижара бўйича дебиторлик қарзлари;
- харидорлар билан шартномалар бўйича активлар ва дебиторлик қарзлари;
- кредит мажбуриятлари;
- молиявий кафолатлар шартномалари.

Ушбу стандарт талабларидан кўриниб турибдики, молиявий инструментларни тан олиш, баҳолаш ва ҳисоботларда акс эттириш муҳим жараён ҳисобланиб, бизнинг миллий амалиётимизда қўллаш бўйича услубий асосларини ишлаб чиқиш зарурияти мавжуд.

7.2-§. 9-сон МХХС “Молиявий инструментлар” стандартларининг мазмуни ва қўлланилиши ҳамда 7-сон МХХС “Молиявий инструментлар: ахборотларни очиқлаш” стандартларининг мазмуни ва қўлланилиши.

9-сон МХХС мақсади – компаниянинг барча молиявий инструментлари, қайсики бошланғич тан олингандан кейин кредит рискининг салмоқли ортиши юз берганлари учун инструментларнинг бутун ҳаёти муддати давомида кутилаётган кредит зарарларини тан олишни мажбурий жорий қилишдан иборат.

Ҳар бир ҳисобот санасида компаниянинг ҳар бир молиявий инструментлари учун молиявий инструментлар бутун ҳаёти муддати давомида кутилаётган кредит зарарлари суммасига тенг бўлган кутилаётган кредит зарарлари асносидаги баҳоланадиган резервни тан олиши лозим, агарда молиявий инструментлар бошланғич тан олиш моментида эътиборан унинг кредит риски салмоқли кўпаяди.

Компания қадрсизланишдан зарар (ёки қадрсизланишдан зарарни тиклаш) фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда акс эттиради.

Молиявий инструментлар бўйича кутилаётган кредит зарарини баҳолаш акс эттириши лозим:

- а) Миқдорнинг эҳтимолини ҳисобга олиб ҳолис ва мувозанантли, қайсики бўлиши мумкин бўлган дастлабки маълумотларни баҳолаш йўли билан;
- б) пулнинг вақтдаги қиймати (кутилаётган кредит зарарини дисконтлаш зарур – ҳисобот санасида келтирилган қийматни баҳолаш);
- с) жўяли ва асосланган ахборотлар, қайсики ҳисобот санасига ҳаддан ташқари харажатлар ва уринишларсиз олинган, бунга ўтган ҳодисалар, жорий шарт-шароитлар ва келгусидаги иқтисодий ҳодисалар тўғрисидаги ахборотлар ҳам киради.

Кутилаётган кредит зарарлари бу – молиявий инструментларни кутилаётган ҳаёти давомида кредит зарарларининг эҳтимолини ҳисобга олган ҳолда баҳолашдир (олинмаган пул маблағларининг дисконтланган қиймати).

Олинмаган пул маблағлари бу – шартномага мувофиқ компанияга тўланиши керак бўлган пул оқимлари билан компаниянинг реал олиши кутилаётган пул оқимлари ўртасидаги фарқдир.

Компания кредит рискининг салмоқли ошишини баҳолаши лозим. Бунинг учун компания ҳисобот санасида молиявий инструментлар бўйича мажбуриятларни бажармаслик rischi (дефолта rischi)ни бошланғич тан олиш санасида баҳолашдаги молиявий инструментлар бўйича мажбуриятларни бажармаслик rischi билан солиштириши лозим.

Агар молиявий актив 90 кундан ортиқ муддатга узайтирилса дефолта юзага келишига йўл қўйилиши қабул қилинган.

8-мисол. М компанияси ишлаб чиқариш компанияси бўлиб битта географик регионда хўжалик фаолиятини юритади. 2014 йил 31 декабрь ҳолатида М компаниясининг савдо дебиторлик қарзлари 30 млн. ташкил этади. Компаниянинг мижозлар базасида катта бўлмаган мижозлар катта қисмини ташкил этади. Савдо дебиторлик қарзлари кредит rischi кўрсаткичлари бўйича ажратилган (шартнома бўйича межозларнинг тўловни амалга ошириш

қобилиятлари). Савдо дебиторлик қарзлари 5-сон МҲХС “Харидорлар билан шартномалар бўйича тушумлар”га мувофиқ молиялаштиришнинг салмоқли компоненти ташкил этмайди. Бундай дебиторлик қарзлари бўйича кутилаётган зарарлар асносида баҳоланадиган резерв ҳар доимий инструмент (дебиторлик қарзлари)нинг бутун ҳаёти давомида кутилаётган кредит зарарларининг суммаси сифатида баҳоланади.

М компаниясининг дебиторлик қарзлари портфели бўйича кутилаётган кредит зарарларини баҳолаш учун баҳолаш резерви жадвалидан фойдаланади. Жадвал ўтган даврларда савдо дебиторлик қарзларининг ҳаёти муддати давомида дефолта даражасининг кузатилаётган даражаси ва перспективада прогноз ҳисобга олган ҳолда коррективировка қилинади. Ҳар бир ҳисобот санасида ўтган даврлар учун кузатилаётган дефолта даражаси янгиланади ва прогноз кўрсаткичларига ўзгартиришлар киритилади. Кўриб ўтиладиган ҳолатда келгуси йилларда иқтисодий шароитларнинг ёмонлашуви прогноз қилинади. Ушбу прогноз ҳисобга олган ҳолда М компанияси қуйидаги резерв жадвалини шакллантиради:

	Муддати ўтмаган қарздорлик	1 дан 30 кунгача тўлов узайтирилган	31 дан 60 кунгача тўлов узайтирилган	61 дан 90 кунгача тўлов узайтирилган	90 кундан ортиқ тўлов узайтирилган
Дефолта даражаси	0.3%	1.6%	3.6%	6.6%	10.6%

Баҳолаш резерви жадвали юқоридаги жадвал маълумотларидан фойдаланиб тузилади.

	Ялпи баланс қиймати	Кутилаётган кредит зарарлари асносидаги баҳолаш резерви
Муддати ўтмаган қарздорлик	15.000.000	45.000
1 дан 30 кунгача тўлов узайтирилган	7.500.000	140.000
31 дан 60 кунгача тўлов узайтирилган	4.000.000	144.000
61 дан 90 кунгача тўлов узайтирилган		

	2.500.000	165.000
90 кундан ортиқ тўлов узайтирилган	1.000.000	106.000
Жами	30.000.000	580.000

9-мисол. Компания 2014 йил 15 декабрда қарз инструментини харид қилди, ушбу санада унинг адолатли қиймати \$1.000 мингни ташкил этади. Компания ушбу қарз инструментини бошқа тўплам даромадлари орқали адолатли қийматда баҳолайди. 5% миқдордаги фоиз шартнома ҳаракати муддати 10 йил давомида ҳар йили тўланади. Бошланғич тан олишда компания ушбу қарз инструментини молиявий активлар кредит қадрсизланиши билан харид қилинган деб ҳисобламайди.

Бошланғич тан олиш:

Д-т БТДлар орқали АҚ бўйича ҳисобга олинган МАлар..1.000.000

К-т Пул маблағлари.....1.000.000

2014 йил 31 декабрида қарз инструментини адолатли қиймати бозор фоиз ставкаси ўзгариши ҳисобидан \$950 мингга пасайди.

Д-т БТД.....50.000

К-т БТДлар орқали АҚ бўйича ҳисобга олинган МАлар.....50.000

Компаниянинг баҳолашига кўра бошланғич тан олингандан сўнг кредит рискининг салмоқли кўпайиши юз бермади ва кутилаётган кредит зарарлари кутилаётган 12 ойлик кредит зарарлари миқдорида баҳолаш зарур ва у \$30 мингни ташкил этади.

Д-т Қадрсизланишдан зарар (ФЗХ).....30.000

К-т БТД.....30000

Ҳисобот санаси ҳолати бўйича бошқа тўплам даромадлар таркибида тан олинган тўплам зарарлар \$20 мингга тенг. Ушбу миқдор адолатли қийматнинг умумий ўзгариш суммаси \$50 мингдан (1000 – 950) кутилаётган 12-ойлик кредит зарари миқдорида қадрсизланишдан зарарни (\$30 минг) чегирилган суммасидан иборат.

2015 йил 1 январда компания ушбу қарзли инструментни \$950 мингга сотишга қарор қилди.

<i>Д-т Пул маблағлари</i>	<i>950.000</i>
<i>К-т БТДлар орқали АҚ бўйича ҳисобга олинган МАлар.....</i>	<i>950000</i>
<i>Д-т Зарар (ФЗХ).....</i>	<i>20.0000</i>
<i>К-т БТД.....</i>	<i>20.000</i>

Молиявий актив ва молиявий мажбуриятлар бўйича бир-бирини қоплаш амалга оширилиши лозим ва балансда унинг бир-бирини қоплашдан кейинги қолдиғи суммаси акс этгатирилади, агар корхона (а) балансда тан олинган суммаларни бир-бирини қоплашга қонуний таъмин этилган ҳуқуқга эга бўлса; (б) агар ўзаро қоплаш ўтказиш ҳамда активларни сотиш ва мажбуриятларни тўлаш бир вақтнинг ўзида бирини танлаш орқали амалга ошириш кўзда тутилса [80, 2033-2036-б.].

Хеджилаштириш. Хеджилаштириш (хеджинг)ни ҳисобга олишдан мақсад – молиявий инструментлардан фойдаланиш билан боғлиқ рискларни бошқариш бўйича фаолияти доирасида амалга ошадиган операциялар самарасини молиявий ҳисоботда акс эттириш бўлиб ҳисобланади. Молиявий инструментлар компаниянинг маълум бир рискларга тортилганлигини камайтириш учун фойдаланилади ва бу ўз навбатида фойда ва зарарларга (ёки бошқа тўплам даромадлар) таъсир кўрсатади.

Стандартда хеджилаштиришга оид қуйидаги атамаларга тавсиф келтирилган.

Хеджилаштириш (hedging)– молиявий инструментларга эгалик қилиш рискинни камайтириш.

Хеджилаштиришда битта ёки бир нечта хеджилаштириш инструментида хеджилаштириш моддасини адолатли қиймат ёки пул оқимларининг ўзгаришини тўлиқ ёки қисман компенсация қилишда фойдаланилади.

Қатъий шартномавий келишув (firm commitment) – ресурсларнинг кўрсатилган миқдорини келгусида аниқ бўлган кунда (аниқ кунларда) кўрсатилган нархда алмаштиришга доир мажбурий кучга эга бўлган шартномадир.

Хеджилаштириш инструменти (hedging instrument) бу - фойдаланиладиган дериватив ёки бошқа молиявий инструментлар, қайсики унинг адолатли қийматининг ёки пул маблағларининг оқими ўзгариши хеджилаштириш моддалари адолатли қиймати ёки пул оқимлари ўзгаришини компенсациялайди.

Хеджилаштириш моддаси (hedging item) бу –актив, мажбурият, қатъий келишув, юқори эҳтимолли прогноз қилинаётган битим ёки хорижий операцияларга инвестиция, қайсики компанияни адолатли қиймати ёки келгуси пул оқимлари ўзгариши рискга тортилади ва хеджилаштириш сифатида аниқланади.

Хеджилаштиришнинг самарадорлиги (hedging effectiveness) бу – даража, қайсики хеджилаштириш rischi билан боғлиқ бўлган ҳамда хеджилаштириш инструменти ёрдамида адолатли қиймат ёки пул оқимларининг ўзгаришини компенсация қилишга эришилади.

Хеджи инструментларига ишлаб чиқарилган ва ишлаб чиқарилмайдиган молиявий инструментлар киради.

Ишлаб чиқарилган молиявий инструментлар (дериватив) фойда ва зарарлар орқали адолатли қиймати бўйича баҳоланади ҳамда хеджи инструменти сифатида аниқланади, бунга бир қанча чиқарилган опционлар кирмайди.

Ишлаб чиқарилмайдиган молиявий инструментлар (молиявий активлар ва молиявий мажбуриятлар) фойда ва зарарлар орқали адолатли қиймати бўйича баҳоланади ёки хеджи инструменти сифатида аниқланади, бунга молиявий мажбуриятлар кирмайди, қайсики компаниянинг танловига кўра фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот орқали адолатли қийматда, унинг учун адолатли қийматининг ўзгариши кредит рискининг ўзгариши натижаси ҳисобланади ва бошқа тўплам даромадлар таркибида тақдим этилади.

Хеджилашадиган моддалар тан олинган активлар ёки мажбуриятлар бўлиши мумкин, тан олинмаган қатъий шартномавий мажбуриятлар, прогноз

қилинадиган операциялар ёки хорижий бўлинмалари (хорижий компаниялар) га соф инвестициялар.

Хеджи ҳисоби фақат ҳисоб берувчи компанияга нисбатан ташқари бўлган томонларга қўлланилиши мумкин.

Хеджилаштиришга муносабат хеджилаштиришни ҳисобга олишга қўйиладиган талабларга мувофиқ келади, агар фақат қуйидаги мезонлар бажарилса:

- Хеджилаштиришга нисбатан фақат белгиланган талабларга жавоб берадиган хеджилаштириш инструментлари қатнашади ва хеджилаштириладиган моддалар;

- хеджилаштириш муносабатлари бошланиш моментида (расмий ҳужжатлаштириш мавжуд) хеджилаштириш муносабати формал аниқланадиган, шунингдек, компаниянинг хеджилаштириш соҳасида компаниянинг рисклари ва стратегиясини бошқариш мақсадлари (хеджилаштириш инструменти идентификацияланади, хеджилаштириладиган моддалар, хеджилаштириладиган риск хусусияти ва компания томонидан хеджилаштириш муносабатларининг хеджилаштириш самарадорлиги талабларига мувофиқлигини баҳолаш бўйича методика);

- хеджилаштириш муносабатининг хеджилаштириш самарадорлигига қўйиладиган талабларга жавоб бериши;

Хеджилаштириш муносабаларининг учта тоифаси амал қилади:

1) **Адолатли қийматни хеджилаштириш:** тан олинган актив (мажбурият)нинг адолатли қиймати ўзгариши рискин хеджилаштириш ёки тан олинмаган қаттиқ шартномавий мажбуриятлар, қайсики аниқ рискга тортилган ва фойда ва зарарларга таъсир кўрсатиши мумкин;

2) **Пул оқимларини хеджилаштириш:** пул оқимлари ўзгаришини рискга тортилганлигини хеджилаштириш, қайсики активлар ёки мажбуриятларнинг (ёки уларнинг компонентлари аниқ рискларга тортилганлиги билан боғлиқ (масалан, қарзларнинг ўзгарувчан ставкалари бўйича келгуси фоиз тўловлари) ёки келгусидаги фоиз тўловлари) ёки

келгусидаги юқори эҳтимолли прогнозлаштирилган операцияларнинг аниқ рискга тортилганлиги;

3) 21-сон БҲХСга мувофиқ хорижий компанияларга соф инвестицияларни хеджилаштириш.

Адолатли қийматни хеджилаштириш. Агар адолатли қийматни хеджилаштириш хеджилаштириш ҳисобини қўллаш мезонларига жавоб берса, хеджилаштириш муносабати ҳисобда қуйидаги тартибда акс эттирилади:

а) Хеджилаштириш инструменти бўйича фойда ва зарарлар фойда ва зарарлар таркибида акс эттирилади (ёки бошқа тўпلام даромадлар таркибида, агарда хеджилаштириладиган моддалар – бу хиссали инструмент; компаниянинг адолатли қийматидаги ўзгариши бошқа тўпلام даромадларда акс эттириш вариантыни қабул қилган бўлса);

б) хеджилаштириладиган моддалар бўйича фойда ва зарарлар хеджилаштириладиган моддаларнинг баланс қийматини коррективка қилади ва фойда ва зарарлар таркибида акс эттирилади. Агар хеджилаштириладиган моддалар бу – молиявий активлар, қайсики бошқа тўпلام даромадалар орқали адолатли қиймати бўйича баҳоланадиган, хеджилаштириладиган моддалар бўйича фойда ва зарарлар фойда ва зарарлар таркибида акс эттирилади.

Пул оқимларини хеджилаштириш. Агар пул оқимларини хеджилаштириш хеджилаштириш ҳисобини қўллаш мезонларига жавоб берса хеджилаштириш муносабатлари ҳисобда қуйидаги тартибда акс эттирилиши лозим:

а) Капиталнинг алоҳида компоненти (пул оқимларини хеджилаштириш резерви) қуйидагилардан энг кичигига қадар коррективка қилинади (абсолют миқдорда):

(i) хеджилаштириш ҳисоби бошланган моментда тан олинган хеджилаштириш инструменти бўйича фойда ва зарарларнинг тўпلام миқдори;

(ii) хеджилаштириш ҳисоби бошланган моментдан хеджилаштириладиган моддалар адолатли қиймати ўзгаришининг тўпلام миқдори

(хеджилаштириладиган келгусидаги пул оқими жамғарилган ўзгаришининг келтирилган қиймати).

б) хеджилаштириш инструменти бўйича фойда ёки зарарлар қисми, қайсики хеджилаштиришнинг самарали қисмини ташкил этади (яъни, пул оқимларини хеджилаштириш резерви ўзгаришини компенсация қиладиган қисми – а (ii)) ва бошқа тўпلام даромадлар таркибида тан олинishi лозим;

в) хеджилаштириш инструменти бўйича фойда ёки зарарларнинг қолган қисми (ёки фойда ёки зарарларнинг баланслашган суммаси, қайсики а (ii) мувофиқ равишда ҳисобланган пул оқимларини хеджилаштириш резерви ўзгаришини акс эттириш учун тан олинади ва у хеджилаштиришнинг самарасиз қисмини тақдим этади, шунингдек фойда ёки зарарлар таркибида акс эттирилади;

г) (а)-пунктига мувофиқ ҳолда пул оқимларини хеджилаштиришнинг жамғарилган резерви миқдори ҳисобда қуйидаги тартибда акс эттирилиши шарт:

(i) Агар хеджилаштириладиган модда бу – келгусидаги юқори эҳтимолли прогнозлаштириладиган операция, қайсики унинг оқибатида номолиявий активлар ёки номолиявий мажбуриятларни тан олишга олиб келади ёки қатъий битим юзага келади, қайсики унинг учун адолатли қийматда хеджилаштириш ҳисоби қўлланилади, шу компания пул оқимларини хеджилаштириш резервидаги жамғарилган суммаси тааллуқли актив ёки мажбуриятларнинг бошланғич қийматига (баланс қийматига) ўтказилиши шарт. Бу реклассификация ҳисобланмайди ва бошқа тўпلام даромадларга таъсир кўрсатмайди.

(ii) пул оқимларини хеджилаштириш (i) пунктида ёритилгани каби хеджилаштириш резервида тўпланган сумма пул оқимларини хеджилаштириш резервидан фойда ва зарарлар таркибига бир даврда ёки даврларда ўтказилади, қачонки хеджилашадиган пул маблағларининг оқими прогнози фойда ёки зарарларга таъсир кўрсатади (масалан, шу даврларда, қачонки фоиз

даромадлари/фоиз харажатлари тушум тан олинган даврда ҳақиқий тан олинади,).

(iii) Бироқ, пул оқимларини хеджилаштириш жамғарилган резерв миқдори зарарни кўрсатса ва компания ушбу зарарни тўлиқ ёки қисман қопланмаслигига ишонч ҳосил қилса, у дарҳол зарар суммасини реклассификациялаши лозим, қопланилиши кутилмаётган сумма эса фойда ва зарарлар таркибига олиб борилади.

Тан олишнинг тугатилиши. Активлар ёки уларнинг қисмлари тан олинишининг тугатилиши юз беради, қачонки:

- Молиявий активларга шартномавий ҳуқуқнинг муддати тугаганлиги;
- компаниянинг молиявий активдан пул оқимларининг олиниши шартномавий ҳуқуқини узатади;
- компания молиявий активдан пул оқимлари олиниши шартномавий ҳуқуқини сақлаб қолади, лекин компания ушбу пулларни бир ёки бир нечта олувчиларга тўлаш бўйича шартномавий мажбуриятларни ўз зиммасига олади.

Агар активларни эгалик қилиш билан боғлиқ риск ва нафларнинг ўтказилиши юз берса, компания молиявий активларни тан олишни тугатади.

Компания ўзининг молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботидан молиявий мажбуриятларни чиқариб ташлаши шарт, қачонки у тўланган бўлса, яъни шартномавий мажбуриятлар бажарилган бўлса ёки унинг муддати тугаган бўлса. Бундай ҳолларда, молиявий мажбуриятларнинг тўланган ёки узатилганининг ҳамда тўланган рағбатлантиришлар, бунга киради пул бўлмаган узатилган активлар ёки қабул қилинган мажбуриятлар баланс қийматлари ўртасидаги фарқ фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда тан олинади.

Маълумотларни очиқлаш (7-сон МҲХС “Молиявий инструментлар: ахборотларни очиқлаш”).

Қуйидаги кўрсатилган категориялар ҳар бири алоҳида **молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда ёки изоҳларда** очиқланиши талаб этилади:

- Фойда ва зарарларга самараси билан адолатли қиймати бўйича баҳоланадиган молиявий активлар, бунда бошланғич тан олишда қандай бўлса шундай таснифланган ҳамда 9-сон МҲХСга мувофиқ адолатли қиймати бўйича баҳоланадиган молиявий активлар алоҳида қайд этилган ҳолда акс эттирилиши талаб этилади;

- фойда ва зарарларга самараси билан адолатли қиймати бўйича баҳоланадиган молиявий мажбуриятлар, бунда бошланғич тан олишда қандай бўлса шундай таснифланадиган ҳамда савдо учун мўлжалланганларнинг тавсифига мувофиқ келадиган молиявий мажбуриятлар алоҳида акс эттирилиши талаб этилади;

- амортизацияланадиган қиймати бўйича молиявий мажбуриятлар.

Компания давр давомида амалга оширган қайта таснифлашга оид ахборотларни очиқлашлари шарт.

Компания **фойда ва зарарлар ва бошқа тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисоботда ёки уларга бериладиган изохларда** қуйидаги ахборотларни очиқлашлари талаб этилади:

- Қуйидагилар бўйича соф фойда ва зарарлар:

- Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботи орқали адолатли қиймати бўйича баҳоланадиган молиявий активлар, бунда бошланғич тан олишда қандай бўлса шундай таснифланган молиявий активлар, шунингдек, мажбурий тартибда адолатли қиймати бўйича ҳисобга олинадиган молиявий активлари алоҳида акс эттирилиши талаб этилади;

- фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот орқали адолатли қиймати бўйича баҳоланадиган молиявий мажбуриятлар, бунда бошланғич тан олишда қандай бўлса шундай таснифланган молиявий мажбуриятлар, шунингдек, мажбурий тартибда адолатли қиймати бўйича ҳисобга олинадиган молиявий мажбуриятлар алоҳида акс эттирилиши талаб этилади;

- амортизацияланадиган қиймати бўйича ҳисобга олинадиган молиявий активлар;

- амортизацияланадиган қиймати бўйича ҳисобга олинадиган молиявий мажбуриятлар;

- бошқа тўплам даромадлари орқали адолатли қиймати бўйича ҳисобга олинадиган;

- амортизацияланадиган қиймати бўйича ҳисобга олинадиган молиявий активлар ҳамда адолатли қиймати бўйича ҳисобга олинмайдиган мажбуриятлар (унинг ўзгариши фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботга олиб бориш билан) бўйича тўплам фоиз даромадлари ва харажатлари;

- коммиссион даромадлар ва харажатлар;
- кадрсизланган молиявий активлар бўйича фоиз даромадлари;
- молиявий активлар ҳар бир класс бўйича кадрсизланишдан зарар

Компания хеджилаштириш тўғрисида қуйидаги ахборотларни очиқлашлари шарт:

(а) Компаниянинг рискларини бошқариш бўйича стратегияси ва уни қандай қўллашни кўрсатиш;

(б) хеджилаштириш операцияларининг молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот, тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисобот ва капитал ўзгариши тўғрисидаги ҳисоботларга таъсири.

Компания жадвал кўринишида **хеджилаштириш инструментларига** тааллуқли бўлган суммаларни ҳар бир риск категорияси ва хеджилаштириш турлари (адолатли қийматни хеджилаштириш, пул оқимларини хеджилаштириш, хорижий компанияларга соф инвестицияларни хеджилаштириш) бўйича очиқлашлари шарт.

Компания жадвал кўринишида **хеджилаштириш моддаларига** тааллуқли бўлган суммаларни ҳар бир риск категорияси ва хеджилаштириш турлари (адолатли қийматни хеджилаштириш, пул оқимларини хеджилаштириш, хорижий компанияларга соф инвестицияларни хеджилаштириш) бўйича очиқлашлари шарт.

Компания молиявий инструментлар билан боғлиқ рисклар хусусияти ва микдори тўғрисидаги ахборотларни очиқлашлари шарт. Минимум кредит rischi, ликвидлик rischi ва бозор riskини тавсифлаши лозим.

7-сон МҲХС “Молиявий инструментлар: ахборотларни очиқлаш” стандартининг мақсади молиявий ҳисоботлар асосида фойдаланувчиларга қуйидагиларни баҳолаш имкониятини берувчи ахборотларни тақдим қилишга доир талабларни белгилайди:

(а) Корхонанинг молиявий ҳолати ва молиявий натижаларига молиявий инструментларнинг таъсири қанчалик даражада салмоқли эканлигини;

(b) рисклар хусусияти ва салмоғи, қайсики корхона молиявий инструментлар билан боғлиқ ҳолда ҳисобот даври ва охирида ушбу рискларга тортилади ва корхона бу рискларни қандай бошқармоқда;

Ушбу стандарт барча корхоналар томонидан қуйидагилардан ташқари барча тоифадаги молиявий инструментлар учун қўлланилиши шарт:

(а) 27-сон БҲХС “Консолидациялашган ва алоҳида молиявий ҳисоботлар”, 28-сон БҲХС “Ассоциациялашган корхоналарда инвестициялар” ёки 31-сон БҲХС “Қўшма тадбиркорликда қатнашиш” стандартларига мувофиқ шўъба, ассоциациялашган ва қўшма тадбиркорликда қатнашишдаги ҳиссаси;

(b) 19-сон БҲХС “Ходимларни рағбатлантириш”да қўлланиладиган ходимларни рағбатлантириш режаси бўйича иш берувчиларнинг ҳуқуқ ва мажбуриятлари;

(c) бекор қилинган;

(d) 4-сон МҲХС “Суғурта шартномалари”да белгиланган суғурта шартномалари;

(e) 2-сон МҲХС “Акцияга асосланган тўловлар”да қўлланилган акция қиймати билан боғлиқ операциялар ва тўловлар;

(f) 32-сон МҲХСларига мувофиқ ҳиссали инструментлар сифатида таснифланган инструментлар.

Стандартга келтирилган иловаларда қуйидаги атамаларга тавсиф келтирилган:

Валюта риси – молиявий инструментларнинг адолатли қиймати ёки у бўйича келгусидаги пул маблағлари оқими валюта курсининг ўзгариши билан тебраниб туради.

Кредит риси – молиявий инструментлар бўйича томонлардан бири бошқа томонни ўз зиммасидаги мажбуриятларни бажармаслиги орқали молиявий зарар етказади.

Фоиз риси - молиявий инструментларнинг адолатли қиймати ёки у бўйича келгусидаги пул маблағлари бозор фоиз ставкасининг ўзгариши билан тебраниб туради.

Ликвидлик риси – корхонада пул маблағлари ёки бошқа молиявий активлар орқали ҳисоб-китоб амалга ошириладиган молиявий мажбуриятлар билан боғлиқ мажбуриятларни бажаришда юзага келган қийинчиликларга оид рисклар.

Бозор риси - молиявий инструментларнинг адолатли қиймати ёки у бўйича келгусидаги пул маблағлари оқими бозор баҳоси ўзгариши билан тебраниб туради. Бозор риси ўз ичига учта рискни олади: валюта риси, фоиз риси ва бошқа баҳо риси.

Ушбу стандарт балансда тан олинган молиявий инструментларга, шунингдек, тан олинмаган молиявий инструментларга нисбатан қўлланилади. Балансда тан олинган молиявий инструментлар 39-сон БҲХСнинг қўлланилиш доирасидаги молиявий активлар ва молиявий инструментлар киради. Балансда тан олинмаган молиявий инструментларга 39-сон БҲХС доирасига кирмаса ҳам ушбу стандарт доирасига кирадиган бир қанча молиявий инструментлар киради (масалан, қарзлар бўйича бир қанча мажбуриятлар)

Таянч атамалар:

1. Молиявий инструмент бу – ҳар қандай шартнома бўлиб, қайсики унинг натижасида битта корхонада молиявий актив ва бошқасида эса молиявий мажбурият ёки ҳиссали инструментлар юзага келади.

2. Молиявий актив бу – ҳар қандай актив бўлиб, қайсики:

(а) Пул маблағлари;

(б) бошқа корхоналардан пул маблағларини ёки бошқа молиявий активларни олишга шартномавий ҳукуқи;

(с) бошқа корхоналар билан потенциал фойдали шартларда молиявий инструментларни алмаштиришга шартномавий ҳукуқи;

(д) бошқа корхоналарнинг ҳиссали инструментлари.

3. Молиявий мажбуриятлар бу – шартнома бўйича ҳар қандай мажбурият:

(а) Бошқа корхоналарга пул маблағларини ёки бошқа молиявий активларни тақдим қилиш;

(б) бошқа корхоналар билан потенциал фойдасиз шартларда молиявий инструментларни алмаштириш.

4. Ҳиссали инструмент бу – корхонанинг активларига барча мажбуриятларини чиқарилгандан сўнг ҳиссасига бўлган ҳукуқини тасдиқловчи ҳар қандай шартномадир.

5. Валюта rischi бу – молиявий инструментларнинг адолатли қиймати ёки у бўйича келгусидаги пул маблағлари оқими валюта курсининг ўзгариши билан тебраниб туради.

6. Кредит rischi бу – молиявий инструментлар бўйича томонлардан бири бошқа томонни ўз зиммасидаги мажбуриятларни бажармаслиги орқали молиявий зарар етказади.

7. Фоиз rischi бу – молиявий инструментларнинг адолатли қиймати ёки у бўйича келгусидаги пул маблағлари бозор фоиз ставкасининг ўзгариши билан тебраниб туради.

8. Ликвидлик rischi бу – корхонада пул маблағлари ёки бошқа молиявий активлар орқали ҳисоб-китоб амалга ошириладиган молиявий мажбуриятлар билан боғлиқ мажбуриятларни бажаришда юзага келган қийинчиликларга оид рисклар.

9. Бозор rischi бу – молиявий инструментларнинг адолатли қиймати ёки у бўйича келгусидаги пул маблағлари оқими бозор баҳоси ўзгариши билан тебраниб туради. Бозор rischi ўз ичига учта рискни олади: валюта rischi, фоиз rischi ва бошқа баҳо rischi.

Ўз-ўзини текшириш учун саволлар:

1. Молиявий инструментларни ўлчаш ва тан олиш.

2. Халқаро стандартларда молиявий инструмент, молиявий актив, молиявий мажбурият, ҳиссали инструмент, дериватив инструмент ва бошқа атамаларга тавсиф.
3. Тан олиш ва баҳолаш билан боғлиқ бўлган аниқликлар.
4. Хеджилаштиришни ҳисобга олиш билан боғлиқ аниқликлар.
5. Молиявий актив ва молиявий мажбуриятларнинг тан олишнинг тугатилиши.
6. 7-сон МҲХСнинг мақсади ва қўлланилиш доираси.
7. Валюта, кредит, фоиз, ликвидлик ва стандартда келтирилган бошқа атамаларга тавсиф.
8. Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда молиявий инструментларга оид очиқлашлар.
9. Тўплам даромад тўғрисидаги ҳисоботдаги очиқлашлар.

8-БОБ. КОНСОЛИДАЦИЯЛАШ АСОСЛАРИНИ ҲИСОБГА ОЛУВЧИ СТАНДАРТЛАРНИНГ ТАВСИФИ

8.1-§. 10-сон МҲМС “Консолидациялашган молиявий ҳисобот” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши

10-сон МҲМС “Консолидациялашган молиявий ҳисобот” ⁵⁴. 10-сон МҲХС “Консолидациялашган молиявий ҳисобот” МҲХСга мувофиқ консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузиш принципларини белгилайди. 10-сон МҲХС 2011 йил май ойида нашр этирилган. 10-сон МҲХС 27-сон БҲХС “Консолидациялашган ва алоҳида молиявий ҳисобот” стандартининг консолидация бўйича қисмини алмаштиради. Ушбу стандарт қуйидаги “5 та пакет стандарт” таркибига кирувчи стандарт ҳисобланади ва уларнинг бирининг қўлланилиши бошқасининг ҳам қўлланилишини тақозо қилади:

10-сон МҲХС “Консолидациялашган молиявий ҳисобот”

11-сон МҲХС “Қўшма фаолият”

12-сон МҲХС “Бошқа компанияларга қатнашиш ҳиссаси тўғрисидаги ахборотларни очиқлаш”

27-сон БҲХС “Алоҳида молиявий ҳисобот”

28-сон БҲХС “Ассоциациялашган компанияларга инвестициялар ва қўшма корхоналар”

10-сон МҲХС мақсади консолидациялашган молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тузиш принципларини шундай ҳолатда белгилаш бўлиб ҳисобланади, қачонки компания битта ёки бир нечта компанияни назорат қилади.

Ушбу мақсадга эришиш учун:

- Компания қандай ҳолатларда консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузишга мажбурлигини белгиловчи қоидаларга аниқлик киритади;
- назорат қилиш принципларини аниқлайди ва ўрнатади;
- назорат принципларининг қўлланилишини тушунтиради;

⁵⁴ Ушбу мавзунини ёзишда [80, 2211-2244-бет]даги қоидалар ва амалий мисоллардан фойдаланилди.

- консолидациялашган молиявий ҳисобот тузишга қўйиладиган талабларни тушунтиради.

10-сон МҲХС консолидация методлари ва уларнинг консолидациялашган молиявий ҳисоботга таъсирини кўриб чиқмайди.

Стандартда қўйидаги атамаларга тавсиф берилган:

Консолидациялашган молиявий ҳисобот (consolidated financial statements) – бош компаниялар гуруҳининг молиявий ҳисоботи бўлиб, қайсики бош компания ва шўъба компанияларнинг активлари, мажбуриятлари, капитал, даромад ва харажатлар, пул оқимлари ягона компаниянинг активлари, мажбуриятлари, капитали, даромад ва харажатлари сифатида тақдим этилади.

Назорат (control of an investee) - инвестиция объектлари устидан назоратни ушлаб туради, агар инвестор инвестиция объектларига қатнашишидан оладиган ўзгарувчан даромадлар билан боғлиқ ҳолда рискка тортилса ёки шундай даромадни олиш ҳуқуқига эга бўлса, шунингдек, инвестиция объектига нисбатан ўз ваколатларини амалга ошириш орқали даромадга таъсир кўрсатиш имконияти мавжуд бўлса.

Гуруҳ (group) бу – шўъба компаниялар билан бош компания йиғиндисидан ташкил топади.

Назорат қилинмайдиги қатнашиш ҳиссаси (non-controlling interest) бу – шўъба компания капиталидаги ҳисса бўлиб, қайсики у бош компанияга тўғридан-тўғри ёки бошқа шўъба компаниялар орқали ҳеч қандай тааллуқли бўлмайди.

Бош компания (parent) бу – компания, қайсики унга битта ёки бир нечта компаниялар тааллуқли бўлади.

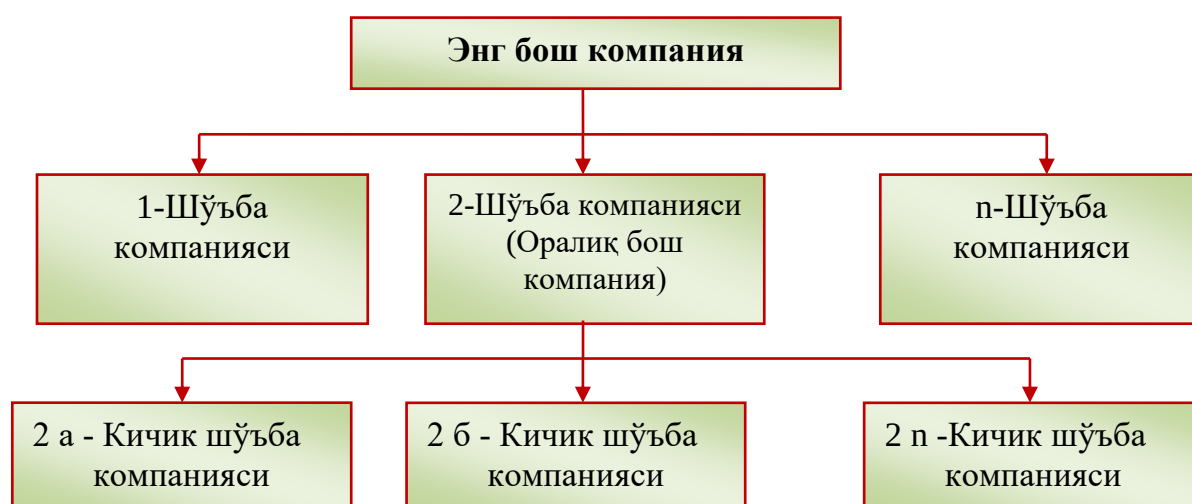
Таъсир кучи ҳуқуқи (power) бу – ҳозирги моментда салмоқли фаолиятни бошқариш имкониятларини тақдим этувчи ҳуқуқ.

Релевант фаолият (relevant activities) – ушбу МҲХС мақсадлари учун инвестиция объекти фаолияти, қайсики инвестиция объекти даромадига салмоқли таъсир кўрсатади.

Шўъба компания (subsidiary) бу – компания, қайсики бошқа (бош компания сифатида маълум бўлган) компания томонидан назорат қилинади.

Ҳуқуқий жиҳатдан қарайдиган бўлсак, ҳар бир компания мустақил ва алоҳида ажратилган бўлсада, иқтисодий нуқтаи назаридан эса бир нечта компаниялар ягона бир бутун тизим сифатида ҳисобот тақдим этиши мақсадга мувофиқдир.

Консолидациялашган молиявий ҳисобот тузадиган компаниялар гуруҳига бош компания ҳамда у томонидан назорат қилинадиган барча шўъба компаниялар киради. Бош компаниянинг структурасини куйидаги 8.1-расм орқали ифодалашимиз мумкин.



8.1-расм.Энг бош компаниянинг структураси

Масалан, М компания Д компаниясининг маълум акцияларига эгалик қилади. Бу акциялар миқдори унинг фаолияти устидан тўлиқ назорат ўрнатишлари учун етарли ҳисобланади. М компанияси ҳисоботи Д компаниясига киритилган инвестициялар ҳамда М ва Д компаниялар ўртасидаги операциялар бўйича қолдиқларни акс эттиради. Бироқ акциядорлар учун бу ахборотлар етарли эмас, чунки, Д компаниясига киритилган инвестициялар суммаси ушбу компания фаолиятининг реал картинасини акс эттира олмайди. Шу боис, консолидациялашган ҳисоботни тузишга объектив зарурият туғилади, қайсики ушбу ҳисоботда акциядорлар ҳам М компанияси

ҳам Д компаниясининг фаолияти натижаларини ягона компания сифатида кўра олишлари керак бўлади.

Шу боис, акциядорлар манфаатларини қаноатлантириш мақсадида ҳар қандай бош компания ўзининг ҳисоботидан ташқари алоҳида консолидациялашган молиявий ҳисоботларини тузишлари талаб этилади. Консолидациялашган молиявий ҳисобот тузадиган компаниялар гуруҳига бош компания ҳамда у томонидан назорат қилинадиган барча шўъба компаниялар киради. Агар компания бош компания томонидан назорат қилинса, у ҳолда консолидацияланган молиявий ҳисобот бу компанияларнинг фаолият турларидаги мавжуд фарқлардан қатъий назар тузилади.

Бош компания консолидациялашган молиявий ҳисоботни куйидаги ҳолатларда тузишга мажбур эмас:

- Бош компаниянинг ўзи бошқа компанияга нисбатан шўъба корхона ҳисобланса ва энг бош компания унга нисбатан шўъба корхона ҳамда бошқа компанияларга нисбатан оралиқ бош компанияларга консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузмасликка эътироз билдирмаса. Бунда оралиқ бош компания 100% бўлмаган шўъба корхона ҳисобланса, у ҳолда назорат қилмайдиган акциядорларнинг розилиги талаб этилади;
- бундай бош компаниянинг ҳиссали ва қарзли инструментлари очик фонд бозорида муомалада бўлмаса;
- оралиқ бош компания қимматли Қоғозлар Комиссияси ёки бошқа аналогик органларга фонд бозорида ўзининг ҳиссали ва қарзли қимматли қоғозларини жойлаштириш мақсадида ҳисобот тақдим қилишга мажбур бўлмаса;
- ушбу бош компаниянинг охирги ва ҳар қандай оралиқ бош компаниялари молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ очик кира олиш мумкин бўлган консолидациялашган молиявий ҳисоботни тайёрласа.

Инвестиция компанияси ҳисобланган бош компания консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузишга мажбур эмас. Инвестициявий компанияларнинг

шўъба корхоналарга киритган сармоялари 9-сон МХХС “Молиявий инвестициялар”га мувофиқ фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот орқали адолатли қийматда акс эттирилиши шарт.

Компания инвестициявий компания ҳисобланади, агарда:

- У бир ёки бир нечта инвестордан инвестиция портфелини бошқариш бўйича хизмат кўрсатишга алмаштириш билан пул маблағларини жалб этади;
- у ўзи жалб қилган маблағларни инвестиция қилиш мажбуриятини фақат курс қийматининг ўсиши натижасида даромад олиш ёки дивиденд, фоиз ёки бошқа турдаги инвестициявий даромадларни олиш мақсадида ўз зиммасига олади;
- у ўзининг инвестиция портфелини ва инвестициялаш самарадорлигини адолатли қиймат асосида баҳолайди.

Инвестор инвестиция объекти компаниясини назорат қилади, агар унда бир вақтнинг ўзида барча учта назоратни ташкил этувчилар элементлар мужассам бўлса:

- Таъсир кучи ҳуқуқининг (ваколати) мавжудлиги;
- инвестиция объекти — компаниясига қатнашишдан ўзгарувчан даромадларга бўлган ҳуқуқ;
- даромадга таъсир кўрсатиш мақсадида эгаллик ҳуқуқидан фойдаланиш имкониятлари.

Консолидациялашнинг умумий қоидалари. 10-сон МХХСга мувофиқ консолидациялашган молиявий ҳисобот тузишда компания активлар, мажбуриятлар, капитал, даромад ва харажатларнинг (бир хил бўлган) аналогик моддаларини қўшиб чиқиш йўли билан бош ва шўъба ташкилотлар молиявий ҳисоботларини ҳар бир сатр бўйича консолидациялайди.

Консолидациялашган молиявий ҳисобот ягона иқтисодий ташкилот сифатидаги гуруҳ тўғрисида молиявий ахборотларни тақдим эта олишлари учун қуйидаги ҳаракатларни амалга оширилади:

- Бош компаниянинг ҳар бир шўъба корхонага инвестицияларининг баланс қиймати ва бош компанияга тааллуқли бўлган ҳар бир шўъба корхона капитали қисми элиминацияланади (яъни ўзаро чиқарилиб ташланади);

- бирлашиши натижасида гудвил юзага келиши мумкин, қайсики молиявий ҳолат тўғрисидаги консолидациялашган ҳисоботда алоҳида сатрда акс эттирилади;

- ҳисобот даври учун консолидацияланадиган шўъба компаниялар фойда ва зарарлардаги назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси аниқланади;

- консолидациялашадиган шўъба компаниялар соф активларидаги назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси бош компания акциядорлари капиталидан алоҳида кўрсатилади.

Соф активларда назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси таркиб топади:

- бизнесни бирлаштириш санасида шўъба компаниялар соф активини назорат қилмайдиган қатнашиш ҳиссаси;

- харид қилиш моментида ҳисобот санасига қадар шўъба компания капитали ўзгаришидаги назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси.

Гуруҳ компаниялари ўртасида мавжуд бўлган гуруҳ ичидаги қолдиқлар, операциялар, даромадлар ва харажатлар тўлиқ чиқарилиб ташланиши керак.

Консолидациялашган молиявий ҳисобот тузишда бош компания ва шўъба компаниялар молиявий ҳисоботлари бир ҳисобот санасида тузилган бўлиши шарт. Агар бош компаниянинг ҳисобот санаси шўъба компаниянинг ҳисобот санасидан фарқ қилса 10-сон МҲХСга мувофиқ шўъба компания бош компаниянинг ҳисобот санасига қўшимча молиявий ҳисобот тузиши талаб этилади.

Бундай ҳолларда ушбу сана ва бош компания ҳисобот санаси оралиғида юз берган салмоқли битимлар ёки ҳодисаларнинг таъсири коррективировка киритиш орқали инобатга олинади.

Консолидациялашган молиявий ҳисобот гуруҳнинг ягона ҳисоб сиёсати асосида шаклланади. Агар гуруҳда биронта компаниянинг қайсидир ҳисоб

объектлари ёки операцияларига нисбатан ҳисоб сиёсати гуруҳнинг ҳисоб сиёсатига мувофиқ келмаса, бундай ҳолларда ҳисобот консолидацияси мақсадлари учун коррективкаларни киритиш керак.

Консолидациялаш жараёнини даставвал энг оддий ҳолатларда қўлланиладиган уч босқичли тизимда кўриб ўтайлик (8.2-рasm ва 8.1-жадвал).



8.2-рasm. Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботни консолидациялаш босқичлари.

1-босқич. Бош компаниянинг активлари, мажбуриятлари ва капитали моддалари шўба компаниянинг айнан шундай моддалари билан бирлаштирилади. Бунда ҳеч бир тўғирлашлар амалга оширилмайди, ҳисоботнинг мос моддалари қўшиб чиқилади. Масалан, асосий воситалар бўйича:

Консолидацияланган асосий воситалар = Бош компаниянинг асосий воситалари + шўъба компаниянинг асосий воситалари = 220000 + 125000 = 345000 п.б.

Балансинг бошқа моддалари бўйича ҳам худди шундай ҳисоб-китоблар амалга оширилади.

2-босқич. Ушбу босқичда қўйидаги жараёнлар амалга оширилади:

- Бош компаниянинг ҳар бир шўъба компанияга киритган инвестициясининг баланс қиймати бекор қилинади. Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот маълумотларидан кўриниб турибдики, бош компания шўъба компанияга 110000 п.б. миқдорида инвестиция киритган. Консолидация жараёнида ушбу сумма акс эттирилмайди. Бунинг учун эса консолидация жадвалидаги 2-босқичда алоқадор устунда ушбу суммани чегириш мақсадида минус ишораси билан -110000 п.б. кўрсатиш лозим бўлади. Натижада жами устунда рақам бўлмайди.

- Бош компаниянинг ҳар бир шўъба компания капиталидаги ҳиссасининг баланс қиймати бекор қилинади. Ҳисоботда ушбу сумма 125000 п.б.ни ташкил этади. Консолидация жараёнида ушбу сумма акс эттирилмайди. Бунинг учун эса 2-босқичга тааллуқли бўлган устунга ушбу суммани бекор қилиш учун минус ишораси билан -125000 п.б. акс эттирамыз. Натижада жадвалнинг жами устунда рақам бўлмайди.

- Шўъба компания капиталида бошқа акциядорларнинг ҳиссаси асосида бош компаниянинг харид қилингандан кейин шўъба компаниянинг тақсимланмаган фойдасидаги муносаиб ҳиссаси аниқланади. Бизнинг мисолда шўъба компаниянинг хусусий капиталида 20% миқдорида бошқа акциядорларнинг ҳиссаси мавжуд, қайсики ушбу фоизга муносаиб тақсимланмаган фойдадаги ҳиссаси консолидацияланган ҳисобот тузишда ушбу гуруҳ компанияларга алоқаси бўлмайди. Бу сумма бизнинг мисолда 11400 п.б. ташкил этади (57000 x 20%). 2-босқичга алоқадор устунда шўъба компаниянинг тақсимланмаган фойда сатрида -11400 п.б. ни чегириш мақсадида минус ишораси билан акс эттирамыз. Натижада, тақсимланмаган

фойданинг консолидацияланган ҳисоботда жами суммаси 153600 п.б. (165000 – 11400) ташкил этади.

- Назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси (НҚҚХ) тан олинади. Бош компания шўъба компаниянинг 80%лик ҳиссасига эгалик қилади. Шу сабабли, НҚҚХ шўъба компаниянинг соф активларига нисбатан 20% бўлади (100%-80%). Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда 20x8 йил 31 декабрь ҳолати бўйича шўъба компаниянинг соф активлари 182000 п.б.ни ташкил этган (125000 +57000). У ҳолда НҚҚХ 36400 п.б. га тенг бўлади (182000 x 20%). Консолидациялаш қоидаларига мувофиқ консолидацияланган ҳисоботда НҚҚХ алоҳида сатрда акс эттирилиши талаб этилади. Демак, балансда НҚҚХ учун алоҳида сатр очилиб унинг суммаси 36400 п.б.ни ташкил этади.

- Консолидациялаш жараёнида юзага келган Гудвил тан олинади. Бу ҳисоблаш учун қуйидаги кўрсаткичлар керак бўлади:

1. Бош компания томонидан узатилган рағбатлантиришларнинг адолатли қиймати. Бунинг учун бош компаниянинг шўъба компанияга киритган инвестициянинг миқдорини оламиз. Ушбу сумма 110000 п.б. ни ташкил этмоқда. Консолидация вақтида инвестициянинг адолатли қиймати ўзгармаган деб қараймиз.

2. Харид моментида (20x8 й 31 декабрь) НҚҚХ шўъба компаниянинг соф активлари (фақат хусусий капиталига) нисбатан 25000 п.б. эканлигини аниқлаймиз (125000 x 20%).

3. Бизнесни босқичма босқич консолидациялаш жараёнида харид санасида харид қилинган ҳиссасининг адолатли қиймати қўшишлиши керак. Бу бизнинг мисола қайд этилмаган.

4. Шўъба компаниянинг харид санасида соф активи 125000 п.б. ни ташкил этади.

Гудвил 10000 п.б. га тенг бўлади (110000+25000-125000).

3-босқич. Гуруҳга кирган ташкилотлар ўртасидаги активлар, капитал ва мажбуриятлар билан боғлиқ бўлган операциялар чиқариб ташланади.

Қуйида бош ва шўъба компанияларнинг 20х8 йил 31 декабрь ҳолати бўйича молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботи ва уларни консолидациялаш тартиби келтирилган

8.1-жадвал

Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот кўрсаткичларини консолидациялаш

Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот кўрсаткичлари	Бош компания (БК)	Шўъба компания (ШК)	1-босқич	2-босқич	3-босқич	Жами
А	1	2	3	4	5	6
Активлар:						
Асосий воситалар	220000	125000	345000			345000
ШКга инвестиция	110000	0	110000	-110000		0
Гудвил (бизнесни бирлаштиришда юзага келган)				10000		10000
Муддати узайтирилган солиқ активлари	12000		12000			12000
Товар-моддий захиралар	89000	52000	141000			141000
Дебиторлик қарзлари:						
Шўъба компания қарзлари	10000		10000		-10000	0
Бошқа компаниялар қарзлари	45000	23000	68000			68000
Пул маблағлари ва пул эквивалентлари	35000	12000	47000			47000
Жами активлар	521000	212000	733000			623000
Капитал ва мажбуриятлар						
Бош компанияга тааллуқли бўлган хусусий капитал:						
350000 акция 1 п.б.	350000		350000			350000
Шўъба компания хусусий капитали:						
125000 акция 1 п.б.		125000	125000	-125000		0
Таксимланмаган фойда	108000	57000	165000	-11400		153600
Назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси (НҚҚХ)				36400		36400
Мажбуриятлари:						
Узоқ муддатли мажбуриятлар:						
Муддати узайтирилган солиқ мажбуриятлари	8000	5000	13000			13000
Қисқа муддатли мажбуриятлар:						
Кредиторлик қарзи:						
Бош компанияга		10000	10000		-10000	0
Бошқа кредиторлик қарзлари	38000	15000	53000			53000
Қисқа муддатли кредитлар ва қарзлар	17000		17000			17000
Жами капитал ва	521000	212000	733000			623000

мажбуриятлар						

Молиявий ҳолат тўғрисидаги консолидациялашган молиявий ҳисобот (КМХ). Молиявий ҳолат тўғрисида КМХ тузишдан олдин қуйидаги босқичлардаги ишлар амалга оширилади:

1-босқич. Шўъба компаниясининг (ШК) харид санасида ва ҳисобот санасида соф активлари (СА) қийматини ҳисоблаш.

	Харид санасида	Ҳисобот санасида
Акциядорлик капитали	X	X
Эмиссион даромад	X	X
Қайта баҳолаш резерви (ШК МХХ бўйича)	X	X
Тақсимланмаган фойда	X	X
+/- тақсимланмаган фойда суммасига коррективировка	-	(X)
+/- адолатли қийматига коррективировка	X/(X)	X/(X)
+/- муддати узайтирилган солиққа коррективировка	X/(X)	X/(X)
+/- бошқа коррективировка (ҳисоб сиёсати, хатолар)	X/(X)	X/(X)
Жами	X	X

2-босқич. Гудвил ҳисоби.

1) Харид санасида:

Харид санасида гудвил = Бош компанияга (БК) инвестиция + харид санасида назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси (НҚҚХ) – харид санасида соф активлар (СА).

2) Ҳисобот санасида:

Ҳисобот санасида гудвил = Харид санасидаги гудвил – харид санасидан кейин гудвил қадрсизланиши.

3-босқич. Назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссасини (НҚҚХ) ҳисоблаш.

1) Харид қилиш санасида

НҚҚХ харид қилиш санасида ҳисоблашнинг иккита методи амал қилади.

Харид санасида ШКнинг САларига мутаносиб равишда:

- Харид қилиш санасида НКҚХ = % НКҚХ x Харид қилиш санасида

СА

- Адолатли қиймати бўйича (тўлиқ гудвил)

2) Ҳисобот санасида:

Ҳисобот санасига НКҚХ = харид қилиш санасида НКҚХ + %НКҚХ x харид санасидаги СА ўзгариши

4-босқич. Гуруҳнинг тақсимланмайдиган фойдаси (ГрТФ)ни ҳисоблаш.

БКнинг тақсимланмаган фойдаси	X
Бўлиши мумкин бўлган коррективировка:	
- БК томонидан эълон қилинган дивидендлар	(X)
+ ШКдан олинадиган дивидендлар	X
БКнинг ҳисобот санасида жами тақсимланмаган фойдаси	X
+/- Харид қилиш санасидан кейинги ишлаб топилган ШК фойдасидаги ҳиссаси	X/(X)
- Гуруҳнинг реализация қилинмаган фойдаси (агар у ШК САларини ҳисоблашда ҳисобга олинмаган бўлса)	(X)
- Реализация қилинмаган фойдадан муддати ўтган солиқ	X
- Харид қилиш санасидан гудвил қадрсизланиши	(X)
- Гуруҳнинг жами тақсимланмаган фойдаси	X

Гуруҳнинг тақсимланмаган фойдаси молиявий ҳолат тўғрисидаги консолидациялашган ҳисоботнинг капитал бўлимида акс эттирилади.

5-босқич. Гуруҳнинг қайта баҳолаш резерви (ҚБР).

Гуруҳнинг ҚБР = БК ҚБР + харид қилинган санадан кейин ШК ҚБР ўзгаришидаги ҳиссаси.

Юқоридаги 5 босқичдаги ҳисоб-китоблар амалга оширилгандан сўнг умумий қоидага мувофиқ бош компания ва шўъба компанияларнинг актив ва мажбуриятлари сатрлар бўйича коррективировкаларни ҳисобга олинган ҳолда жамлаш орқали молиявий ҳолат тўғрисида консолидациялашган молиявий ҳисобот тузилади (8.2-жадвал).

8.2-жадвал

Молиявий ҳолат тўғрисида консолидациялашган молиявий ҳисобот⁵⁵

⁵⁵©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году. 2219 с. Муаллиф томонидан қайта ишланган.

МХҲ моддалари	БК	ШК	Гуруҳ	Изоҳ
Айланма маблағлардан ташқари активлар: Гудвил	-	-	Г	2-боскичда амалга оширилган ҳисоб-китоблар
Шўба корхоналарга инвестициялар	Б	-	-	Чиқариб ташланади
Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар	Б	Ш	Б+Ш	+/- гуруҳ ичидаги узатишлар билан боғлиқ коррективкалар, бизнесни бирлаштиришда ШК активларини адолатли қиймати бўйича қайта баҳолаш
Номоддий активлар	Б	Ш	Б+Ш	+/- гуруҳ ичидаги узатишлар билан боғлиқ коррективкалар, бизнесни бирлаштиришда ШК активларини адолатли қиймати бўйича қайта баҳолаш
Бошқа айланма маблағлардан ташқари активлар	Б	Ш	Б+Ш	+/- бўлиши мумкин бўлган коррективкалар
Жорий активлар: Захиралар	Б	Ш	Б+Ш	+/- бўлиши мумкин бўлган коррективкалар
Дебиторлик қарзлари	Б	Ш	Б+Ш	- гуруҳ ичидаги операциялар бўйича қарздорлик
Пул маблағлари	Б	Ш	Б+Ш	+ гуруҳ ичидаги ҳисоб-китоблар бўйича пул маблағлари
Бошқа жорий активлар	Б	Ш	Б+Ш	+/- бўлиши мумкин бўлган коррективкалар
Хусусий капитал: Акциядорлик капитали	Б	Ш	Б	Фақат Б
Эмиссион капитал	Б	Ш	Б	Фақат Б
Қайта баҳолаш резерви	Б	Ш	ҚБР	5-боскичдаги ҳисоб-китоблар
Тақсимланмаган фойда	Б	Ш	ТФ	4-боскичдаги ҳисоб-китоблар
Назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси	-	-	НҚҚҲ	3-боскичдаги ҳисоб-китоблар
Мажбуриятлар	Б	Ш	Б+Ш	- гуруҳ ичидаги ҳисоб-китоблари бўйича қарздорлик

Изоҳ: БК - бош компания, ШК – шўба компания, Б-бош, Ш-шўба

Дастлаб, энг оддий ҳолатларда, хусусан шўъба корхонага қилинган инвестиция 100% ҳисобланган ҳамда ҳеч қандай қўшимча коррективкаларни талаб этилмайдиган ҳолларда консолидациялашга мисолларни кўриб ўтамиз.

1-мисол. М компанияси Д компаниясининг 100%лик акциясини \$5.000.000 га хариб қилиб олган. Харид санасида Д компаниясининг тақсимланмаган фойдаси \$3.500.000 ташкил этади. Д компаниясининг активлари адолатли қиймати унинг баланс қийматига мувофиқ келади [4, 2220-2234-б. 1-8-мисоллар].

Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот моддалари	М \$000	Д \$000
Д шўъба компаниясига инвестиция	5.000	
Бошқа соф активлари	10.000	5.000
	15.000	5.000
Акциядорлик капитали	9.000	1.000
Тақсимланмаган фойда	6.000	4.000
	15.000	5.000

Талаб этилади. Гуруҳнинг 2013 йил 31-декабрь ҳолати бўйича молиявий ҳолат тўғрисидаги консолидациялашган молиявий ҳисоботини тузиш.

Ечиш.

Гуруҳнинг 2013 йил 31-декабрь ҳолати бўйича молиявий ҳолат тўғрисидаги консолидациялашган молиявий ҳисоботи

Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот моддалари	\$000
Гудвил (2-ХК)	400
Бошқа соф активлар (10.000 + 5.000)	15.000
	15.400
Акциядорлик капитали	9.000
Тақсимланмаган фойда (3-ХК)	6400
	15.400

1-ҳисоб-китоблар. Шўъба компаниянинг харид санасидаги соф активлари

Акциядорлик капитали.....1.000

Тақсимланмаган фойда.....3500

Соф активлар.....**4.500**

2-ҳисоб-китоблар. Гудвил

Узатилган рағбатлантиришлар.....5.000

Шўъба компаниянинг харид қилиш санасида соф активлари.....4.500

Гудвил (5.000 – 4.500).....500

Ҳисобот санасида гудвилнинг қадрсизланиши.....100

Ҳисобот санасида гудвил (500 -100).....400

3-ҳисоб-китоблар. Гуруҳнинг тақсимланмаган фойдаси

Бош компаниянинг тақсимланмаган фойдаси.....6.000

Харид қилиш санасидан кейинги

тақсимланмаган фойда (4.000 – 3500).....500

Гудвил қадрсизланиши.....100

Гуруҳнинг тақсимланмаган фойдаси (6000+500-100).....**6400**

2-мисол. 2012 йил 31 декабрида М компанияси Д компаниясининг 80% оддий акцияларини \$10.000.000 га харид қилиб олди. Д компаниясининг ушбу санага тақсимланмаган фойдаси \$2.000.000. Қуйида Д компаниясининг харид санасида адолатли қиймати тўғрисидаги маълумотлар келтирилган.

Актив	Баланс қиймати \$000	Адолатли қиймати \$000	Изоҳ
Бино	3.000	7.000	Харид санасида хизмат қилиш муддати 4 йил
Ер	5.000	4.500	-

Д компаниясининг бошқа соф активларининг харид санасида адолатли қиймати унинг баланс қийматига тенг. Гудвилнинг қадрсизланиши борасидаги 2013 йил 31 декабрда ўтказилган тест натижалари шуни кўрсатадики, унинг қадрсизланиши \$200.000 ни ташкил этмоқда.

2013 йил 31 декабрь ҳолати бўйича молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот

	М. \$000	Д. \$000
Д компаниясига инвестиция	10.000	
Бошқа соф активлар	20.000	15.000
	30.000	15.000
Акциядорлик капитали	14.000	6.000
Тақсимланмаган фойда	16.000	9.000
	30.000	15.000

Талаб этилади: 2013 йил 31 декабрь ҳолати бўйича молиявий ҳолат тўғрисидаги консолидациялашган ҳисоботни тузиш, агар:

- 1) Харид санасида назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси соф активларнинг адолатли қийматига пропорционал ҳисобга олинади;
- 2) харид санасига назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси адолатли қиймат бўйича баҳоланади ва у 2.600 га тенг.

Ечиш.

1) **Молиявий ҳолат тўғрисида консолидациялашган ҳисобот \$000**

Гудвил (2-ХК)	600
Бошқа соф активлар (20.000+15.000+3000-500).....	<u>37500</u>
	38100
Акциядорлик капитали.....	14000
Тақсимланмаган фойда (4-ХК).....	20600
Назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси (3-ХК).....	<u>3500</u>
	38.100

Ҳисоб-китоблар.

1-Ҳисоб-китоб (1-ХК). Шўъба компаниянинг соф активлари

Акциядорлик капитали	6.000	6.000
Тақсимланмаган фойда	2.000	9.000
+Бинолар қиймати коррективровкеси	4.000	3.000
-Ер қиймати коррективровкеси	(500)	(500)
	11.500	17.500

2-Ҳисоб-китоб (2-ХК.) Гудвил

Инвестиция.....	10.000
+Харид санасида НКҚХ (20%x11.500).....	2.300
Харид санасида соф активлари.....	<u>(11500)</u>
Харид санасида гудвил.....	800

3-Ҳисоб-китоб (3-ХК). Назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси

Харид санасида НКҚХ.....	2.300
Соф активлар ўзгариши НКҚХ ҳиссаси (20%(17.500-11.500)).....	<u>1.200</u>
Ҳисобот санасида НКҚХ.....	3.500

4-Ҳисоб-китоб. Гуруҳнинг тақсимланмаган фойдаси

Мнинг тақсимланмаган фойдаси.....	16.000
Соф активлар ўзгаришида бош компаниянинг ҳиссаси.....	4.800
Гудвилнинг қадрсизланиши.....	<u>200</u>
Гуруҳнинг тақсимланмаган фойдаси.....	20.600

2) Молиявий ҳолат тўғрисида консолидациялашган ҳисобот

Гудвил (2-ҲК).....	900
Бошқа соф активлар (20.000+15.000+3.000-500).....	<u>37.500</u>
	38.400

Акциядорлик компанияси.....	14.000
Тақсимланмаган фойда (4-ҲК).....	20.640
Назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси.....	<u>3760</u>
	38.400

Ҳисоб-китоблар

1-Ҳисоб-китоб (1-ҲК). Шўба компаниянинг соф активлари

	Харид қилиш санасида	Ҳисобот санасида
Акциядорлик капитали	6.000	6.000
Тақсимланмаган фойда	2.000	9.000
+Бино қийматига коррективировка	4.000	3.000
-Ернинг қийматига коррективировка	(500)	(500)
	11500	17500

2-Ҳисоб-китоб (2-ҲК)

Инвестиция	10.000
+Харид санасида НКҚХ (шарт).....	2.600
Харид санасида соф активлар.....	<u>(11500)</u>
Харид санасида гудвил.....	1100
Гудвилнинг қадрсизланиши.....	<u>(200)</u>
Ҳисобот санасида гудвил.....	900

3-Ҳисоб-китоб (3-ҲК). Назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси

Харид санасида НКҚХ.....	2.600
Соф активлар ўзгаришида НКҚХнинг ҳиссаси (20% (17500-11500))....	1200

Гудвилнинг қадрсизланишида НКҚХ.....3760

4-Ҳисоб-китоб (4-ҲК). Гуруҳнинг тақсимланмаган фойдаси

Мнинг тақсимланмаган фойдаси.....1600

Соф активлар ўзгаришида бош компания ҳиссаси.....4800

Гудвилнинг қадрсизланиши (80% x 200)..... (160)

Гуруҳнинг тақсимланмаган фойдаси.....**20640**

Манба:©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году. 2222-2232 с. Муаллиф томонидан қайта ишланган.

Консолидация коррективкалари. Консолидациялашган молиявий ҳисоботни шакллантиришда дебиторлик ва кредиторлик қарзларининг гуруҳ ичидаги суммалари ўзаро ёпилади. Агар гуруҳ ичидаги ҳисоб-китоблар ўзаро текшируви натижасида қарздор томондан ўтказилган, лекин олувчи томонидан ҳисобга олинмаган пул маблағлари мавжудлиги аниқланса, бундай ҳолларда гуруҳ ичидаги қарздорлиги ва пул олувчининг пул маблағлари счётидаги қолдиғи бўйича коррективка киритилиши талаб этилади.

3-мисол. М компанияси Д компаниясига нисбатан бош ҳисобланади. Ҳисобот даврининг охирида Д компанияси М компаниясига \$200 ўтказди. Лекин бу сумма ҳисобот санасида М компаниясининг ҳисоб-китоб счётига келиб тушмади. Натижада, М компаниясининг ҳисобот санасида дебиторлик қарзи Д компаниясидан олинishi керак бўлган \$600 иборат бўлди. Д компаниясининг М компаниясига нисбатан кредиторлик қарзи эса ҳисобот санасида \$400 ни ўз ичига олади.

Топшириқ. Гуруҳ ичидаги қолдиқларни чиқариб ташлаш учун коррективка ёзувларини тузиш.

Ечиш. Бунинг учун қуйидаги коррективка ёзувлари берилади.

Д-т Пул маблағлари.....\$200

Д-т Кредиторлик қарзлари.....400

К-т Дебиторлик қарзи..... \$600

Гуруҳ ичидаги операциялар бўйича товарлар реализациясида реализация қилинмаган фойда юзага келиши мумкин.

Консолидациялашган молиявий ҳисобот реализация қилинмаган фойда захиралар қийматини ҳамда гуруҳнинг консолидациялашган тақсимланмаган фойдасининг камайишига олиб борилади.

4-мисол. Бош компания шўба компанияга \$10.000 товар сотди. М компанияси учун сотилган товарлар таннари \$6.000. Ҳисобот санасида шўба компаниянинг омборхонасида ушбу товардан бош компаниядан харид қилиш баҳосида \$2.000 суммада қолдиқ қолган.

Топшириқ. Гуруҳнинг реализация қилинмаган фойдасини ҳисобланг.

Ечиш. Ушбу товарларни жўнатишдаги реализация қилинмаган фойда куйидаги тартибда ҳисобланади.

М компаниясининг сотишдан фойдаси = \$10.000 - \$6.000 = \$4.000

Д компанияси ташқарига 20%лик товарни сотмади (\$2.000 / \$10.000)

Демак, гуруҳнинг реализация қилинмаган фойдаси \$800 ни ташкил этмоқда (\$4.000 x 20%).

Агар ички гуруҳ операциялари бўйича сотувчи бош компания бўлса, бундай ҳолларда реализация қилинмаган фойда гуруҳнинг тақсимланмаган фойдаси орқали чиқарилади.

5-мисол. М компаниясига Д компаниясининг 75% акциядорлик капитали, яъни \$40.000 тааллуқлидир. Бизнесни бирлаштириш санасида Днинг тақсимланмаган фойдаси \$15.000 ни ташкил этади. М компанияси харид санасида назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси соф активларнинг адолатли қийматига пропорционал тарзда ҳисобга олинади.

Ҳисобот йили давомида М компанияси Д компаниясига \$10.000 миқдорида товар сотди ва бу битим бўйича \$3.000 фойда олди. Ҳисобот санасида Д компаниясининг омборхонасида М компанияси билан битим бўйича олинган товарлардан 20% қолдиқ қолди.

Ҳисобот санасида молиявий ҳолат тўғрисида умумлаштирилган ҳисобот куйидаги кўринишга эга.

Ҳисобот моддалари	М. \$000	Д. \$000
Дга инвестиция	40.000	
Бошқа соф активлари	140.000	70.000

	180.000	70.000
Акциядорлик капитали	100.000	20.000
Тақсимланмаган фойда	80.000	50.000
	180.000	70.000

Топшириқ. Молиявий ҳолат тўғрисида консолидациялашган молиявий ҳисобот тузиш.

Ечиш.

Молиявий ҳолат тўғрисида консолидациялашган молиявий ҳисобот (\$ 000)

Гудвил (2-ХК).....	13.750
Бошқа соф активлар (140.000 + 70.000 – 600).....	<u>209.400</u>
	223.150
Акциядорлик капитали.....	100.000
Тақсимланмаган фойда (4-ХК).....	105.650
Назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси.....	<u>17.500</u>
	223.150

1-Ҳисоб-китоб. Днинг соф активлари ҳисоби

	Ҳарид қилиш санасида	Ҳисобот санасида
Акциядорлик капитали	20.000	20.000
Тақсимланмаган фойда	15.000	50.000
	35.000	70.000

2-Ҳисоб-китоб. Гудвил.

Инвестиция.....	40.000
Харид санасида НКҚХ (25% x 35.000).....	8.750
Харид санасида соф активлар.....	<u>(35.000)</u>
Харид санасида гудвил.....	13.750

3-Ҳисоб-китоб. Назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси

Харид санасида НКҚХ.....	8.750
Соф активларни тўлдиришдаги ҳиссаси (25% x (70.000 – 35.000)).....	<u>8.750</u>
	17.500

4-Ҳисоб-китоб. Гуруҳнинг тақсимланмаган фойдаси

Мнинг тақсимланмаган фойдаси.....	80.000

Днинг соф активларидаги ҳиссаси(75%(70.000-35000)).....26.250

Реализация қилинмаган фойдаси.....(600)

105.650

Агар товарларни сотувчи шўъба корхона бўладиган бўлса, реализация қилинмаган фойда соф активларни ҳисоб-китоб қилишда чегирилади.

Гуруҳ ичида асосий воситаларни (ер, бино, машина ва асбоб-ускуналарни) узатиш бўйича операциялар. Асосий воситаларни гуруҳ ичида сотишда сотувчи компания ушбу операциядан фойда ва зарарларни акс эттиради. Харидор компания эса асосий воситаларнинг ўзининг молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботида харид қийматида қабул қилинади ва шу асосда унга депрессияция ҳисоблайди. Гуруҳ нуқта назаридан ҳисоботда асосий воситаларни узатиш бўйича операция худди рўй бермагандек натижалар асосида акс эттириш талаб этилади. Бунинг учун консолидация жараёнида қуйидаги коррективкалар амалга ошади:

- Битим бўйича молиявий натижалар инобатга олинмайди ва чиқарилиб ташланади;
- ҳисобланган депрессияция коррективка қилинади.

7-мисол. М компаниясига Д компаниясининг 75%лик оддий акциялари тааллуқлидир. 2013 йил 1 январида М компанияси Д компаниясига \$50.000 асосий воситасини сотди ва \$10.000 фойда ишлаб топди. Шўъба корхона ушбу асбоб-ускунадан фойдаланади. 2013 йил 1 январь ҳолатига кўра кутилаётган фойдали хизмат муддати 10 йил.

Топшириқ. Консолидациялашган ҳисоботда асосий воситаларни ички гуруҳ сотиши бўйича зарур коррективкаларни амалга ошириш.

Ечиш. Консолидацияланган ҳисоботда реализация қилинмаган фойда тўлиқ чиқариб ташланиши керак. 2013 йил 1 январь ҳолати бўйича молиявий ҳолат тўғрисидаги консолидациялашган ҳисоботда асбоб-ускуналарнинг қиймати \$40.000 (\$50.000 - \$10.000) бўлиши керак. Фойда ва зарарлар тўғрисидаги консолидациялашган ҳисоботда эса фойда \$10.000 га камайтирилиши талаб этилади.

Шунингдек, ҳар йили фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда асосий воситалар амортизацияси асосий воситалар қийматига корреспонденцияланган ҳолда камайтирилиши керак:

1) Реализация қилинмаган фойда чиқариб ташланади

Д-т Асосий воситаларни сотишдан даромад..... \$10.000

К-т Асосий воситалар (Ер, бино, машина ва асбоб-ускуналар)...\$10.000

2) Ортиқча ҳисобланган депресиация

Д-т Асосий воситалар (Ер, бино, машина ва асбоб-ускуналар)...\$1.000

К-т Депресиация харажатлари.....\$1.000

Дивидендлар. Харид санасидан кейин олинган фойдадан тўланадиган эълон қилинган дивидендлар бўйича коррективкалар қуйидаги тартибда амалга оширилади:

Дивиденд эълон қилган компания қуйидаги бухгалтерия ёзувини беради.

Д-т Тақсимланмаган фойда.....X

К-т Дивидендлар бўйича жорий мажбуриятлар.....X

Агар шўъба компания дивидендни эълон қилса бош компания ўзининг дивиденддаги ҳиссасини тан олиши керак.

Д-т Дивидендлар бўйича дебиторлик қарзи.....X

К-т Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот.....X

Молиявий ҳолат тўғрисидаги консолидациялашган ҳисоботда бош компания томонидан эълон қилинган дивидендлар ҳамда шўъба компания томонидан эълон қилинган дивидендларда назорат қилинмайдиган томонлар ҳиссаси акс эттирилади.

Харид санасигача ишлаб топилган фойдадан тўланадиган эълон қилинган дивидендлар бўйича коррективкалар консолидация амалга оширилгунга қадар қуйидаги тартибда амалга оширилади:

Д-т Дивидендлар бўйича дебиторлик қарзлари.....X

К-т Инвестициялар.....X

8-мисол. М бош компанияга Д шўъба компаниясининг 90%лик акциялари тааллуқли. Ҳисобот санасига қадар (2013 йил 31-декабрь) М компанияси \$15.000 суммага, шўъба компания эса \$8.000 суммага дивиденд эълон қилди.

Д компаниясининг соф активлари ташкил этади:

	Харид санасида	Ҳисобот санасида
Акциядорлик капитали	30.000	30.000
Тақсимланмаган фойда	28.000	45.000 (Дивиденд эълон қилингунга қадар)
	58.000	75.000

Дивидендлар ҳисобга олингунга қадар Мнинг тақсимланмаган фойдаси \$70.000ни ташкил этади.

Топшириқ. Ҳисоботни консолидациялаш мақсадида зурур коррективкаларни амалга ошириш.

Ечиш.

- 1) Бош компанияда дивидендларни тан олиш:

Д-т Тақсимланмаган фойда..... \$15.000

К-т Дивиденд бўйича қарздорлик..... \$15.000

- 2) Шўъба компанияда дивидендларни тан олиш:

Д-т Тақсимланмаган фойда..... \$8.000

К-т Дивиденд бўйича қарздорлик..... \$8.000

Шўъба компанияси эълон қилган дивидендларнинг умумий суммасида бош компания \$7.200 (90%) тааллуқлидир. Назорат қилинмайдиган томонларнинг ҳиссаси \$800 (10%)ни ташкил этади.

- 3) Днинг дивиденд кўринишдаги даромадидан Мнинг ҳисобида тан олинади:

Д-т Дивидендлар бўйича дебиторлик қарзи..... \$7.200

К-т Дивидендлар кўринишидаги даромадлар..... \$7.200

- 4) Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот консолидациясида моддалар элиминацияси:

Д-т Дивиденд бўйича кредиторлик қарзлари..... \$7.200

К-т Мнинг дивидендлар бўйича дебиторлик қарзлари..... \$7.200

5) Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот консолидациясида моддалар элиминацияси:

Д-т Мда дивиденд кўринишидаги даромад.....\$7.200

Д-т Д дивидендида назорат қилинмайдиган томонлар ҳиссаси.....\$800

К-т Днинг тақсимланмаган фойдаси..... \$8.000

Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботни консолидациялаш. Бош компания ўзининг фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботини тайёрлашда компания шўба корхоналардан олган дивиденд кўринишидаги даромадларини ҳам ҳисоботга киритади.

Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳамда бошқа тўплам даромадлар тўғрисидаги консолидациялашган ҳисобот ягона компаниянинг концепциясига мувофиқ ҳолда шакллантирилиши шарт (гуруҳ ичидаги операциялар натижалари чиқариб ташланади).

Агар бош компанияга шўба компаниянинг 100% акциясидан камроғига эгалик қилса, консолидациялашган фойда ва зарарлар ҳамда бошқа тўплам даромадалар ҳисоботда фақат назорат қилинмайдиган акциядорларнинг шўба корхона фойдасидаги ва шўба корхонанинг бошқа тўплам даромадларидаги ҳиссаси акс эттирилади.

Шўба компания томонидан бош компания фойдасига тақсимланган дивиденд ички гуруҳ операцияси ҳисобланади. Шу сабабли, у тўлиқ чиқариб ташланади. Назорат қилинмайдиган акциядорларга тааллуқли бўлган шўба корхона дивидендининг бир қисми ҳисобот санасида назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссасини аниқлашда (молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда) ҳисобга олинади. Шу боис, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда фақат шўба корхона, ассоциациялашган корхона, қўшма корхоналардан ташқари бўлган компаниялардан олинган дивидендлар акс эттирилади.

Фойда ва зарарлар тўғрисидаги консолидациялашган ҳисоботни барча коррективкалари ҳисобга олинган ҳолда шакллантириш схемасини қуйида келтирамыз:

**Гурухнинг тушуми = БКнинг тушуми + ШКнинг тушуми – гурух
ичидаги операциялар бўйича тушум**

Минус

- 1) Гурухнинг сотиш таннархи = БКнинг сотиш таннархи + ШКнинг сотиш таннархи – гурух ичидаги операциялар сотиш таннархи;
- 2) Реализация қилинмаган фойда;
- 3) Гурухнинг операцион даромадлари/харажатлари = БКнинг операцион даромадлари/харажатлари + ШКнинг операцион даромадлари/харажатлари
- 4) Гудвилнинг қадрсизланиши

Солиқгача жами гурух фойдаси

Минус

Гурух солиғи = БК солиғи + ШК солиғи

Давр давомида жами гурух фойдаси, шу жумладан,

ШК фойдасида назорат қилинмайдиган ҳиссаси

БК акциядорларига оид фойда

Бошқа тўплам даромадлар (БТД) = БК БТД + ШК БТД

Давр давомида гурухнинг жами тўплам даромади, шу жумладан,

ШК тўплам даромадида назорат қилинмайдиган ҳиссаси

БК акциядорларига оид тўплам даромад

9-мисол. М компаниясига Н компаниясининг 80 %лик акциялари тааллуқли. 2013 йил 31 декабрь ҳолати бўйича фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот кўрсаткичлари тўғрисида маълумотлар келтирилган [4, 2234-2241-бетлар] .

	\$	\$
Тушум	200.000	120.000
Сотиш таннархи	(130.000)	(90.000)
Ялпи фойда	70.000	30.000

Ҳисобот йили давомида М компанияси Н компаниясига \$40.000 товар сотди. Ушбу товардан ҳисобот йили охирида Н компаниясининг

омборхонасида \$10.000 захира қолди. Ушбу товарлар бўйича реализация қилинмаган фойда \$1.000.

Талаб этилади: Фойда ва зарарлар тўғрисида консолидациялашган молиявий ҳисоботни тузиш.

Ечиш.

Гуруҳнинг фойда ва зарарлар тўғрисида консолидациялашган ҳисоботи

	М	Н	Корректировка	Гуруҳ
Тушум	200.000	120.000	(40.000)	280.000
Сотиш таннари	(130.000)	(90.000)	40.000	
Реализация қилинмаган фойда			(1.000)	(181.000)
Ялпи фойда	70.000	30.000		99.000
Назорат қилинмайдиган ҳиссаси (30.000 x 20%)				6.000
Гуруҳнинг ҳиссаси				93.000

Хусусий капитал ўзгариши тўғрисидаги консолидацияланган ҳисобот. Ҳисоботда гуруҳ нуқтаи назаридан хусусий капиталнинг ўзгаришига оид ахборотлар акс этирилиши керак. Ушбу ҳисоботнинг тузилишини қуйидаги мисолда кўриб ўтамыз.

10-мисол. М компанияси Н компаниясининг 60%лик акциясини \$2.500 га харид қилди. Харид қилиш санасида (2012 йил 1-январь) Н нинг тақсимланмаган фойдаси \$500. Харид қилишда юзага келган гудвил бир йилда \$50 га қадрсизланади. 2013 йил 31-декабрида қуйидаги ахборотлар мавжуд:

	М \$	Н \$
Нга инвестиция	2.500	
Бошқа соф активлар	40.000	8.000
	42.500	8.000
Акциядорлик капитали	25.000	3.000
Тақсимланмаган фойда	17.500	5.000
	42.500	8.000

2013 йилда фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботи

	М \$	Н \$
Солиқгача фойда	10.000	5.000
Солиқ	(3.000)	(1.500)
Солиқдан кейинги фойда	7.000	3.500
Тақсимланмаган фойда: 01.01.2013	10.500	1.500

31.12.2013	17.500	5.000

Талаб этилади: 2013 йил 31-декабрь ҳолати билан консолидациялашган молиявий ҳисобот тузиш.

Ечиш:

1-ҲК. Н нинг соф активлари ҳисоби

	Харид санасида	Ҳисобот санасида
Акциядорлик капитали	3.000	3.000
Таксимланмаган фойда	500	5.000
	3.500	8.000

2-ҲК. Харид санасида гудвил

Инвестиция.....	2.500
Харид санасида назорат қилинмайдиган ҳиссаси (3.500 x40%).....	1400
Соф активлар.....	<u>(3500)</u>
	400
31.12.2013 й. гудвилнинг қадрсизланиши (2 x 50).....	<u>(100)</u>
31.12.2013 йилда гудвил.....	300

3-ҲК. Назорат қилинмайдиган ҳиссаси ҳисоби

31.12.2012 да назорат қилинмайдиган ҳиссаси (НКҲ):	
Харид санасида НКҲ (3.500 x 40%).....	1.400
Соф активлар ўзгаришидаги ҳиссаси (3.000+1500-3500).....	<u>400</u>
Ҳисобот санасида НКҲ.....	1.800
31.12.2013 йилда назорат қилинмайдиган ҳиссаси (НКҲ):	
Харид санасида НКҲ (3.500 x 40%).....	1.400
Соф активлар ўзгаришидаги ҳиссаси (40%(8.000-3500).....	<u>1.800</u>
Ҳисобот санасида НКҲ.....	3.200

4-ҲК. Гуруҳнинг тақсимланмаган фойдаси ҳисоби

31.12.2012 й. гуруҳнинг тақсимланмаган фойдаси:	
М нинг тақсимланмаган фойдаси.....	10.500
Харид санасидан 31.12.2012 йилгача Ннинг тақсимланмаган фойдасидаги ҳиссаси (60% x(1500 – 500)).....	600
Гудвилнинг қадрсизланиши.....	<u>50</u>

11.050

31.12.2013 й. гуруҳнинг тақсимланмаган фойдаси:

Мнинг тақсимланмаган фойдаси.....17.500

Ннинг фойдасидаги ҳиссаси (60%(5.000 – 500)).....2.700

Икки йилда гудвилнинг қадрсизланиши.....(100)

20.100

Берилган бошланғич маълумотлар ва ҳисоб-китоблар асосида консолидацияланган ҳисоботларни тузамиз.

2013 йил 31-декабрда молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот⁵⁶

Гудвил	300
Бошқа соф активлар (40.000 + 8.000)	48.000
	48.300
Акциядорлик капитали	25.000
Тақсимланмаган фойда	20.100
Назорат қилинмайдиган ҳиссаси	3.200
	48.300

2013 йилда фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот

	М	Н	Гуруҳ
Солиқгача фойда	10.000	5.000	15.000
Гудвил қадрсизланиши			(50)
Солиқ	(3.000)	(1.500)	(4.500)
Солиқдан кейинги фойда, ш.ж.	7.000	3.500	10.450
НКҲ (3.500 x 40%)			1.400
Гуруҳнинг ҳиссаси (10.450 – 1.400)			9.050

2013 йил хусусий капитал ўзгариши тўғрисидаги ҳисобот

	Акциядорлик капитали	Тақсимланмаган фойда	Назорат қилинмайдиган ҳиссаси	Жами
01.01.2013 й.	25.000	11.050	1.800	37.850
2013 фойда		9.050	1.400	10.450
31.01.2013 й.	25.000	20.100	3.200	48.300

Хулоса қиладиган бўлсак, МХХСлари асосида молиявий ҳисобот консолидацияси масаласи чуқур методологик ёндашувни талаб этадиган жараён бўлиб, қайсики унда бекор қилинадиган моддалар, юзага келган тақсимланмаган фойдада назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссасига

⁵⁶©2016 PricewaterhouseCoopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году. 2232 с. 1-10-мисоллар. Муаллиф томонидан қайта ишланган.

тўғирлашлар киритиш, назорат қилинмайдиган қатнашиш қатнашиш ҳиссасига алоҳида модда ажратиш, гудвилни ҳисоблаш, адолатли қийматга доир коррективкаларни киритиш, гуруҳ ичида юз берган операцияларга коррективкалар киритиш, гуруҳ ичидаги дебиторлик ва кредиторлик қарзларини ҳисобга олиш, асосий воситаларни гуруҳ ичида сотиш, дивиденд тўловларини ҳисобга олиш талаб этилади.

Ушбу тажрибаларнинг қўлланилиши бўйича услубий ишларни амалга ошириш муҳим аҳамият касб этади.

Таянч атамалар.

1. Консолидациялашган молиявий ҳисобот (consolidated financial statements)

бу – бош компаниялар гуруҳининг молиявий ҳисоботи бўлиб, қайсики бош компания ва шўъба компанияларнинг активлари, мажбуриятлари, капитал, даромад ва харажатлар, пул оқимлари ягона компаниянинг активлари, мажбуриятлари, капитали, даромад ва харажатлари сифатида тақдим этилади.

2. Назорат (control of an investee) бу – инвестиция объектлари устидан назоратни ушлаб туради, агар инвестор инвестиция объектларига қатнашишидан оладиган ўзгарувчан даромадлар билан боғлиқ ҳолда рискка тортилса ёки шундай даромадни олиш ҳуқуқига эга бўлса, шунингдек, инвестиция объектига нисбатан ўз ваколатларини амалга ошириш орқали даромадга таъсир кўрсатиш имконияти мавжуд бўлса.

3. Гуруҳ (group) бу – шўъба компаниялар билан бош компания.

4. Назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссаси (non-controlling interest) бу – шўъба компания капиталидаги ҳисса бўлиб, қайсики у бош компанияга тўғридан-тўғри, ёки бошқа шўъба компаниялар орқали ҳеч қандай тааллуқли бўлмайди.

5. Бош компания (parent) бу – компания, қайсики унга битта ёки бир нечта компаниялар тааллуқли бўлади.

6. Таъсир кучи ҳуқуқи (power) бу – ҳозирги моментда салмоқли фаолиятни бошқариш имкониятларини тақдим этувчи ҳуқуқ.

7. Шўъба компания (subsidiary) бу – компания, қайсики бошқа (бош компания сифатида маълум бўлган) компания томонидан назорат қилинади.

Ўзини-ўзи текшириш учун саволлар:

1. Компаниялар бирлашишининг моҳияти.

2. Қандай ҳолатларда харид ва манфаатларнинг бирлашиши юз беради?

3. Стандартда белгиланган қандай ҳолларда харидор компанияни аниқлаш имконияти сақланиб қолинади?

4. Компания харид қилинганда харид қилинган компаниянинг активлари ва мажбуриятлари қандай баҳоланади?

5. Компания харидида гудвилл қандай аниқланади?

6. Харидни ҳисобга олиш методининг моҳияти ва қўлланилиши.

7. Манфаатларнинг бирлашишида ҳиссаларнинг қўшилиши методининг моҳияти ва қўлланилиши.

8. Консолидациялашган молиявий ҳисоботнинг моҳияти.

9. Консолидациялашган молиявий ҳисобот тузишда стандарт талабларига мувофиқ ҳисобга олинadиган ҳолатлар.

10. Консолидациялашган молиявий ҳисобот тузиш методлари.

11. Консолидациялашган молиявий ҳисоботда коррективка ёзувларини ва ишчи жадвалларни тузиш тартиби.

12. Консолидациялашган молиявий ҳисобот тузишда ҳисоб концепцияларининг қўлланилиши.

8.2-§. 28-сон БҲХС “Ассоциациялашган корхоналарда инвестициялар ва қўшма корхоналар” стандартининг мазмуни ва қўлланилиши

Бугунги кунда ривожланган мамлакатлар бозори учун характерли хусусиятларидан бири бу ассоциациялашган бизнесга сармоя киритиш бўлиб ҳисобланмоқда. Ассоциациялашган бизнес – бу бизнесни тараққий эттиришдаги бошқарув инструментининг ўзига хос шакли бўлиб, қайсики турли хил мамлакатлардаги компаниялар ёки ўз мамлакатадаги компаниялар орқали бизнеснинг бир қанча параллел йўналишларини ривожлантириш йўли билан умумий иқтисодий самарадорликни, яъни фойда олишни оширишга эришиш кўзда тутилади. Бундай ҳолларда консолидациялашган ҳисобот даражасида бошқарадиган ва бошқариладиган корхоналар молиявий ҳисоботларида киритилаётган инвестицияларни ҳисобга олиш ва ҳисоботларда акс эттириш қоидаларини белгилашга доир стандартни ишлаб чиқишга зарурият туғилади.

Ушбу масалаларга ечим топиш мақсадида 28-сон БҲХС “Ассоциациялашган корхоналарда инвестициялар ва қўшма корхоналар” стандарти ишлаб чиқилган. Халқаро молия тизимида **ассоциациялашган корхона** деганда, бир қанча компанияларнинг ҳуқуқий жиҳатдан бирлашган гуруҳи тушунилади. Корхоналар гуруҳи бир-бири билан битта компаниянинг бошқа компания фаолиятига инвестиция киритиши ёки капитал қуйилмалар ёки битимлар ва бошқарув жиҳатдан боғлиқлиги асосида бирлашади.

Ушбу стандартининг мақсади ассоциациялашган корхоналарда инвестицияларни ҳисобга олиш қоидаларини ҳамда ассоциациялашган ва қўшма корхоналарда инвестицияларни ҳисобга олишда ҳиссали қатнашиш методини қўллаш бўйича талабларни белгилаш бўлиб ҳисобланади, жумладан:

Ассоциациялашган корхоналарга инвестициялар ҳисоби принципларини белгилайди;

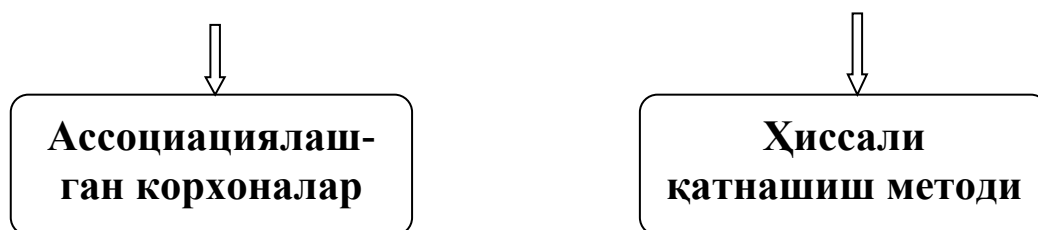
ассоциациялашган компанияларга инвестициялар учун ҳиссали қатнашиш методи бўйича ҳисобга олишда қўйиладиган талабларни ва қўшма корхоналарни аниқлайди (8.3-расм).

Ассоциациялашган корхоналарга инвестициялар ва қўшма корхоналар 9-сон МҲХС “Молиявий инвестициялар”га мувофиқ фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот орқали адолатли қийматда ҳисобга олинади.

Стандартда қуйидаги атамаларга тавсиф берилган:

Ассоциациялашган компаниялар (associate) бу - компания қайсики, инвестор салмоқли таъсир кўрсатиш имкониятига эга бўлади.





8.3-расм. 28-БҲХС стандартининг мақсади⁵⁷

Салмоқли таъсир кўрсатиш бу – компаниянинг молиявий ва иқтисодий сиёсатига нисбатан қарорлар қабул қилишда қатнашиш имконияти, бироқ бу тўлиқ назорат қилиш ёки ҳамкорликда назорат қилишни эгаллаши эмас.

Ҳиссали қатнашиш методи бу – бухгалтерия ҳисоби методи бўлиб, унга мувофиқ инвестициялар даставвал хариднинг бошланғич қиймати бўйича ҳисобга олинади, сўнгра хариддан кейин инвестициялаш объекти соф активларидаги ҳиссасининг ўзгаришини ҳисобга олган ҳолда коррективировка киритилади. Инвесторнинг фойда ва зарарлари инвестициялаш объекти – компаниясининг фойда ва зарарларидаги ҳиссасини ҳам ўз ичига олади, худди шунингдек, инвесторнинг бошқа тўплам даромадлари инвестициялаш объекти – компаниясининг бошқа тўплам даромадларидаги ҳиссасини ҳам ўз ичига олади.

Салмоқли таъсир кўрсатиш. Салмоқли таъсир кўрсатиш мавжудлиги инвестициялаш объектининг 20%дан 50%гача бўлган овоз берувчи акцияларига эгалик қилиниши билан тавсифланади.

Масалан, А компанияси Б нинг 30%га эгалик қилади. Қолган 70% бошқа майда инвесторлардан ташкил топган. Бундай ҳолларда компания катта назорат овозига эга эмас, чунки 50%дан катта эмас. Лекин унинг ҳиссаси 20% дан ошмоқда, бу эса салмоқли таъсирнинг мавжудилиги деб тавсифланиши мумкин.

Бироқ бу таъсир чегараси абсолют чегара сифатида қаралмайди. Инвестор овоз берувчи акцияларда бундай ҳиссага эга бўлмасда салмоқли таъсир кўрсатиш имкониятига эга бўлиши мумкин. Айтиш жоизки, бир вақтда

⁵⁷<http://fin-accounting.ru/articles/2018/ias-28-accounting-investments-in-associates-and-joint-ventures>

йирик акция пакетларига эгалик қилган ҳолларида ҳам инвестицияланадиган компания фаолиятига салмоқли таъсир кўрсата олмасликлари мумкин.

Стандарт салмоқли таъсир кўрсатиш мавжудлигини гувоҳловчи қўшимча омилларни белгилайди:

- Директорлар Кенгашида ёки инвестициялаш объектининг аналогик бошқарув органларида вакиллик;
- инвестициялаш объекти сиёсатини ишлаб чиқиш жараёнида қатнашиш, шу жумладан, дивиденд тўлашга нисбатан қарорлар қабул қилишда қатнашиш;
- инвестор ва инвестицияланадиган компания ўртасида йирик операциялар;
- бошқарув персоналининг алмашинуви;
- муҳим техник ахборотларни тақдим этиш.

Шунингдек, конвертацияланадиган молиявий инструментлар мавжудлиги, қайсики конвертацияланган ҳолларда инвесторга салмоқли таъсир кўрсатиш имкониятини бериши мумкин. Компания инвестициялаш объекти молиявий ва иқтисодий сиёсатига нисбатан қарорлар қабул қилишда қатнашиш имкониятини йўқотса, у салмоқли таъсир кўрсатиш имкониятини ҳам йўқотади. Бундай салмоқли таъсир кўрсатишнинг йўқотилиши овоз берувчи акциялардаги ҳиссасининг ўзгариши билан кузатилмаслиги мумкин.

Компания салмоқли таъсир кўрсатиш имкониятига эга бўлса инвестицияларни ҳиссали қатнашиш методи асосида баҳолайди.

Ҳиссали қатнашиш методи. Инвестор алоҳида сатрда молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда ассоциациялашган компаниялар ёки қўшма корхоналарга инвестицияларни ҳамда фойда ва зарарлар тўғрисидаги ва бошқа тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисоботларида инвестициялаш объектининг фойда ва зарарларидаги ва бошқа тўплам даромадларидаги ҳиссасини акс эттиради.

Ҳиссали қатнашиш методига мувофиқ:

- Даставвал инвестициялар таннархи бўйича ҳисобга олинади;

- харид санасидан кейин унинг баланс қиймати инвесторнинг инвестициялаш объекти фойда ва зарарларида тан олинган ҳиссасига кўпаяди ёки камаяди (8.4-расм);

- инвестициялаш объектидан дивиденд кўринишида даромад олиниши инвестициянинг баланс қийматини камайтиради.

- баланс қийматининг коррективировкаси инвесторнинг инвестициялаш объекти бошқа тўплам даромадидаги ҳиссаси ўзгаришини акс эттириш учун ҳам зарур ҳисобланади. Бошқа тўплам даромадлардаги ҳиссасининг ўзгариши инвесторнинг бошқа тўплам даромадларида алоҳида сатрда қайд қилинади.

Ассоциациялашган компаниялар ёки қўшма корхоналарга киритилган инвестициялар **даставвал таннархи бўйича тан олинганда** қўйидагича бухгалтерия проводкаси берилади:

Д-т Инвестиция (молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда)

К-т Пул маблағлари (банк счетлари ва бошқалар)

Агар ассоциациялашган компаниялар ёки қўшма корхоналар зарарларидаги инвесторнинг ҳиссаси унга киритган инвестиция ҳиссасидан ошса, у ҳолда у кейинги зарарларни тан олишини тўхтатади.

Агар келгусида ассоциациялашган ёки қўшма корхона даромадга ўтса, унинг даромади инвестор томонидан киритилган инвестиция миқдоридан ошгандан кейинги тан олинмаган зарарларни тўлиқ қопласа, ундан кейинги даромадига нисбатан ҳиссасини тиклайди.

Инвесторнинг алоҳида ҳисоботида шўъба, ассоциациялашган ва ҳамкорликда назорат қилинадиган компанияларга инвестициялар, қайсики сотиш учун мўлжалланган активлар категориясига таснифланмаган ҳамда чиқиб кетаётган гуруҳ қисми ҳисобланмаган ҳолларда ҳисобга олинади:

- Таннархи бўйича;
- ёки 9-сон МҲХС “Молиявий инвестициялар”га мувофиқ.

Қачонки, инвестор ва унинг ассоциациялашган компанияси ёки қўшма корхонаси ҳисобот саналари фарқ қилса, у ҳолда ассоциациялашган

компаниялар ва қўшма корхоналар инвесторнинг ҳисобот санасида молиявий ҳисоботни тузишлари талаб этилади (агар бу амалга ошириш мумкин бўлса).

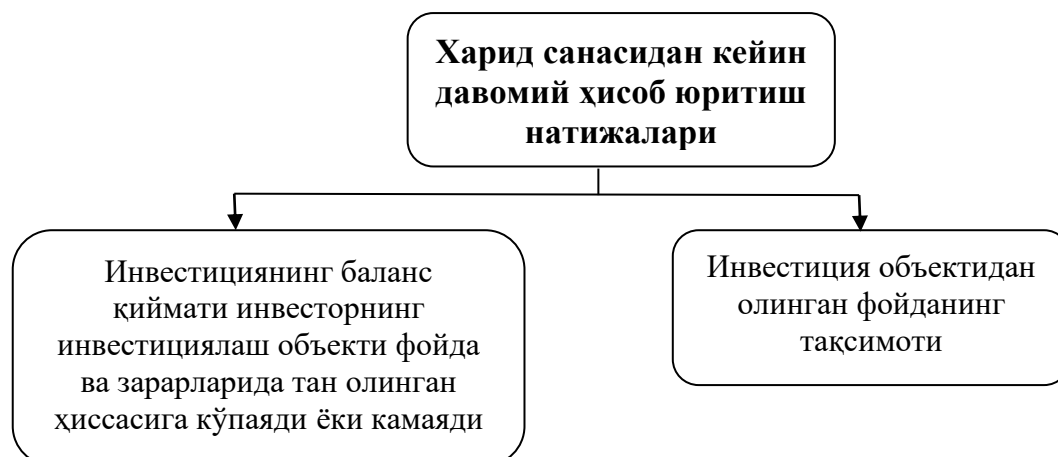
Агар ҳисобот саналари турлича бўлган ҳолларда ушбу сана оралиғида юз берган салмоқли битимлар ёки ҳодисаларга коррективкалар киритилиши керак. Ҳар қандай ҳолларда ҳам ҳисоботлар саналари ўртасидаги фарқ 3 ойдан ошмаслиги керак.

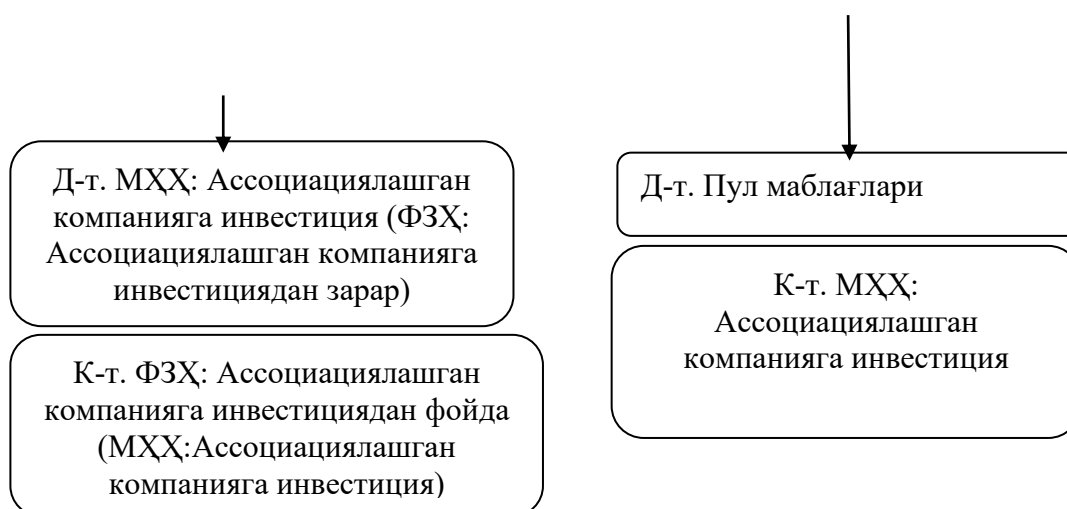
Агар ассоциациялашган компания ва қўшма компаниялар инвесторнинг ҳисоб сиёсатидан фарқ қиладиган ҳисоб сиёсатини қўлласа, уларни мувофиқлаштириш бўйича коррективкалар киритилади.

Ҳиссали қатнашиш методи инвесторнинг акцияларини харид қилиш бўйича ҳақиқий харажатлар ва инвестицияланадиган компаниянинг соф активлари ҳиссасининг баланс қиймати суммалари ўртасидаги фарқ иккита компонентга ажратилиши керак (8.5-расм):

- Инвестицияланадиган компания соф активларидаги ҳиссасининг баланс қиймати билан адолатли қиймати ўртасидаги фарқ;
- инвестиция қилинадиган ҳақиқий харажатлар билан соф активларнинг тааллуқли ҳиссаси адолатли қиймати ўртасидаги фарқ. Бу фарқ гудвил ҳисобланади.

Инвесторнинг ассоциациялашган компаниялар ва қўшма компаниялар идентификацияланадиган активлари, мажбуриятлари ва шартли мажбуриятларидаги ҳиссасининг инвестиция суммасидан ошган қисм ассоциациялашган компания ёки қўшма компания харид қилинган даврдаги даромади сифатида акс эттирилиши лозим.





8.4-расм. Харид санасидан кейин давомий ҳисоб юритиш натижалари⁵⁸.



8.5-расм. Ҳиссали қатнашиш методи⁵⁹.

Харид қилишдаги даромад фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботнинг шундай сатрида кўрсатиладики, қайсики унда харид санасидан кейин ишлаб топилган ассоциациялашган компания ёки қўшма компания соф фойдасидаги инвесторнинг ҳиссаси ҳам акс эттирилган бўлади.

⁵⁸<http://fin-accounting.ru/articles/2018/ias-28-accounting-investments-in-associates-and-joint-ventures>

⁵⁹<http://fin-accounting.ru/articles/2018/ias-28-accounting-investments-in-associates-and-joint-ventures>

1-мисол. 2012 йил 31 декабрида М компанияси Д компаниясининг 10% оддий акцияларини \$10.000.000 га харид қилиб олди. Д компаниясининг ушбу санага тақсимланмаган фойдаси \$2.000.000. Қуйида Д компаниясининг харид санасида адолатли қиймати тўғрисидаги маълумотлар келтирилган [80, 2232 с.].

Актив	Баланс қиймати \$000	Адолатли қиймати \$000	Изоҳ
Бино	3.000	7.000	Харид санасида хизмат қилиш муддати 4 йил
Ер	5.000	4.500	-

Д компаниясининг бошқа соф активларининг харид санасида адолатли қиймати унинг баланс қийматига тенг. Гудвилнинг қадрсизланиши борасидаги 2013 йил 31 декабрда ўтказилган тест натижалари шуни кўрсатадики, унинг қадрсизланиши \$200.000 ни ташкил этмоқда.

2013 йил 31 декабрь ҳолати бўйича молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот

	М. \$000	Д. \$000
Д компаниясига инвестиция	10.000	
Бошқа соф активлар	20.000	15.000
	30.000	15.000
Акциядорлик капитали	14.000	6.000
Тақсимланмаган фойда	16.000	9.000
	30.000	15.000

Талаб этилади: 2013 йил 31 декабрь ҳолати бўйича молиявий ҳолат тўғрисидаги консолидациялашган ҳисоботни тузиш

Ечиш.

Молиявий ҳолат тўғрисида консолидациялашган ҳисобот \$000

Ассоциациялашган компанияга инвестиция (АК) (3-ХК)..12.200

Бошқа соф активлар.....20.000

32.200

Акциядорлик капитали.....14.000

Тақсимланмаган фойда (4-ХК).....18.200

32.200

Ҳисоб-китоблар.

1-Ҳисоб-китоб (1-ҲК). АКнинг соф активлари

Акциядорлик капитали	6.000	6.000
Тақсимланмаган фойда	2.000	9.000
+Бинолар қиймати коррективировкаси	4.000	3.000
-Ер қиймати коррективировкаси	(500)	(500)
	11.500	17.500

2-Ҳисоб-китоб (2-ҲК.) Гудвил.

Инвестиция.....	10.000
Харид санасида соф активлардаги ҳиссаси (40%x11.500).....	(4600)
Харид санасида гудвил.....	5.400
Гудвилнинг қадрсизланиши.....	(200)
Ҳисобот санасида гудвил.....	5.200

3-Ҳисоб-китоб (3-ҲК). Ассоциациялашган компанияга инвестиция.

Бошланғич инвестиция	10.000
Соф активлар ўзгаришида Мнинг ҳиссаси (40%(17.500-11.500))....	2.400
Ҳисобот санасида АКга инвестиция.....	12.200

4-Ҳисоб-китоб. Гуруҳнинг тақсимланмаган фойдаси

Мнинг тақсимланмаган фойдаси.....	16.000
Соф активлар ўзгаришида Мнинг ҳиссаси (40%(17500-11500))....	2.400
Гудвилнинг қадрсизланиши.....	(200)
Гуруҳнинг тақсимланмаган фойдаси.....	18.200

Айрим ҳолларда инвесторлар ва ассоциациялашган компаниялар ёки қўшма корхоналар ўртасидаги операциялар инвесторларнинг инвестиция объекти – компаниясининг даромадларидаги фойдаси ҳиссасини ҳисобга олишда молиявий натижаларга коррективировкалар киритилишини тақозо этади.

Реализацияни ҳисобга олишнинг умумий концепциясига мувофиқ фойда тан олиниши керак, қачонки у бозор шароитида боғлиқ бўлмаган томонлар ўртасида амалга оширилган операциялар натижасида юзага келса. Ҳар қандай ҳолатда муаммо юзага келмайди, агар инвестор ва ассоциациялашган компаниялар ҳамда қўшма корхоналар ўртасида олти-сотди операциялар

таннархи бўйича ҳеч қандай молиявий натижаларни тан олишсиз ҳисобга олинса.

Қачонки, битим баҳоси унинг баланс қийматидан фарқ қилган ҳолларда тааллуқли коррективкаларни амалга ошириш талаб этилади. Агар шўъба компаниялар ва бош компания консолидациялашган ҳисоботида барча ички оборотлар ва мувофиқ равишда фойда ва зарарлар тўлиқ чиқариб ташланса ҳиссали қатнашиш методини қўллашда инвестор, ассоциациялашган компаниялар ёки қўшма компаниялар ўртасидаги битимлардан олинган фақат фойда компоненти чиқарилади.

Битимлар бўйича даромад ва харажатларни чиқариб ташлаш талаб этилмайди, чунки ҳиссали қатнашиш методи инвестиция объекти — компаниянинг оборотини инвестор ҳисоботига қўшишни кўзда тутмайди.

Бироқ бундай битимларда фойдани инвесторнинг ассоциациялашган компания ёки қўшма компаниялар капиталида эгалик фоизига мувофиқ равишда ҳиссасига қараб чиқарилади. Бу инвестордан ассоциациялашган компания ва қўшма компанияларга сотиш ёки тескарисини ассоциациялашган компания ва қўшма компаниялардан инвесторга сотиш операциялари ҳам тааллуқли ҳисобланади.

Асосий воситалар (ер, бино, машина ва асбоб-ускуналар)ни узатиш операциялари бўйича ҳам коррективка худди шу тартибда амалга оширилади, бироқ бундай битимлар бўйича молиявий натижаларни тан олиш бир вақтда депрессия ҳисоблаш билан бирга амалга оширилади.

Инвестор ҳиссали қатнашиш методидан фойдаланишни қуйидаги саналардан эътиборан тугатади, қачонки:

(а) Ассоциациялашган компанияларга салмоқли таъсир кўрсатмай қўяди, аммо қисман ёки тўлиқ ўз инвестициясини сақлаб қолади; ёки

(б) ҳиссали қатнашиш бўйича ҳисобга олиш методидан фойдаланиш бундан буён қўлай бўлмай қолади, чунки ассоциациялашган компаниялар қатъий узоқ муддатли чегараланишлар шароитида амал қилади, қайсики унинг

инвесторга маблағларни ўтказиш бўйича имкониятларини салмоқли камайтиради.

Стандартда ҳиссали қатнашиш бўйича ҳисобга олиш методи, таннархи бўйича ҳисобга олиш методи моҳияти ва қўлланилиши масалалари баён қилинган.

Ассоциациялашган компаниялар ёки қўшма корхоналарга инвестициялар бош компаниянинг алоҳида молиявий ҳисоботида 27-сон БҲХС “Алоҳида молиявий ҳисобот” стандартига мувофиқ акс эттирилади.

Хулоса қиладиган бўлсак, ассоциациялашган ва қўшма корхоналарга киритилган инвестициялар салмоқли таъсир кўрсатса ҳиссали қатнашиш методига асосан ҳисобга олинади. Ушбу методга асосан даставвал инвестициялар бошланғич қийматда баҳоланади ва давомий баҳоланиб борилади. Давомий баҳоланиш натижасида юзага келган фарқлар стандартда белгиланган тартибда акс эттирилади.

Таянч атамалар:

8. Ассоциациялашган компаниялар (*associate*) бу – компания қайсики, инвестор салмоқли таъсир кўрсатиш имкониятига эга бўлади.

9. Салмоқли таъсир кўрсатиш бу – компаниянинг молиявий ва иқтисодий сиёсатига нисбатан қарорлар қабул қилишда қатнашиш имконияти, бироқ бу назорат қилиш ёки ҳамкорликда назорат қилиш эмас.

10. Ҳиссали қатнашиш методи бу – бухгалтерия ҳисоби методи бўлиб, унга мувофиқ инвестициялар даставвал хариднинг бошланғич қиймати бўйича ҳисобга олинади, сўнгра хариддан кейин инвестициялаш объекти соф активларидаги ҳиссасининг ўзгаришини ҳисобга олган ҳолда коррективировка киритилади. Инвесторнинг фойда ва зарарлари инвестициялаш объекти – компаниясининг фойда ва зарарларидаги ҳиссасини ҳам ўз ичига олади, худди шунингдек, инвесторнинг бошқа тўплам даромадлари инвестициялаш объекти – компаниясининг бошқа тўплам даромадларидаги ҳиссасини ҳам ўз ичига олади.

11. Бошланғич қиймат методи бу – ҳисоб методи бўлиб унга мувофиқ инвестициялар харид қийматида акс эттирилади. Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда инвестициядан олинган даромад фақат шундай даражада акс эттириладики,

қайсики харид санасидан кейин инвестор инвестиция объектининг жамғарилган соф фойдасидан оладиган келиб тушишлар миқдорида бўлади.

Ўз-ўзини текшириш учун саволлар:

1. Ассоциациялашган компанияларда инвестицияларнинг моҳияти ва қўлланилиши.
2. Ҳиссали қатнашиш методининг қўлланилиши.
3. Ҳамкорликдаги фаолиятнинг моҳияти ва ҳамкорликдаги назорат.
4. Ҳамкорликда назорат қилинадиган операциялар, ҳамкорликда назорат қилинадиган активлар ва ҳамкорликда назорат қилинадиган компаниялар.

9-БОБ. МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ ТРАНСФОРМАЦИЯСИ

9.1-§. МҲХСлари бўйича ҳисоботни тузишнинг услублари. Молиявий ҳисоботни трансформация бўйича тартибга солиш

Ушбу масалаларнинг кун тартибига қўйилиши МҲХСлари асосида молиявий ҳисобот тузиш методологиясини такомиллаштиришни тақоза этади. Бунга молиявий ҳисоботни МҲХСлари асосида трансформациялаш орқали эришиш мумкин.

Даставвал, трансформация сўзининг луғавий маъносига тўхталиб ўтайлик. **Трансформация (лаг. Transformatio – ўзгартириш, қайта ташкил этиш)** 1) структура, шакл ва услубларини қайта ташкил этиш, фаолиятнинг мақсадли йўналишини ўзгартириш; 2) айлантиришнинг битта усулларида бири, халқаро ҳуқуқ нормаларини ички давлат ҳуқуқи нормаларига қайта ташкил қилиш маъноларини англатади.⁶⁰

Демак, бухгалтерия ҳисоби маъноларида трансформация мамлакатимизда амал қилинган қонунчиликка мувофиқ ҳисоб тизимидаги қоидалар, принциплар, усул ва услубларни ҳамда ахборотларни бошқа мамлакат ёки халқаро қоидаларига мувофиқлаштирган ҳолда айлантиришга, яъни янги маъно кашф этишга айтилади.

Трансформация қоидаларини белгилайдиган махсус МҲХС йўқ. Лекин, МҲХСга биринчи марта ўтишда 1-сон МҲХС “МҲХСларини биринчи марта қўллаш” стандарти қоидалари бажарилиши талаб этилади.

Молиявий ҳисоботнинг трансформациясини таърифлашда унинг қайси санадаги ҳолат бўйича ўтказилиши, унинг асосий мазмуни миллий стандартлар асосида тузилган ҳисоботни халқаро стандартлар асосида тузилган молиявий ҳисоботга ўтказишга қаратилганлиги, трансформация жараёнида МҲХСларига мувофиқ ҳолатда қайта гуруҳлаштириш, қайта тан олиш, қайта баҳолаш, тўғирлашлар киритиш асосида халқаро талабларга жавоб берадиган ахборотларни шакллантирадиган янги тизимга ағдариш ва қайта ташкил қилиш

⁶⁰ dic.academic.ru/dic.nsf/dic_economic_law/16427/ТРАНСФОРМАЦИЯ

жараёни эканлигига алоҳида урғу бериш лозим, деб ўйлаймиз. Молиявий ҳисобот бўйича тадқиқот натижалари асосида молиявий ҳисобот трансформациясига қуйидагича таърифни келтирамиз:

Молиявий ҳисобот трансформацияси бу - ҳисобот санаси ҳолати бўйича бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари асосида тузилган ҳисобот компонентлари моддаларини молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари қоидаларига мувофиқ ҳолда қайта гуруҳлаштириш, уларнинг моддаларини қайта тан олиш, қайта баҳолаш, тузатишлар киритиш ва қайта очиқлашлар асосида МҲХСлари ҳисоботлари ахборотларининг янги тизимига ағдариш ва қайта ташкил қилиш жараёнидир.

Молиявий Ҳисоботнинг Халқаро Стандартлари (МҲХС) қўлланилиши мажбурий хусусиятдаги ҳужжат эмас, у тавсиянома характериға эға. Унда миллий стандартларидаги каби корхоналар тақдим этиши шарт бўлган молиявий ҳисобот шаклларини белгиламайди. МҲХСлари молиявий ҳисоботнинг асосий компонентлари ва уларда акс эттириладиган минимал ахборотлар таркибини белгилайди. МҲХСларини қўллаш компаниянинг мутлоқ ваколатидаги масаладир.

МҲХСларига ўтиш ёки БҲМСлари асосида тузилган МҲХСлари асосида молиявий ҳисобот тузиш қуйидаги имкониятларни яратади:

- Компания фаолияти натижаларининг шаффофлигини оширади;
- ахборот фойдаланувчиларда битта компания доирасида молиявий кўрсаткичларни даврлар бўйича ҳамда бир нечта хил компаниялар бўйича эса тааллуқли кўрсаткичларни бир-бирига солиштириб таҳлил ўтказиш имконияти туғилади;
- кредиторлар, акциядорлар, кредит берувчи ташкилотларда компанияға ишонч ошади ва юқори ишонч билан компания фаолиятиға пул қўяди, компаниянинг кредит олиш имконияти кенгаяди;
- хорижий инвестицияларни жалб қилиш ва хорижий инвесторлар билан ҳамкорлик юксалади;

- дунё бозорларига, жумладан хом-ашё, валюта, меҳнат биржалари, халқаро капитал бозорига чиқиш имкониятлари туғилади;
- компания менежерларига бошқарув қарорларини қабул қилишлари учун ишончли, объектив, уйғун ҳамда ўз вақтида тизимлашган молиявий ахборотларни олиш имкониятлари юзага келади;
- компания фаолиятини бюджетлаштириш, режалаштириш ва стратегик ривожланишини баҳолашда зарур ахборотлар таъмин этилади;
- компания бошқариш механизмларини такомиллаштириш, компания рақобатбардошлигини ошириш, маҳсулот сифатини ошириш ва экспорт салоҳиятини юксалтиришга эришилади;
- компанияларда коррупция элементлари, суистеъмоллик қилиш, солиқ объектларини яшириш, талон-тарож қилиш, маҳаллийчилик, хўжасизлик, банкротлик ҳолатлари барҳам топади;
- меҳнатни рағбатлантириш тизими тубдан яхшиланади, моддий манфаатдорлик ошади.
- кучли назорат тизими ўрнатилади. Маънавий муҳит барқарорлашади. Ходимларда ишига, компаниясига ва ватанига содиқлик хислатлари бир-бирига уйғунлашади.
- ходимларда ўз устида ишлаш ва малакасини мунтазам ошириш имкониятлари туғилади. Профессионалликка қизиқиш ва ҳаракат кучаяди.

МҲХСларига исталган пайтда, тайёргарликсиз, тўғридан-тўғри ўтиб бўлмайди. Агарда тайёргарликсиз молиявий ҳисобот МҲХСлар бўйича трансформация қилинган тақдирда ҳам кутилган натижани бермайди. Шу боис, МҲХСларни биринчи марта қўллашда ёки миллий стандартлар асосида тузилган молиявий ҳисоботни трансформация қилишдан олдин муҳит, шарт-шароит ва маълум тайёрганлик ишлари олиб борилиши шарт. Биз бу омилларга қуйидагиларни киритишимиз мумкин:

- Мамлакатда молия, пул-кредит, солиқ, меҳнат қонунчилиги дунё стандартларига уйғун бўлиши керак. Миллий валютанинг эркин конвертацияланишига эришиш керак;

- мамлакат иқтисодиётида юқори инфляция даражаси бўлмаслиги керак;
- Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисоби миллий стандартлари тизими имкон қадар МХХСларига уйғун бўлишини таъминлашимиз керак. Агар ўртада тафовут катта бўлса трансформация жараёни қийинлашди, трансформация қилинган тақдирда ҳам кутилган натижани бермайди;
- бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим этишда меъёрий-ҳуқуқий ҳужжат фақат Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги Қонун ва бухгалтерия ҳисоби стандартлари бўлиши керак. Низомлар, йўриқномалар ва қоидаларни ҳам босқичма-босқич стандартларга айлантиришимиз керак;
- иқтисодий фаолият юритувчи субъектлар, бюджет тизими, банк тизимлари ва жамоат фондларида (фойда олишни мақсад қилиб қўйиши ва қўймаслигидан қатъий назар) бухгалтерия ҳисоби бўйича алоҳида стандартларни бўлишини кўзда тутмасдан, балки ягона стандартлар тизимини яратишимиз керак, қайсики ундаги қоидалар барча турдаги компания ва ташкилотларга бир хил мазмунда қўлланилишига эришишимиз керак;
- молиявий ҳисоботни тақдим этиш валютасини халқаро стандартларга мувофиқ эркин равишда белгилаш тартибига ўтиш имкониятлари яратилиши керак;
- мамлакатда профессионал бухгалтерлар институти ташкил этиш, унинг ваколати доирасида сертификатли бухгалтерлар ва аудиторларнинг профессионал малакасини ошириш, САР ва СІРА сертификатларининг кенг жорий қилинишини кенгайтириш керак.
- бухгалтерларни чет элларда малака оширишини, чет тилларини ўрганиши, амалиётчи бухгалтерларда бухгалтерия ҳисоби бўйича халқаро дастурларда ишлаш кўникмаларини шакллантириш лозим;
- компаниялар, акциядорлик жамиятларида корпоратив бошқарув тизимини халқаро стандартлар талабларига мувофиқлаштириш керак;
- бухгалтерларни моддий рағбатлантириш тизимини такомиллаштириш, уларнинг этика қоидаларига риоя қилишини таъминлаш;

- компанияларда ҳисоб сиёсатини мукаммаллаштириш, уни молиявий ҳисобот принципларига тўлиқ риоя қилган ҳолда тузилиши ҳамда чинаккам ҳисоб лойиҳаси бўлиши, шунингдек, компанияда халқаро стандартлар талабларига мувофиқ ишчи счётлар режасини ишлаб чиқишга эришиш;

- компанияда бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботни махсус дастурлар асосида юритилиши таъминлаш ва бошқа бир қатор ишларни амалга ошириш лозим.

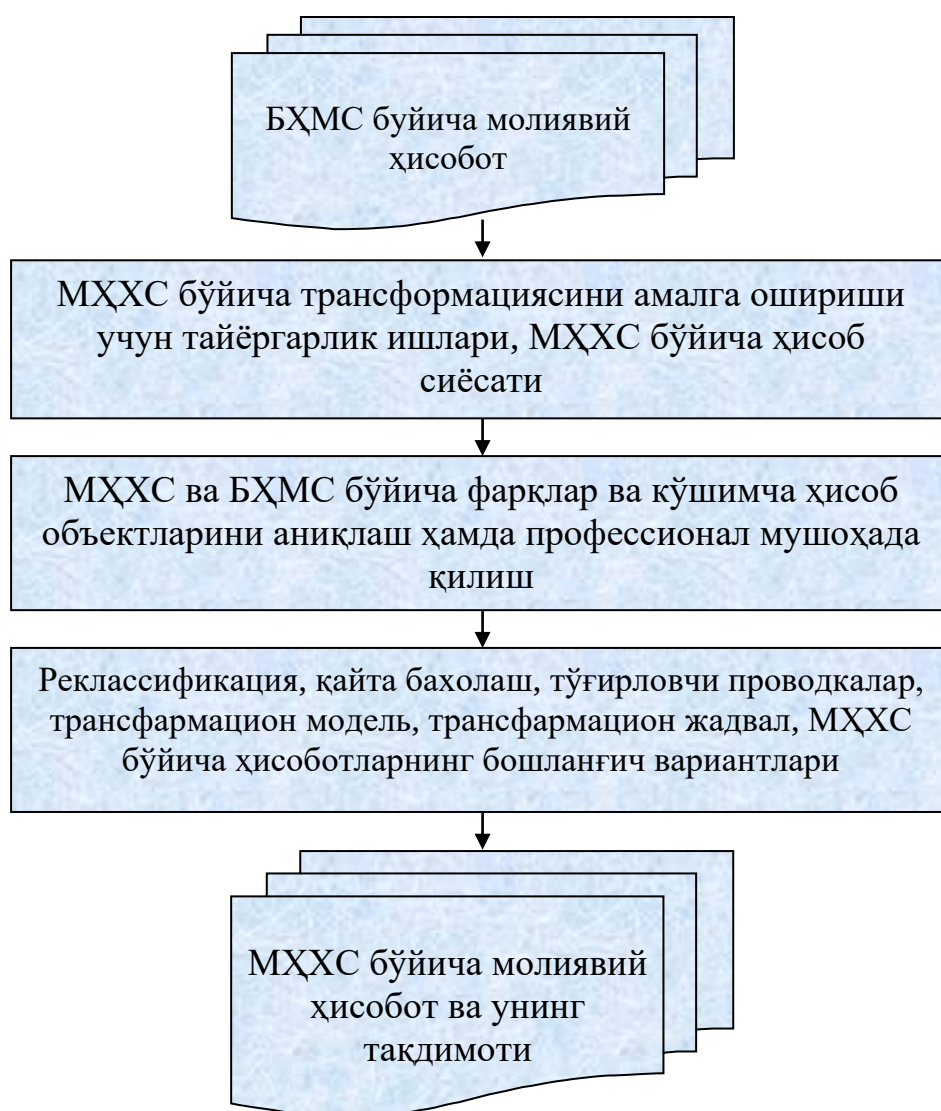
Ўзбекистон Республикасидаги фаолият юритаётган акциядорлик жамиятлари, бошқа хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналар Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун ва БҲМСларига мувофиқ молиявий ҳисоботни тузадилар. Юқоридаги имкониятларга эга бўлиш мақсадида компания томонидан молиявий ҳисоботни МҲХСлари асосида тузиш ва тақдим қилиши талаб этилади. Хўш, шундай катта имкониятларни очиб берадиган ҳамда компаниянинг шаффофлигини таъминлайдиган МҲХСлари асосида молиявий ҳисоботни тузиш қандай амалга оширилади? ва унга қандай эришиш мумкин? Бунинг иккита тан олинган йўли бор:

Биринчи йўли, БҲМСлари асосида тузилган молиявий ҳисоботни МҲХСлари асосида трансформация қилиш (9.1-расм);

Иккинчи йўли, миллий ҳисоб тизими билан ёнма-ён МҲХСларига мувофиқ параллел ҳисоб тизимини юритиш (9.2-расм).

Иккала йўлда ҳам битта талаб мавжуд. БҲМСлари ва МҲХСларини чуқур билиш, уларни қўллай олишда амалий компетенцияга эга бўлиш.

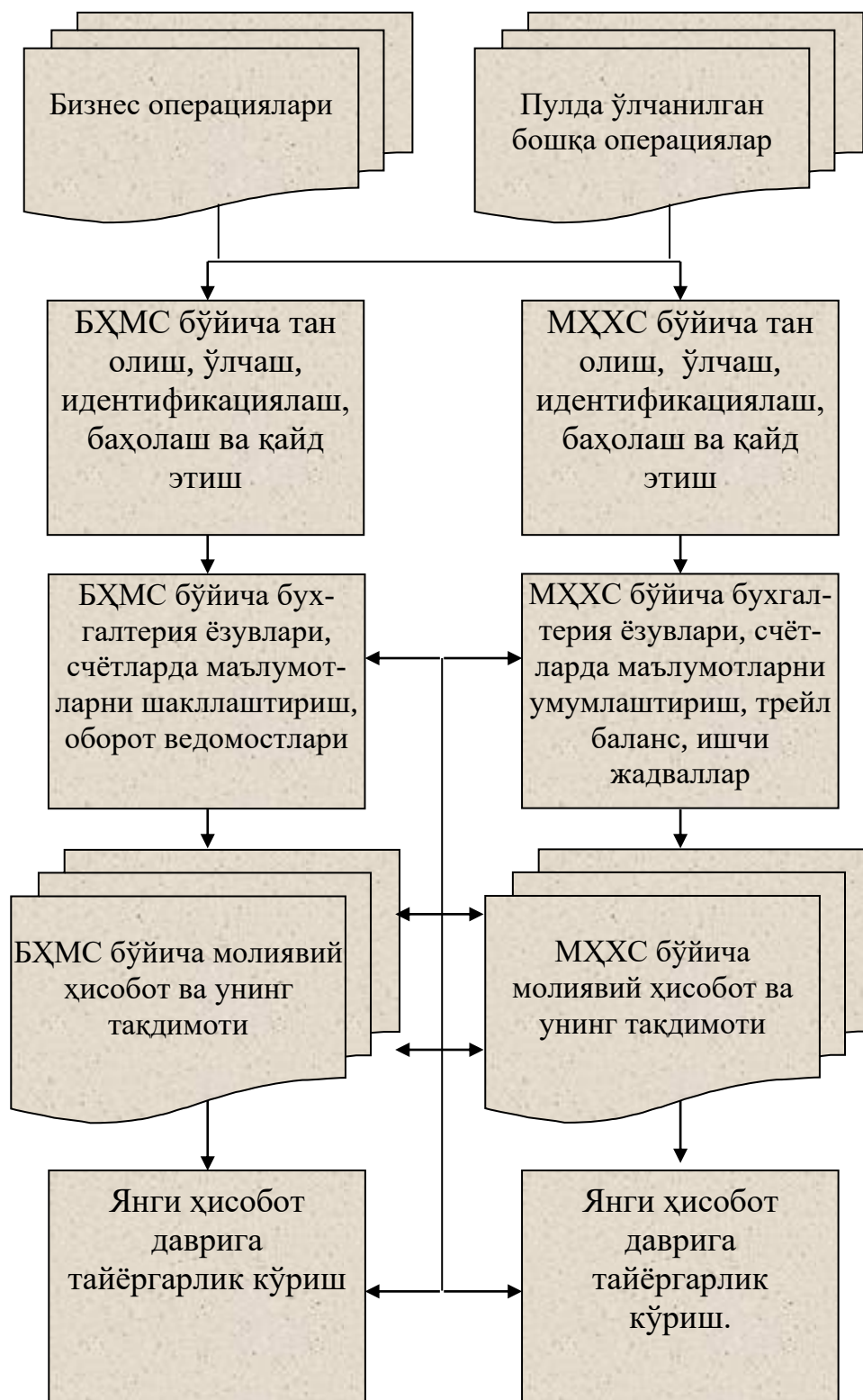
Биринчи йўл энг кўп қўлланиладиган, кам чиқимли ва нисбатан мураккаблик даражаси баланд эмас. Шунинг таъкидлаш лозимки, молиявий ҳисобот трансформациясининг тартиб ва қоидаларини белгилайдиган МҲХСлари мавжуд эмас. Шу боис, ҳар бир корхона ўзининг ҳисоб сиёсатида трансформация асосларини мустақил ишлаб чиқиши лозим. Ушбу мақсадида трансформациянинг умумий ёндашувларини ишлаб чиқиш, тўпланган тажрибаларни умумлаштириш мақсадга мувофиқ.



9.1-расм.Молиявий ҳисобот трансформация босқичлари.

Трансформация жараёнининг асосий муҳим қоидалари:

- МХХСлари бўйича ҳисоб юритиш ҳар бир компаниянинг мустақил ҳал қиладиган иши, унинг зарурлигини ва унга ўтишни мустақил белгилайди;
- МХХСлари мажбурий эмас, ушбу ҳужжат фақат ҳаракат қилишга турки беради;
- МХХСлари бўйича ҳисоб юритишда иқтисодий мазмуннинг шаклдан устунлиги амал қилади;



9.2-расм. МХХСлари бўйича параллел ҳисоб юритиш схемаси

- МХХСлари адолатли баҳолашга устувор аҳамиятни қаратади;
- МХХСлари бўйича ҳисоб юритиш усулини (трансформация ёки параллел ҳисоб юритиш) танлаш компаниянинг ички иши;

- Трансформациянинг ягона алгоритми ва кетма-кетлиги йўқ;
- Трансформацияга ҳар бир ҳолатда индивидуал ёндашилади;
- Трансформация мураккаб жараён, профессионал ёндашувни талаб қилади;
- Трансформациянинг методикаси ва босқичлари мустақил белгиланади;
- Реклассификация, қайта баҳолаш, коррективировка проводкалари трансформациянинг асосий усуллари дир;

МҲХСларига ўтишда трансформация усулни қўллаш бирдан 100%лик натижани ва хатолардан холи бўлган молиявий ҳисоботни бермайди. Чунки, МҲХС бўйича молиявий ҳисобот жуда кўплаб омиллар ҳисобидан шаклланади. Уларни биринчи уринишдаёқ тўлиқ қамраб олиш жуда қийин жараён. Фақат биринчи трансформацияда йирик хатолар бўлишига йўл қўйилмаслиги керак. Трансформация бўйича тажриба босқичма-босқич шаклланиб боради ва натижада йилдан-йилга трансформацияланадиган молиявий ҳисоботнинг ишончлилиги ошиб боради. Шу боис, Ўзбекистондаги компаниялар эртага яхши натижа олиши учун МҲХС асосида молиявий ҳисобот трансформациясини бугундан бошлаши керак. Агарда компаниялар бугун МҲХСлари асосида молиявий ҳисобот тузишга зарурият ҳис қилмаса, эртага зарурият ҳис қилиши албатта тайин. Шу боис, эртанги заруриятни қондириш учун бугун трансформацияни бошлаши керак.

Трансформация жараёнининг қуйидаги кетма-кетликда амалга оширилиши мақсадга мувофиқ дир:

Биринчидан, миллий стандартлар бўйича тайёрланган молиявий ҳисобот компонентлари, шунингдек, бухгалтерия баланси, фойда ва зарарлар ва бошқа ҳисобот моддаларининг кенгайтмалари акс эттирилган аналитик ҳисоб маълумотлари, керак бўлса бошланғич ҳужжатларни тайёрлаш лозим.

Иккинчидан, активлар, мажбуриятлар ва хусусий капитал элементларини қайта классификациялаш, қайтадан баҳолаш ўтказиш керак. Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда ҳам ҳар бир тегишли моддани халқаро стандартларга мос ҳолда қайта классификация қилиш ва баҳолаш. Худди шунингдек, бошқа

ҳисобот моддаларини ҳам бирма-бир халқаро стандартлар талабларига мувофиқлаштириш чораларини ишлаб чиқиш керак.

Учинчидан, МҲХСлари даражасига етказиш учун тегишли тўғирлашлар киритиш, қўшимча проводкалар жадвалини ишлаб чиқиш керак.

Тўртинчидан, тегишли тўғирлашлар бухгалтерия проводкалари ёрдамида киритилгандан кейин МҲХСлари талабларига мувофиқ келадиган ҳисоботни тузиш.

Бешинчидан, МҲХСларига ўтишда атамалардан тўғри фойдаланиш муҳим роль ўйнайди. Миллий стандартлар асосида тузилган ҳисоботлардаги атамалар, кўрсаткичларнинг номланиши, уларнинг қисқармасини халқаро стандартларга мос келадиган атамаларга ўтказиш лозим. Агарда кўрсаткич қайта гуруҳланиш ва баҳолаш асосидаги қиймати халқаро стандартларга мувофиқ келсада унинг номланиши мувофиқ бўлмаса, уни ўқиш қийинлашади, чалкашликларга олиб келади. Масалан, асосий восита эмас “Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар” деб юритиш. Шу боис, атамалар тизимини халқаро стандартларга мувофиқлаштириш лозим бўлади.

Миллий стандартлар асосида тузилган молиявий ҳисоботларни халқаро стандартлар асосида тузилган молиявий ҳисоботга трансформация қилишнинг ягона методологияси мавжуд эмас. Ҳар бир корхона ўзининг молиявий-ҳўжалик фаолияти хусусияти, ресурслари ва ходимларининг профессионал даражасидан келиб чиқиб трансформация жараёни методологиясини ишлаб чиқиши мақсадга мувофиқ. Бизнинг фикримизча, ҳар бир корхона молиявий ҳисобот трансформацияси бўйича ҳисоб сиёсатини ишлаб чиқиши шарт. Шу боис, компанияда молиявий ҳисобот трансформациясини амалга ошириш учун қуйидаги шарт-шароитлар мавжуд бўлиши керак:

- Компанияда МҲХСлари бўйича тузилган молиявий ҳисоботига зарурият бўлиши керак. Компаниянинг ички ва ташқи ахборот фойдаланувчиларида МҲХС бўйича тузилган молиявий ҳисоботдан фойдаланиш ва унинг асосида қарорлар қабул қилишига муҳит юзага келиши шарт;

- миллий стандартлар асосида тайёрланган молиявий ҳисобот объектив, ишончли, уйғун ва Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги Қонун ва Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия Ҳисоби Миллий Стандартларига тўлиқ мувофиқ келиши керак. Аудиторлик хулосаси олиниши мақсадга мувофиқ. Фарқланишлар ва қалбакилаштириш ҳамда миллий стандартлар талабларидан четланишлар катта бўлган ҳолларда трансформация кутилган натижани бермайди. Чунки, БҲМСлари асосида тайёрланган молиявий ҳисобот МҲХСлари бўйича тузиладиган молиявий ҳисоботга хом-ашё ҳисобланади.

- корхонанинг замонавий менежмент тизими, хусусан, молиявий департамент бошқарув тизими, унинг таркибида молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи бўлими мавуд бўлиши керак.

- компания барқарор молиявий ҳолатга эга бўлиши керак. Барқарор бўлмаган, сурункали зарар билан ишлайдиган компаниялар молиявий ҳисоботини трансформацияси етарли шаффоф бўлмайди ва кутилган натижани бермайди.

- компанияда МҲХСларини биладиган, бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот соҳасида чуқур профессионал тайёргарликка эга бўлган, иқтисодий математикани қўллай оладиган мутахассисларга эга бўлиши керак. Чунки, трансформация қийин, мураккаб ва профессионал ёндашувни талаб қиладиган жараён ҳисобланади. Чет тилини мукамал биладиган ва соҳа бўйича хорижда малака оширган, хорижий компанияларда молия соҳасида ишлаган мутахассисларга зарурият мавжуд.

МҲХСни қўллашда айниқса биринчи ҳисоботни тузишга жуда катта эътибор қаратиш керак. Бу борада “МҲХС бўйича дастлабки ҳисоботни тақдим этиш жуда сермеҳнат ва мураккаб жараён бўлиб, кўрсаткичларни талқин қилиш чоғида малакали ёндашув, жуда катта ҳажмли ишончли ахборотни профессионал баҳолаш ва йиғишни талаб қилади. 2015 йил учун МҲХС бўйича дастлабки ҳисоботни тузиш учун компания ҳозирданок аввалги йиллар учун ҳисоботни трансформациялашни, активлар ва мажбуриятларни баҳолашни бошлаши керак. Жорий ҳисобот йилини «ёпгандан» кейин уни чоп этиш учун

2015 йилги МҲХС бўйича молиявий ҳисоботни тузиш керак” [8] деган фикрлар тўлиқ ўринлидир.

МҲХСлариға мувофиқ молиявий ҳисоботни тузишда **“Мазмуннинг шаклдан устунлиги”** тамойилиға амал қилинади. Бу шуни англатадики, бизнинг миллий ҳисоб тизимимизда барча жараёнлар ялпи ва узлуксиз ҳужжатлаштирилади. Халқаро принциплар эса операциянинг қандай шаклда ва ҳужжатда расмийлаштирганлиғига эмас, балки унинг иқтисодий моҳиятиға эътибор қаратади. Масалан, адолатли қиймат асосида баҳоланиши кўп жиҳатдан жараённинг иқтисодий мазмунини тўлароқ тавсифлайди. Шу боис, халқаро стандартлар **адолатли баҳолашға** устувор аҳамият қаратади. МҲХСлари асосида тузилган молиявий ҳисоботнинг бош сифат тавсифларидан бўлиб унинг **уйғунлиги**, яъни қабул қилинаётган қарорларға қанчалик даражада таъсир кўрсата олиши ҳамда **ишончлилиги**, яъни ахборотларнинг қанчалик даражада объектив ва ҳаққоний жараёнларни акс эттириши бўлиб ҳисобланади.

Адабиётларни ўрганиш асосида хулоса қилиш мумкинки, трансформация жараёнини бир қанча босқичларға ажратиш мумкин. Бунга ҳар бир компания ўз имкониятлари ва профессионаллик даражасида ёндашади. Бизнинг фикримизча, ҳар қандай бажариладиган ишни шартли равишда учта босқичға ажратишимиз мумкин, масалан, биринчи босқич шу ишни амалға ошириш учун тайёргарлик кўриш, кейин иккинчи босқичда уни амалға ошириш ва сўнги учинчи босқичда натижаға эришиш ва уни фойдаланувчилар ва буюртмачиларға етказиш босқичларига ажратиш мақсадға мувофиқдир. Шу нақтаи назардан келиб чиқадиган бўлсак, трансформация жараёнини ҳам шартли равишда тайёргарлик кўриш, уни ўтказиш ҳамда натижаға эришиш ва уни тақдим этиш босқичларига ажратишимиз лозим:

1) **Тайёргарлик ишларини амалға ошириш босқичи.** Ушбу босқичда лойиҳа, режалаштириш ва ташкилий ишлар амалға оширилади. Бу босқичда амалға оширилган ишлар сифати кўп жиҳатдан кейинги босқичларнинг сифатли ҳамда трансформация натижаларининг МҲХСлари талабларига

мувофиқ бўлишини таъминлайди. Ушбу босқичда амалга ошириладиган ишларга қуйидагиларни киритиш мумкин:

- МҲХСларига ўтиш-трансформация санасини белгилаш. Масалан, компания 2015 йил МҲХСлари асосида молиявий ҳисобот трансформациясини амалга оширса, таққослама маълумотларни вужудга келтириш учун 2014 йил 31 декабрь ҳолатида трансформацияни бошлайди ва бу ўтиш санаси ҳисобланади;
- МҲХС бўйича ҳисоб сиёсатини ишлаб чиқиш. 1-сон МҲХС “МҲХСларини биринчи марта қўллаш” стандарти талабларини бажариш. Бу ишлар жуда катта профессионал ёндашувни талаб этади;
- МҲХСлари бўйича ишчи счётлар режасини тузиш;
- кўрсаткичларнинг номланиши, атамаларнинг халқаро стандартларга мувофиқ келадиган глоссарийсини яратиш;
- трансформация моделини, формулаларини, процедурасини, кетма-кетлигини, трансформацион жадвал ва тўғирловчи проводкалар лойиҳаларини ишлаб чиқиш;
- консолидациялашган молиявий ҳисобот тузиш талаб қилинадиган ҳолларда компаниянинг корпоратив бошқарув тизимига кирувчи шўъба, ассоциациялашган компаниялар, боғлиқ томонларини аниқлаш. Уларнинг ҳисобот тизимлари ва консолидация усулларини халқаро стандартларга мувофиқ тайёрлаш;
- молиявий ҳисобот тақдим қилинадиган валютани белгилаб олиш (Ўзбекистон сўми, АҚШ доллари, ЕВРО ёки бошқа давлат валюта бирлиги).
- мамлакатда инфляция жараёнини кузатиш, индексларини аниқлаш, статистик маълумотларни тўплаш;
- компанияда интилувчан, ёш олий маълумотли бухгалтерларнинг МҲХСлари бўйича ўқиши ва малака оширишини ташкил этиш, Тошкент ёки хорижий мамлакатларга МҲХСларини ўрганиш курсларига юбориш, САР ва СІРА сертификатларини олишини таъминлаш;
- МҲХСлари бўйича махсус дастурларни сотиб олиш ва ўрнатиш.

Компания МХХС бўйича биринчи молиявий ҳисоботини тузишга тайёргарлик кўришда МХХСлари бўйича ҳисоб сиёсатини аниқлаштириб олишлари шарт. Ҳисоб сиёсатини ишлаб чиқишда компания барча стандартлар ва уларга шарҳлардаги меъёрларга риоя этилиши талаб этилади.

Компания молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботни шакллантиришда 1-сон МХХС “МХХСларини биринчи марта қўллаш” стандартига мувофиқ қуйидаги тўғирлашларни амалга ошириши шарт:

а) МХХСлари билан мувофиқ ҳолда тан олинадиган барча актив ва мажбуриятларни тан олиниши керак;

б) МХХСлари билан мувофиқ ҳолда тан олишни кўзда тутмаган моддаларни актив ва мажбурият сифатида тан олинмаслиги керак;

с) МХХСлари қоидаларига мувофиқ ҳолда молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда активлар, мажбуриятлар ва капитал моддаларини қайта классификация қилиш;

д) МХХСларига мувофиқ ҳолда актив ва мажбуриятларни баҳолашни амалга ошириш.

2) Трансформация жараёни процедурасини амалга ошириш босқичи.

Ушбу босқич асосий босқич бўлиб, унда барча тайёргарлик ишларидан кейин фарқлар аниқланади, коррективировка бухгалтерия ёзувлари тузилади, ишчи трансформацион жадваллар амалга оширилади. Ушбу босқичда реал амалга ошириладиган ишлар қаторига қуйидагиларни киритиш мумкин:

- Трансформация учун ахборот йиғиш;
- трансформация базаси сифатида киритиладиган қолдиқларни ҳисоблаш, трансформацияланадиган бошланғич баланс ва бошқа ҳисоботларни таёрлаш;
- баҳоланадиган активлар, мажбуриятлар, хусусий капитал, даромад ва харажатлар ва трансформацияланадиган бошқа моддаларнинг рўйхати ва таркибини аниқлаб чиқиш керак, айрим ҳолларда миллий стандартлар бўйича

ҳисобда акс эттирилмаган бўлса ҳам, МҲХС бўйича ҳисобга қабул қилиниши шарт;

- тўғирлашлар (корректировка) киритиш жабҳаларини аниқлаш;
- молиявий ҳисоботнинг компонентлари, бухгалтерия баланси, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот, хусусий капитал ўзгариши ҳамда пул маблағлари тўғрисидаги ҳисобот, изоҳлар ва тушунтиришларнинг МҲХСларга мувофиқ форматини ишлаб чиқиш;
- ҳисоб объектларини МҲХСларига мувофиқ қайта классификациясини (реклассификация), қайта гуруҳлашни амалга ошириш;
- ҳисоб объектларини компанияда МҲХС асосида ишлаб чиқилган ҳисоб сиёсатида кўзда тутилган қоидалар, тамойил ва усуллар асосида қайта баҳолашни амалга ошириш, МҲХС ва БҲМСлар бўйича тан олиш ва баҳолаш ўртасидаги фарқлар суммасини аниқлаш;
- трансформация ёзувларини тайёрлаш, корректировка проводкаларини тузиш ва шу ҳужжатлар асосида ишчи трансформацион жадвални тузиш;
- инфляция жараёнини ҳисобга олган ҳолда кўрсаткичларга тўғирлашлар киритиш ва уни ишчи трансформацион жадвалда акс эттириш;

3) *Натижавий босқич.* Корректировкалар амалга оширилгандан кейин МҲХСларига мувофиқ молиявий ҳисобот тузилади ва тақдим этилади. Ушбу босқичда қуйидаги ишларни амалга ошириш мақсадга мувофиқ:

- МҲХС асосида бошланғич бухгалтерия балансини тузиш;
- МҲХС форматидаги бухгалтерия баланси, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот, хусусий капитал ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот, пул оқими тўғрисидаги ҳисобот, изоҳлар ва тушунтиришларни тайёрлаш;
- МҲХСларга мувофиқ тузилган ҳисоботларни хорижий валютага ағдариш;
- МҲХСларни ахборот фойдаланувчиларга тақдим қилиш.

Трансформация усули ўзининг афзаллик ва камчиликларига эга (9.1-жадвал).

Трансформация усулининг афзалликлари ва камчиликлари

Афзалликлари	Камчиликлари
Параллел ҳисоб юритишга нисбатан кам харажатли ва тежамкор ҳисоб тизими ҳисобланади	Хато қилишнинг risks катта, маълумотларни салмоқли қалбакилаштириш эҳтимоли мавжудлиги
Ҳисоб юритишда вақтдан ютилади	Субъектив ёндашув, субъектив баҳолашга йўл қўйилиши мумкин
Ҳисоб юритиш процедураси параллел ҳисоб юритишга нисбатан анча содда, агар бир марта яхши процедура ишлаб чиқилса, маълумотларга ишлов беришда қийинчиликлар бўлмайди, маълумотларнинг ишончилиги эришиш мумкин	Фақат ҳисоботдаги маълумотлар трансформацияланиши билан чекланиши, трансформация оралиқ жамланма ахборотлар ва бошланғич ҳужжатлардаги ахборотларга етиб бормайди
Ушбу усулнинг натижадорлиги ўрнатилган процедура, модел, метод ва ходимнинг профессионал билимига бевосита боғлиқлиги	Ҳисобнинг оперативлиги суст
Корректировка ёзувларининг кўргазмалилиги, яъни фарқланишдаги аниқ хулосаларни қилиш мумкинлиги	БҲМСлари бўйича тузилган молиявий ҳисоботга қарамлиги мавжуд. У тузилмаса МҲХСлари бўйича ҳисоботни тузиб бўлмайди
Ҳар йили тизимни такомиллаштириб бориш, самарадорлироқ усулларни ҳамда мавжуд камчиликларни бартараф этиш мумкинлиги, натижада бир неча йиллар ичида шу компанияга мос мукамал тизимни шакллантириш имконияти юзага келиши, уни нау-хау деб баҳолаш мумкинлиги.	БҲМСлари бўйича тузилган молиявий ҳисоботда хатоликлар ва камчиликлар мавжуд бўлса у албатта трансформацияланган ҳисоботга ўз салбий таъсирини кўрсатади;
	Вақтдан бой бериб қўйиш эҳтимоли мавжуд. Чунки, БҲМСлари асосида молиявий ҳисобот тузилгандан кейин бу ҳисобот тузилади. Бу анча вақтни олади;
	Бир компанияда ишлаб чиқилган трансформация процедураси ва методларини тўлалигича бошқа компанияга қўллаб бўлмайди. Ҳар бир компанияда ўзгача ёндашув талаб этилади.
	Бошланғич қиймат, операция юз берган вақтдаги валюта курси, ҳақиқий таннархи каби операция юз берган пайтдаги қўлланиладиган таомиллардан фойдаланиш имконияти йўқлиги, натижада ўрта миқдордан фойдаланади. Бу эса ҳақиқий қийматдан четланишларга олиб келиши мумкин.

Параллел ҳисоб юритиш методида иккита ҳисоб юритиш тизими параллел амалга оширилади: БҲМСлар асосида ҳисоб юритиш ва МҲХСлари асосида ҳисоб юритиш (2-расм).

Параллел ҳисоб юритиш жараёнини *конвенсия жараёни* ҳам деб аталади. Параллел ҳисоб юритишни иккита шаклда ташкил этиш мумкин. **Биринчисида** иккита ҳисоб тизими бири БҲМСлари ва МҲХСлар бўйича алоҳида тизимлар ташкил этилади. Ҳар бири тизим шу тизим талабларига мувофиқ равишда молиявий ҳисоботни тайёрлайди. Уларнинг хом-ашёси битта. **Иккинчи шаклда** ахборот технологиялари ёрдамида дастурий таъминот конфигурацияси шундай тизимлаштириладики, қайсики унда киритилган маълумотлар бир вақтнинг ўзида ҳам миллий тизимда ҳам халқаро тизимда ишлаб миллий стандартлар ҳамда халқаро стандартларга мувофиқ молиявий ҳисоботни тайёрлаб беришга киришилади.

Параллел ҳисоб тизими афзалликлари:

- маълумотлар ишончли бўлади, МҲХСларидан оғишиш камайади, энг объектив ахборотлар олиш имконияти туғилади, аниқ бўлмаган ахборотларни тақдим қилиш rischi камаяди.
- ҳисобнинг оперативлиги ошади, молиявий ҳисобот тайёрлагунга қадар ҳам МҲХС бўйича ишлов берилган ахборотларни олиш мумкин бўлади. Ҳар бир объект бўйича батафсил ахборот шаклланади. Вақт оралиғида ҳам менежерларга МҲХС бўйича ахборот бериш мумкин бўлади;
- МҲХС бўйича яхши амалиёт ҳамда мутахассислар шаклланади. Мутахассислар малакасини ошириш имкониятига эга бўлади;
- МҲХСлари ва БҲМСлари маълумотларини аниқ солиштириш имкониятлари туғилади. Фарқларнинг сабабларини кўриш ва уни тушуниш енгиллашади;
- БҲМСлари бўйича ҳисоб тизимидан мустақил бўлади, унга боғлиқлиги қолмайди, миллий ҳисобот тузилиши кутиб турилмайди. Ундаги айрим хатолар бунда такрорланмайди.

- бухгалтерия ҳисоби бўлимини кучли бошқарув тизимига айлантиради;

- МҲХСга ўтиш учун ташқарига пул кўчириб бериш бўлмайди, иш ўринлари очилади. Пулни ўз ходимларимизга ишлатиш имконияти бўлади;

- тизим ўрнатилгандан кейин, дастлабки йиллардаги харажатларга нисбатан кейинги йилларда уларни оптималлаштириш имконияти бўлади.

Параллел ҳисоб тизимининг камчиликлари:

- Уни амалга ошириш кўп харажатли ҳисобланади;
- кўп вақт сарфланади;
- кадрлар профессионаллашуви қўшимча харажатларни талаб этади, холбуки МҲХС бўйича ишлай оладиган мутахассисни топиш анча мураккаб ҳамда кўп иш ҳақи тўлаш талаб этилади;

- бўлинмаларни қайта ташкил этиш, ҳар бир структурада ҳисобни юритиш зарурлиги;

- махсус дастурларнинг зарурлиги, қайсики уларни сотиб олиш ҳамда уларда ишлаш кўникмасини шакллантириш қўшимча маблағларни талаб этади.

Юқоридаги тизимларнинг афзалликлари ва камчиликларини таҳлил қилиб кўрадиган бўлсак, параллел ҳисобни юритиш мақсадга мувофиқ ҳисобланади. Чунки, бу ҳисоб энг муҳими объектив ахборотларни беради, хато қилиш rischi кам. Бундан ташқари тизим ўрнатилганда дастлабки йилларда кўпроқ харажат талаб этса, тизим тўлиқ ишлаб кетгандан кейин харажатлар оптималлашади, яъни кейинги йилларда харажатлар кам бўлади.

Таянч атамлар:

1. Молиявий ҳисобот трансформацияси бу – ҳисобот санаси ҳолати бўйича бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари асосида тузилган ҳисобот компонентлари моддаларини молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари қоидаларига мувофиқ ҳолда қайта гуруҳлаштириш, уларнинг моддаларини қайта тан олиш, қайта баҳолаш, тўғирлашлар киритиш ва қайта очиқлашлар асосида МҲХСлари ҳисоботлари ахборотларининг янги тизимига ағдариш ва қайта ташкил қилиш жараёнидир.

2. БҲМСлари асосида тузилган молиявий ҳисоботни МҲХСлари асосида трансформация қилиш бу – Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисоби миллий стандартлари асосида тузилган молиявий ҳисобот моддаларини МҲХСлари қоидалари асосида қайта баҳолаш, тан олиш, реклассификация қилиш ва МҲХСларга мувофиқ молиявий ҳисоботни тақдим қилиш жараёнидир.

3. МҲХСларига мувофиқ параллел ҳисоб тизимини юритиш бу – Ўзбекистон Республикаси БҲМСларига мувофиқ ҳолдаги ҳисоб тизими билан ёнма-ён МҲХСларига тўлиқ мувофиқ келадиган ҳисоб тизимини юритиш ва молиявий ҳисобот тақдим қилиш жараёнидир.

4. Тайёргарлик ишларини амалга ошириш бу – лойиҳа, режалаштириш ва ташкилий ишларни бажариш босқичидир.

5. Трансформация жараёни процедурасини амалга ошириш бу – тайёргарлик ишларидан кейин фарқлар аниқланади, коррективировка бухгалтерия ёзувлари тузилади, ишчи трансформацион жадваллар амалга ошириш босқичидир.

6. Натижавий босқич бу – коррективировкалар амалга оширилгандан кейин МҲХС ларига мувофиқ молиявий ҳисобот тузилади ва тақдим этиш босқичидир.

7. Трансформацион жадвал бу – БҲМСлари бўйича тузилган молиявий ҳисобот моддаларини МҲХСларига ағдариш учун киритилаётган тўғирловчи ёзувларни жамловчи жадвал.

Ўзини-ўзи текшириш учун саволлар.

1. Молиявий ҳисобот трансформацияси.
2. МҲХСларига мувофиқ ҳисобот тузиш орқали яратиладиган имкониятлар.
3. МҲХСларига ўтишдаги омиллар.
4. МҲХСлари асосида молиявий ҳисобот тузиш учун тан олинган йўллар.
5. Трансформация жараёнининг асосий муҳим қоидалари.
6. Трансформация жараёнининг кетма-кетлиги.
7. Трансформация жараёни босқичлари.
8. Трансформация усулларининг афзалликлари ва камчиликлари.
9. Параллел ҳисоб юритиш тизими, унинг афзалликлари ва камчиликлари.
10. Молиявий ҳисоботда атамалар трансформацияси.

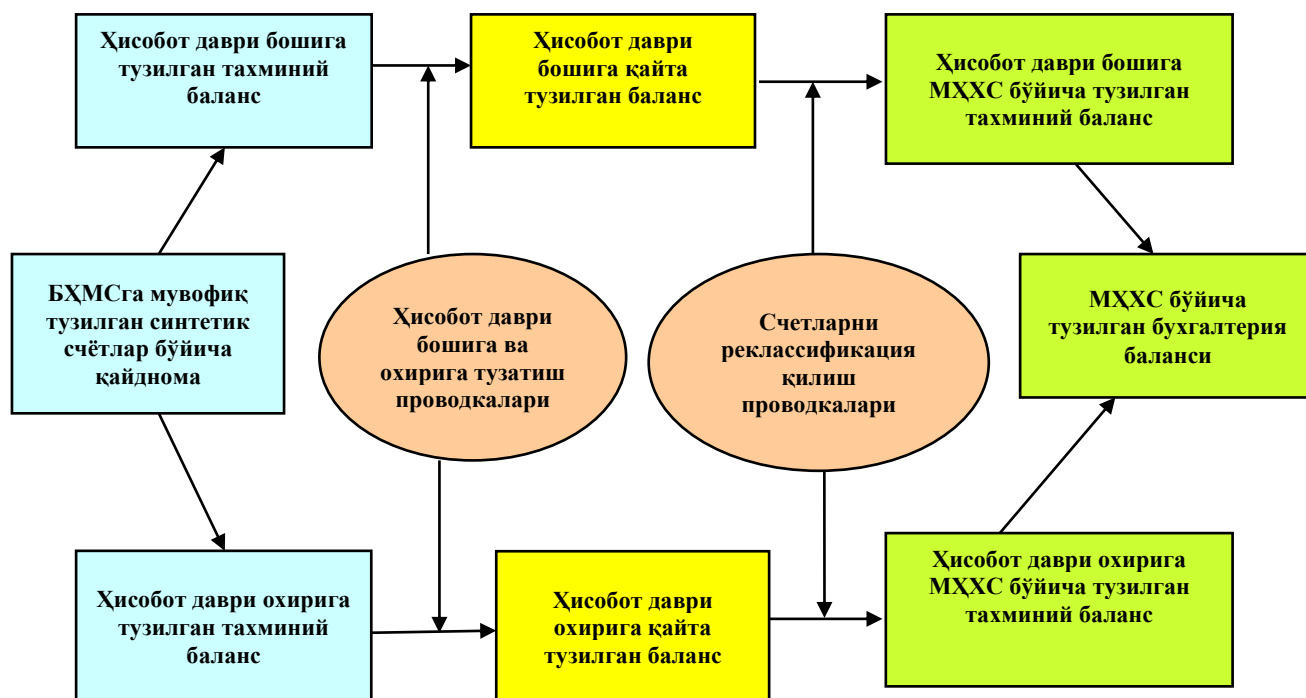
9.2-§. Ҳисоботларни шакллантириш ва назорат жараёнлари.

Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш тартиби.

МХХС бўйича ҳисоб юритиш – ҳар бир компаниянинг мутлоқ ўз ваколатидаги ички иши ҳисобланади. Шу боис, намунавий бухгалтерия ёзувлари, трансформация жадваллари ишлаб чиқилади. Халқаро стандартлар фақат ҳаракат қилишга тўртки беради.

Худду шунингдек, бухгалтерия баланси, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботнинг ҳар бир моддасининг номланиши, уларнинг баҳоланиши, таркиби, классларга ажратилишини, таснифланишини халқаро стандартларга мувофиқ қайта амалга ошириш лозим. Бу жараён **қайта баҳолаш ва қайта классификациялаш жараёни** деб аталади.

Олимларнинг тадқиқот ишида бухгалтерия балансини трансформацияга тайёрлаш ва тақдим этиш учун қуйидаги модуль таклиф этилган (9.3-расм.):



9.3-расм. Молиявий ҳисоботни халқаро стандартлар асосида трансформация қилишда бухгалтерия балансини тузиш модули[95, 46-б.]⁶¹.

⁶¹Карана и Агентство США по Международному развитию /<https://gaap.ru/articles>. принципиари асосида С.Жуманов ишланмаси. С.Жуманов диссертациясининг 46-бети.

Юқоридаги халқаро ва миллий стандартлар талабларига мувофиқ ҳолда бухгалтерия балансининг трансформацияланган стандарт шаклини келтиришни мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз (9.2-жадвал):

9.2 -жадвал

Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботнинг трансформацияланган шакли (минг сўм)

Кўрсаткичлар номи	Сат р код и	Ҳисобот йили бошига	Ҳисобот йили охирига
1	2	3	4
АКТИВ			
I. Узоқ муддатли активлар			
Узоқ муддатли моддий активлар, жами (040+050+060):	010	8010337	7147472
Мулк: ер, бино, машина ва асбоб-ускуналар бошланғич қиймати жами (021+022+023+024+025+026+027), шу жумладан:	020	13829829	12857480
Ер ва ерни ободонлаштириш	021		
Бино, иншоотлар ва узатиш қурилмалари	022	2765965	2765965
Сув ва ҳаво судалари	023		
Автотранспорт воситалари	024	856720	748400
Машина ва асбоб-ускуналар	025	9350988	8614488
Мебель, офис жиҳозлари ва ускуналари	026	538400	425500
Бошқа асосий воситалар	027	317756	303127
Жамғарилган депресиация	030	6627088	6708713
Мулк: ер, бино, машина ва асбоб-ускуналар баланс қиймати (020-030)	040	7202741	6148767
Ўрнатилмаган асбоб-ускуналар	050	123144	100296
Тугалланмаган капитал қуйилмалар	060	684452	898409
Узоқ муддатли номоддий активлар баланс қиймати, жами (071+072+073)	070	-	-
Патент ва лицензиялар	071	-	-
Гудвилл	072	-	-
Бошқа номоддий активлар	073	-	-
Инвестицион кўчмас мулк	080	-	-
Узоқ муддатли дебиторлик қарзлари ва муддати узайтирилган харажатлар	090	441438	441438
Узоқ муддатли инвестициялар жами (101+102+105), шу жумладан	100	462560	1235825
Сотишга лаёқатли қимматбаҳо қоғозлар	101	388560	388560
Жиддий таъсир кўрсатадиган инвестициялар (103+104)	102		
Шу жумладан, шўъба корхоналарга, боғлиқ томонларга инвестициялар	103		
Хорижий капитал иштирокидаги корхоналарга инвестициялар	104		
Бошқа узоқ муддатли инвестициялар	105	74000	847265
Муддати узайтирилган солиқ активлари	110	-	-
Биологик активлар	120	48450	48450

I-бўлим жами (010+070+080+090+100+110+120)	130	8962785	8873185
II. Қисқа муддатли активлар			
Товар-моддий захиралар (сатр. 141 + 142 + 143 + 144)	140	43840151	37597923
Ишлаб чиқариш захиралари (1000,1100, 1500, 1600)	141	42604571	36389490
Тугалланмаган ишлаб чиқариш (2000, 2100, 2300, 2700)	142	252235	
Тайёр маҳсулот (2800)	143	841423	884468
Товарлар (2900 дан 2980 айирмаси)	144	141922	323965
Сотиш учун мўлжалланган деб таснифланган узок муддатли активлар ва чиқиб кетаётган гуруҳлар активлари	150	-	-
Келгуси давр харажатлари харажатлари	160	-	-
Муддати узайтирилган (кечиктирилган) харажатлар	170	-	-
Шартнома бўйича активлар (15-МХХС бўйича)	180	250480	345400
Жами дебиторлар (191+192+193+194+195+196+197+198+199+200+201+202)	190		
Шу жумладан, муддати ўтган дебиторлик қарзлари	191	-	-
Харидор ва буюртмачилар билан товар (маҳсулот, иш) реализацияси бўйича қарзлари (савдо қарзлари) (4010)	192	132505	331120
Харидор ва буюртмачилар билан узок муддатли активлар реализацияси бўйича қарзлари (4020)	193	85450	62250
Харидор ва буюртмачилардан олинган аванслар (7300)	194	-841415	-651064
Боғлиқ томонлар (шўъба корхоналар, ажратилган бўлинмалар) қарзлари (4110, 4120)	195	35771357	10910308
Қўлдаги қимматли қоғозларнинг сотилиши бўйича қарзлар (4810)	196		
Олинадиган дивидендлар бўйича қарзлар (4820)	197		
Олинадиган фоизлар бўйича қарзлар (4830)	198		
Олинадиган ижара бўйича қарзлар (4840)	199		
Қарз (кредит) берилиши бўйича қарзлар (4850)	200		
Ходимларнинг бошқа операциялар бўйича қарзлари (4700)	201	47644	72893
Бошқа дебиторлар бўйича қарзлар (4800)	202	10912	15209
Гумонли қарзлар бўйича резерв (4910)	203		
Жами дебиторларнинг соф қиймати (190-203)	210		
Пул маблағлари (220+221+222+223+224)	220	82035	247773
Кассадаги пул маблағлари (5000)	221	1733	1110
Ҳисоб-китоб счётидаги пул маблағлари (5100)	222	9900	197161
Чет эл валютасидаги пул маблағлари (5200)	223		
Бошқа пул маблағлари ва эквивалентлари (5500, 5600,5700)	224	70402	49502
Қисқа муддатли инвестициялар (5800)	230		
Бошқа жорий активлар (5900)	240		
II-бўлим бўйича жами(140+150+160+170+180+210+220+230+240)	250	102952397	92214427
БАЛАНС АКТИВИ БЎЙИЧА ЖАМИ (130+250)	260	111866732	101039162
МАЖБУРИЯТЛАР ВА ХУСУСИЙ КАПИТАЛ			
I. Хусусий капитал			
Хусусий капитал (280+310+320-330+340+350)	270		
Устав капитали (290+300)	280		
Ҳиссали капитал (291+292)	290		

А-капитал эгаси	291		
Б-капитал эгаси	292		
Акциядорлик капитали (271+272)	300	598250	598250
Имтиёзли акциялар-номинал қиймати Х, рухсат этилган сони Х, чиқарилган акциялар сони Х	301		
Оддий акциялар – номинал қиймати Х, рухсат этилган сони Х, чиқарилган акциялар сони Х	302		
Эмиссион капитал (номиналдан ортиқ киритилган)	310	129127	129127
Резерв капитали	320	2862277	2851981
Харид қилиб олинган ўз акциялари сони Х	330		
Тақсимланмаган фойда	340	1806478	-4668473
Мақсадли тушумлар	350	23146	23146
I-бўлим жами (270)	360		
II. Мажбуриятлар			
Узоқ муддатли мажбуриятлар жами [371+372+373+374+375+376+377+378+379]	370	1524741	11524741
Таъминотчи ва пудратчиларга узоқ муддатли қарзлар (7010,720)	371		
Боғлиқ томонларнинг узоқ муддатли қарзлари (шўъба корхоналар ва алоҳида ажратилган бўлинмалар)	372		
Узоқ муддатли муддати узайтирилган даромадлар (7210, 7220,72300	373		
Узоқ муддатли кафолат мажбуриятлари (7290)	374		
Солиқлар ва мажбурий тўловлар бўйича узоқ муддатли муддати узайтирилган мажбуриятлар (7240)	375		
Бошқа узоқ муддатли муддати узайтирилган мажбуриятлар (7250,7290)	376		
Узоқ муддатли банк кредитлари (7810)	377	1524741	11524741
Узоқ муддатли займлар (7820)	378		
Тўланадиган облигациялар ва векселлар (7830,7840)	379		
Шартнома бўйича мажбуриятлар (15-MXXC бўйича)	380		
Жорий мажбуриятлар жами [400+410+420+430+440+450+460+470+480+490+500+510 +520+530+540]	390	104922713	90580390
Кредиторлик қарзлари [402+403-404+405], шу жумладан,	400	21259174	23494364
Муддати ўтган кредиторлик қарзлари	401		
Мол етказиб берувчиларга товар (хом-ашё ва материаллар, иш ва хизматлар) бўйича тўланадиган счётлар (6010, 6020)	402	2359315	2207790
Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга капитал қуйилмалар учун тўланадиган счётлар (6030)	403		
Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланган аванслар (4300)	404	-22951203	-42313878
Кредиторларга бошқа операциялар бўйича тўланадиган счётлар (6960, 6970)	405		
Боғлиқ томонлар (шўъба ва алоҳида ажратилган корхоналар)га қарзлар (7110, 7120)	410	3034841	6251523
Солиқлар ва мажбурий тўловлар бўйича мажбуриятлар (6410, 6420, 6430, 6440, 6510, 6520, 6530, 6540)	420	10962110	10962110
Фойда (даромад) солиғи ва бошқа солиқлар бўйича қарзлар (6460-6469)	430	1496436	1688

Ходимлар билан иш хақи бўйича қарзлар (6710, 6720)	440	610250	483769
Дивиденд бўйича мажбуриятлар (6610)	450		
Қисқа муддатли банк кредитлари (6810)	460	9597239	325000
Қисқа муддатли займлар (6820,6830,6840)	470	74066300	66761026
Фоизлар бўйича мажбуриятлар (6920)	480		
Роялти бўйича мажбуриятлар (6930)	490		
Маҳсулот кафолатлари бўйича мажбуриятлар (6940)	500	57079	73711
Резервлар (37-сон МҲХС бўйича)	510		
Узоқ муддатли мажбуриятлар жорий қисми (6950)	520		
Муддати узайтирилган даромадлар (6210,6220,6230)	530		
Солиқ ва мажбурий тўловлар бўйича муддати кечиктирилган мажбуриятлар (6240)	540		
II- бўлим бўйича жами [370+380+390]	550	106447454	102105131
БАЛАНС ПАССИВИ БҲЙИЧА ЖАМИ (360+550)	560	111866732	101039162

Ушбу таклиф этилаётган бухгалтерия баланси трансформацияланган шакли бир қанча қадамларда амалга ошириш мақсадга мувофиқ:

Биринчи қадамда ушбу бухгалтерия баланси “мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналарнинг” класслари халқаро стандартларга мувофиқ ҳолда ишлаб чиқилган. 15-сон МҲХСларига мувофиқ Шартнома бўйича активларга алоҳида сатр ажратилди.

Иккинчи қадамда, баланс ҳисоботида узоқ муддатли активларнинг ҳолати тўғрисида кенгайтирилган ахборотлар, уларнинг янги таснифи асосида тақдим этилган. Балансда узоқ муддатли активлар бешта гуруҳга ажратилган: узоқ муддатли моддий активлар, узоқ муддатли номоддий активлар, узоқ муддатли дебиторлик қарзлари ва муддати узайтирилган харажатлар, узоқ муддатли инвестициялар, муддати узайтирилган солиқ активлари. Узоқ муддатли моддий активларда мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар бошланғич қийматда ва жами суммаси қолдиқ қийматда, ўрнатилмаган асбоб-ускуналар, тугалланмаган капитал қуйилмалар ҳақиқий таннархда кўрсатилади. Узоқ муддатли номоддий активлар эса қолдиқ қийматда акс эттирилади. Узоқ муддатли инвестициялар икки гуруҳга ажратилган: сотишга лайоқатли қимматбаҳо қоғозлар ва жиддий таъсир кўрсатадиган инвестициялар. Ушбу келтирилган тасниф халқаро стандартлар талабларига мувофиқ келади.

Учинчи қадам, амалдаги бухгалтерия балансида дебиторлик қарзлари (220,230,240-сатр) ўз таркибида товар операцияларидан ташқари асосий

воситалар ва бошқа активларни сотиш натижасида юзага келган қарзларни ҳам акс эттиради. Бундан ташқари операцион фаолиятдаги олинadиган счёtlар бўйича дебиторлик қарзларига таъсир кўрсатувчи даъволар бўйича олинadиган счёtlар бошқа дебиторлик қарзлари билан биргаликда 300-сатрда акс этирилган. Шу сабабли, бухгалтерия балансининг таклиф қилинган шаклида товар операциялари бўйича (савдо) дебиторлик қарзларининг суммасини алоҳида ажратилган. Бу “харидор ва буюртмачилар билан товар (маҳсулот, иш) реализацияси бўйича қарзлари (савдо) (4010)” ва “Харидор ва буюртмачилар билан узоқ муддатли активлар реализацияси бўйича қарзлари (4020)”. Ушбу ҳолат пул оқимлари ҳақидаги ҳисоботни тузишда ҳисобот шаклларининг трансформацияси таъминлайди.

Трансформацияланган тартибнинг амалдаги тартибдан фундаментал фарқларидан бири қопланмай қолган резерв ҳисобдан чиқарилмаслиги, яъни бекор қилинмаслиги ҳисобланади. Бунда, бухгалтерия балансида дебиторлик қарзлари соф қийматда кўрсатилади. Шу билан бир қаторда юқорида 1-сон БХМСлари ҳамда 1-сон БХХСлари талабларига мувофиқ, “харидор ва буюртмачилардан олинган аванслар (7300)” ҳамда “боғлиқ томонлар (шўъба корхоналар, ажратилган бўлинмалар) қарзлари (4110, 4120)” қатори ҳам киритилди. “Харидор ва буюртмачилардан олинган аванслар” минус ишораси (ёки қизил) билан акс этирилиб жами дебиторлар суммаси аниқланаётганда айирилади.

Тўртинчи қадам, хусусий капитал устав капитали, резерв капитали, тақимланмаган фойда, мақсадли тушумлар ва олдинда турган харажатлар ва тўловлар учун резервлардан ташкил топиши кўрсатилди. Амалдаги баланс фарқли ўлароқ устав капитали ҳиссали капитал ва акциядорлик капиталига ажратилди.

Ҳиссали капитал, мисол учун масъулияти чекланган жамиятларда ҳар бир таъсисчининг киритган маблағи ҳисобидан шаклланишини аниқ кўрсатиш имконияти туғилади. Бундан ташқари, устав капитали моддасини капитал эгалари кесимида кўрсатилган.

Акциядорлик жамиятларида акциядорлик капитали имтиёзли акциялар ва оддий акцияларни номинал қиймати, рухсат этилган акциялар сони, чиқарилган акциялар сонини кўрсатилган ҳолда акс эттириш тартиби таклиф этилди. Бу эса баланс ҳисоботининг шаффофлигини оширишга хизмат қилади. Бундан ташқари акциядорлик капиталининг таркибида оддий акцияларнинг номинал қийматидан ортиқча баҳода сотилиши натижасида шаклланадиган қўшилган капитал ҳамда ўз акцияларини харид қилиб олиш натижасида ўзгаришини ҳам ўз аксини топди.

Бешинчи қадамда, бухгалтерия балансида мажбуриятларнинг янги тасниф ўз ифодасини топган. Узоқ муддатли мажбуриятлар таркибидан таъминотчилар ва пудратчиларга тўланадиган счётлар қисқа муддатли мажбуриятларга ўтказилди. Харидор ва буюртмачилардан олинган аванслар контрактив счёт сифатида эътироф этилди. Таъминотчи ва пудратчиларга тўланган аванслар минус ишораси билан мажбуриятларда кўрсатиш лозим.

Амалдаги бошқа кредиторлик қарзлар гуруҳига кирувчи мажбуриятларнинг таркибидан бир қанча мажбуриятлар, жумладан, кафолатлар, бошқа баҳоланадиган мажбуриятлар, молиявий мажбуриятлар жумладан, фоизлар, роялти бўйича мажбуриятлар ҳамда узоқ муддатли мажбуриятлар жорий қисми ҳар бири алоҳида баланс модда сифатида ажратилди. Ушбу гуруҳга кирувчи айрим мажбуриятлар, жумладан, даъволар, ҳисобдор шахслар билан ҳисоб-китоблар, турли хил ташкилотлар билан ҳисоб-китоблар бўйича мажбуриятлар тўланадиган счётларга бирлаштирилди. Таъсисчилар бўйича мажбуриятларда чиқаётган таъсисчиларга устав капиталини қайтариб бериш бўйича мажбуриятлар олиб ташланди, бунда фақат тўланадиган дивидендлар бўйича мажбуриятлар қолдирилди. Жорий мажбуриятларда тасодифий (шартли) мажбуриятлар алоҳида ажратилди.

Амалдаги “Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот”нинг ҳар бир кўрсаткичини таҳлил қилиб, уни халқаро стандартларга мувофиқлаштириш учун қуйидаги жадвалда келтирилган таклифлардан фойдаланамиз (9.3-жадвал).

Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот моддаларини МҲХСларига мувофиқлаштириш бўйича трансформация

<i>Миллий стандартда аниқлаш тартиби</i>	<i>Халқаро стандартлар асосида</i>
010-сатр. “Маҳсулот (товар, иш ва хизмат)ларни сотишдан тушган тушум” = Маҳсулотлар (товар, иш ва хизматлар) реализациясидан олинган даромад – товарларнинг қайтарилиши – харидор ва буюртмачиларга тақдим қилинган скидкалар)	“Маҳсулот (товар, иш ва хизматлар) реализациясидан олинган соф даромад = Маҳсулот (товар, иш ва хизматлар) реализациясидан олинган ялпи даромад – қайтарилган реализация ва нархини камайтириш – тақдим қилинган чегирмалар
020-сарт. “Сотилган маҳсулот (товар, иш ва хизмат)ларнинг таннархи”	“Сотилган маҳсулот (товар, иш ва хизмат)ларнинг таннархи” = тайёр маҳсулотларнинг давр бошидаги қолдиғи + ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулотлар қолдиғи – тайёр маҳсулотларнинг давр охиридаги қолдиғи
030-сатр. Маҳсулот (товар, иш ва хизмат)ларни сотишнинг ялпи фойдаси (010-020)	Маҳсулот (товар, иш ва хизмат)ларни сотишнинг ялпи фойдаси = (010 “Маҳсулот (товар, иш ва хизматлар) реализациясидан олинган соф даромад - 020 “Сотилган маҳсулот (товар, иш ва хизмат)ларнинг таннархи”
040-сатр. Давр харажатлари (050+060+070+080) = Сотиш харажатлари + Маъмурий харажатлар + Бошқа операцион харажатлар + Келгусида солиққа тортиладиган базадан чиқариладиган ҳисобот даври харажатлари	Давр (операцион харажатлар) = Сотиш харажатлари + маъмурий харажатлар + бошқа операцион харажатлар + илмий тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишланмалари харажатлари
090-сатр. Асосий фаолиятнинг бошқа даромадлари = Ундирилган ёки қарздор томонидан эътироф этилган жарималар, пенялар + Ҳисобот йилида аниқланган ўтган йиллардаги фойда + Сотиш билан бевосита боғлиқ бўлмаган операциялардан рента даромади, хўжалик юритувчи субъектлар ҳузуридаги ошхоналардан тушумлар, ёрдамчи хизматлардан даромадлар сифатидаги бошқа даромадлар. + Асосий воситалари ва бошқа мол-мулки чиқиб кетишидан олинган даромадлар. + Даъво билдириш муддати ўтган кредиторлик ва депонент қарзларни ҳисобдан чиқаришдан олинган даромадлар + Товар-моддий бойликларни пухта баҳолаш. + Давлат субсидияларидан даромадлар + Холисона молиявий ёрдам +	

Бошқа операцион даромадлар.	
100-сатр. Асосий фаолиятнинг фойдаси (зарари) (030-040+090)	
110-сатр. Молиявий фаолиятнинг даромадлари (120+130+140+150+160) = Дивидендлар шаклидаги даромадлар + Фоиз шаклидаги даромадлар + Узоқ муддатли ижара (молиявий лизинг)дан даромадлар + Валюта курси фарқидан даромадлар + Молиявий фаолиятнинг бошқа даромадлари	Молиявий фаолиятдан олинган даромадлар = роялти + дивиденд + фоизлар + молиявий ижара + бошқа молиявий фаолиятдан олинган даромадлар
170-сатр. Молиявий фаолият бўйича харажатлар (180+190+200+210) = Фоизлар шаклидаги харажатлар + Узоқ муддатли ижара (молиявий лизинг) бўйича фоиз шаклидаги харажатлар + Валюта курси фарқидан зарарлар + Молиявий фаолият бўйича бошқа харажатлар	Молиявий фаолият бўйича харажатлар = Фоизлар шаклидаги харажатлар + Узоқ муддатли ижара (молиявий лизинг) бўйича фоиз шаклидаги харажатлар + Молиявий фаолият бўйича бошқа харажатлар
	100-сатр. Асосий фаолиятнинг фойдаси(зарари) (030-040+090)
220-сатр. Умумхўжалик фаолиятининг фойдаси (зарари) (100+110-170)	
	Асосий бўлмаган тушумлар = Олинган пеня, жарима ва неустойкалар + жорий бўлмаган активларни сотишдан олинган фойда + сотишга қобилиятли қимматбаҳо қоғозларни қайта баҳолашдан олинган нафлар + валюта курси фарқи + кредиторлик қарзларни ҳисобдан чиқаришдан олинган нафлар + қайтарилмайдиган молиявий ёрдам + ҳисобот даврида аниқланган ўтган даврлар даромадлари + бошқа даромадлар
230-сатр. Фавқулотдаги фойда ва зарарлар	
	Одатдаги фаолияти билан боғлиқ бўлмаган харажатлар = фавқулотда юзага келган харажатлар + жорий бўлмаган активларни тасарруф қилиш натижасида юзага келган зарарлар + валюта курси фарқи бўйича зарарлар + бошқа одатдаги фаолияти билан боғлиқ бўлмаган харажатлар
	Бухгалтерия баҳолашларидаги ўзгаришлар таъсири
240-сатр. Фойда солиғи тўлагунга қадар фойда (зарар) (220+-230)	Солиқ тўлагунга қадар фойда = асосий фаолиятдан олинган фойда + асосий бўлмаган даромадлар – одатдаги

	фаолияти билан боғлиқ бўлмаган харажатлар + (-) бухгалтерия баҳолашларидаги ўзгаришлар
250-сатр. Фойда солиғи	Фойда (даромад) солиғи
260-сатр. Фойдадан бошқа солиқлар ва йиғимлар	Юқоридаги моддаларга кирмайдиган бошқа солиқлар ва ажратмалар
270-сатр. Ҳисобот даврининг соф фойдаси (зарари) (240-250-260)	Ҳисобот давридаги соф фойдаси (зарари) = солиқ тўлагунга қадар фойда – фойда (даромад солиғи) – юқоридаги моддаларга кирмайдиган бошқа солиқлар ва ажратмалар

Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот трансформация қилинишида қуйидаги қадамларни таъкидлаш лозим:

Биринчи қадам, “Маҳсулот (товар, иш ва хизмат)ларни сотишдан тушган тушум” кўрсаткичини “Маҳсулот (товар, иш ва хизмат)ларни сотишдан тушган соф тушум” деб номлаш мақсадга мувофиқ. Бундан ташқари, харидор ва буюртмачилардан товар (маҳсулот, иш ва хизматлар) қайтарилишидан ташқари унинг олдини олиш учун келишган ҳолда нарҳини туширишга эришиш ҳам мумкин. Халқаро тажрибалар асосида “қайтарилган реализация ва нарҳини камайтириш” деб номлаш ўринли.

Иккинчи қадам, “Сотилган маҳсулот (товар, иш ва хизмат)ларнинг таннархи” кўрсаткичини тайёр маҳсулотларнинг ҳисобот даври бошидаги ва охиридаги қолдиқлари ҳамда ишлаб чиқаришдан олинган тайёр маҳсулотнинг таннархи асосида ҳисоблаш методологиясини ишлаб чиқишимиз керак. Шу боис, амалиётда ишлаб чиқарилаётган маҳсулотларнинг таннархи ҳамда сотилган маҳсулотларнинг таннарҳини ҳисоботларини жорий қилиш лозим.

Учинчидан, амалдаги тартибга “келгусида солиққа тортиладиган базадан чиқариладиган ҳисобот даври харажатлари” киритилиши таснифлаш қоидаларига тўғри келмайди. Молиявий бухгалтерия ҳисоби билан солиқ ҳисобини бир-биридан фарқлаш керак. Бу кўрсаткич солиққа тортиладиган фойда базасини ҳисоблашда фойдаланилади. Давр харажатларини таснифлашда харажатларнинг маҳсулотларни сотиш жараёнида ёки маъмурий-бошқарув жараёнида юз берганлиги асос қилиб олинган. Бундан ташқари, “тажриба-

конструкторлик ишланмалари”ни ҳам шу харажатлар таркибига киритиш мақсадга мувофиқ.

Тўртинчи қадам, “Асосий фаолиятнинг бошқа даромадларига ундирилган ёки қарздор томонидан эътироф этилган жарималар, пенялар; ҳисобот йилида аниқланган ўтган йиллардаги фойда; асосий воситалари ва бошқа мол-мулки чиқиб кетишидан олинган даромадлар; даъво билдириш муддати ўтган кредиторлик ва депонент қарзларни ҳисобдан чиқаришдан олинган даромадлар; давлат субсидияларидан даромадлар; ҳолисона молиявий ёрдам; бошқа операцион даромадлар каби моддалар киритилган. Бу даромадларнинг биронтаси ҳам корхонанинг асосий фаолияти билан боғлиқ эмас. Шу боис, бу тушумларни одатдаги фаолияти билан боғлиқ бўлмаганлигини инобатга олиб **“Асосий бўлмаган бошқа тушумлар”** деб аташ мақсадга мувофиқ.

Бешинчи қадам, халқаро стандартларда молиявий фаолият компаниянинг асосий фаолиятига киритилган. Бундан ташқари “валюта курси фарқидан олинган даромад” корхонанинг молиявий фаолияти билан боғлиқ эмас. Компания фаолияти курс фарқнинг юзага келишига боғлиқлиги йўқ. Шу боис, халқаро тажрибалардан келиб чиқиб “валюта курси фарқидан олинган даромадни” асосий бўлмаган тушумлар таркибига киритиш мақсадга мувофиқ.

Олтинчи қадам, худду шунингдек, “валюта курси фарқидан зарарлар”ни ҳам компаниянинг молиявий фаолиятига алоқадорлиги йўқлигини, яъни компания фаолияти валюта курсини белгилашда таъсири йўқлигини ҳисобга олиб, халқаро тажрибаларга уйғунлаштириш мақсадида бу зарарни компаниянинг “одатдаги фаолияти билан боғлиқ бўлмаган харажатлар” таркибига киритиш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз.

Еттинчи қадам, “Одатдаги фаолияти билан боғлиқ бўлмаган харажатлар” тушунчасини киритиш ўринлидир. Бу харажатлар корхонанинг асосий фаолияти билан боғлиқ бўлмасдан, кўп ҳолларда тасодикий юзага келадиган, олдиндан режалаштириш қийин бўлган ҳамда зарурият туфайли юзага келишини таъкидлаш лозим. Бу харажатларга фавқулотда юзага келган

харажатлар, жорий бўлмаган активларни тасарруф қилиш натижасида юзага келган зарарлар, валюта курси фарқи бўйича зарарлар ва бошқа одатдаги фаолияти билан боғлиқ бўлмаган харажатларни киритиш мумкин.

Саккизинчи қадам, халқаро стандартлар талабларига мувофиқ фойда ва зарарларда акс эттириладиган бухгалтерия баҳолашларидаги ўзгаришларнинг таъсирини ҳисобга олиш учун ҳам алоҳида сатр ажратилди. Бу ҳисоботнинг шаффофлиги ва эгилувчанлигини оширади.

Ушбу ҳолатларни ҳисобга олиб молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботни **“фойда ва зарарлар ҳамда бошқа тўпلام даромадлар тўғрисидаги ҳисобот”** деб ўзгартириш мақсадга мувофиқ. Чунки, халқаро стандартларда даромад ва харажатлар, фойда ёки зарарлар тушунчаларидан фойдаланилган, молиявий натижа тушунчаси киритилмаган. Бошқа тўпلام даромадлар таркибини ҳам 1-сон БХХС талабларига мувофиқлаштириш керак.

Тадқиқот натижаларидаги фикр ва мулоҳазалар асосида «Фойда ва зарарлар ҳамда бошқа тўпلام даромадлар тўғрисидаги ҳисобот»нинг трансформациялашган шаклини жорий қилиш мақсадга мувофиқ (9.4-жадвал).

9.4-жадвал

Фойда ва зарарлар ҳамда бошқа тўпلام даромадлар тўғрисидаги ҳисобот⁶²

Кўрсаткичлар	Сатр коди
1	2
Товар (маҳсулот, иш ва хизмат)лар реализациясидан олинган ялпи даромад	010
Қайтарилган реализация ва нархини камайтириш	020
Такдим қилинган чегирмалар	030
Товар (маҳсулот, иш ва хизмат)лар реализацияси-дан олинган соф даромад (010-020-030)	040
Товар (маҳсулот, иш ва хизмат)ларнинг сотиш таннари	050
Товар (маҳсулот, иш ва хизмат)лар реализациясидан олинган ялпи фойда (030-040)	060
Давр (операцион) харажатлар, жами (080+090+100+110)	070
Реализация харажатлари	080
Маъмурий харажатлар	090
Бошқа операцион харажатлар	100

⁶² Тадқиқотлар асосида муаллиф [80, 0320-0321 б.] қайта ишланган.

Илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишланмалари харажатлари	110
Операцион фойда (060-070)	120
Молиявий фаолият бўйича даромадлар, жами (140+150+160+170)	130
Дивиденд кўринишдаги даромадлар	140
Фоиз кўринишдаги даромадлар	150
Узоқ муддатли ижара ҳисобидан олинган даромадлар	160
Молиявий фаолият бўйича бошқа даромадлар, жумладан	170
Молиявий активларнинг чиқиб кетишидан ва реклассификация қилинишидан фойда	171
Молиявий фаолият бўйича харажатлар, жами (190+200+210)	180
Фоиз кўринишдаги харажатлар	190
Узоқ муддатли ижара фоизлари бўйича харажатлар	200
Молиявий фаолият бўйича бошқа харажатлар, шу жумладан	210
Молиявий активларнинг чиқиб кетишидан ва реклассификация қилинишидан зарар	211
Асосий фаолиятнинг фойдаси (зарари) (120+130-180)	220
Асосий бўлмаган тушумлар	230
Одатдаги фаолияти билан боғлиқ бўлмаган харажатлар	240
Фавқулодда фойда (зарар)	250
Бухгалтерия ҳисоби усул (метод)лари ўзгариши таъсири	260
Солиқ тўлагунга қадар фойда (220+230- 240+(-)250+(-)260)	270
Фойда (даромад) солиғи	280
Юқоридаги моддаларга кирмайдиган бошқа солиқ ва ажратмалар	290
Ҳисобот давридаги соф фойда (зарар) (270-280-290), жумладан тўғри келади	300
Назорат қилинадиган акциядорларга	301
Назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссасига	302
Акцияга соф фойда	303
Бошқа тўплам даромадлар, жами	310
Мулк, бино ва машина ва асбоб-ускуналарни қайта баҳолаш	311
Компаниянинг танлови бўйича бошқа тўплам даромадлар орқали адолатли қиймати бўйича ҳисобга олиннадиган ҳиссали инструментлардан фойда/зарарлар	312
Ассоциациялашган компаниялар мулки қийматининг ошишидаги ҳиссаси	313
Ўз кредит рисклари билан боғлиқ молиявий мажбуриятлар адолатли қийматининг ўзгариши	314
Хорижий шўба компанияларни қайта ҳисоб-китоб қилишдан курс фарқлари	315
Йил учун жами тўплам даромадлар (300+310)	320

Мазкур шакл амалдагисидан қуйидаги хусусиятлари билан фарқ қилади:

1) ушбу ҳисобот шаклига товар (маҳсулот, иш ва хизмат)лар реализациясидан олинган ялпи даромадлар, қайтарилган реализация ва чегирмалар ҳамда тақдим қилинган чегирмалар кўрсаткичлари ўз аксини топди;

2) ҳисобот шаклида давр (операцион) харажатлари янги таркибга асосланди;
 3) ҳисобот таркибига одатдаги фаолияти билан боғлиқ бўлмаган харажатлар ва операцион бўлмаган даромадлар ҳамда илмий-тадқиқот харажатлари моддалари киритилди; 4) Корхона ҳисоб сиёсатида белгиланган усуллари ўзгаришининг молиявий натижаларга таъсири инобатга олинди; 5) соф фойданинг назорат қилинадиган акциядорларга ва назорат қилинмайдиган қатнашиш ҳиссасига тўғри келадиган қисми ҳамда битта акцияга тўғри келадиган соф фойда кўрсаткичлари киритилди; 6) бошқа тўплам даромадларни белгиловчи моддалар киритилди. Ҳисобот сўнгида жами тўплам даромадларни ҳисоблашнинг методологик тартиби кўрсатилди.

Биз амалдаги пул оқимлари тўғрисидаги ҳисоботни молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот таркибий қисмига уйғунлаштириш ва трансформациялашувини таъмин этиш мақсадида хорижлик олимлар томонидан ҳисоботнинг шаклида акс эттириладиган моддаларни тадқиқ қилиш асосида 9.5-жадвалда унинг шаклини таклиф этамиз.

9.5-жадвал

Пул оқимлари ҳақидаги ҳисобот шакли⁶³

Кўрсаткичларнинг номи	Сатр коди	Кириш	Чиким
Операцион фаолият			
Маҳсулот (товар, иш ва хизмат)ларни сотишдан келиб тушган пул маблағлари	010	45530583	
Ижара, роялти, бадаллар, воситачилик ҳақи ва бошқа тушумлар	011	284500	
Материал (товар, иш ва хизмат)лар учун мол етказиб берувчиларга тўланган пул маблағлари	020		35694806
Ишлаб чиқариш ишчиларига ва улар номидан тўланган пул маблағлари	030		2101541
Умумишлаб чиқариш харажатлари учун тўловлар	040		156400
Бошқарув ва операцион харажатлар бўйича тўловлар	050		190800
Операцион фаолиятнинг бошқа пул тушумлари ва тўловлари	060	282307	5289507
Суғурта компаниясининг суғурта полислари бўйича мукофотлари, талаблари, йиллик ва ўзга тўловлар бўйича пул тушумлари ва тўловлари	061	-	125400
Савдо ва дилерлик мақсадларида тузилган битимлар бўйича пул тушумлари ва тўловлари	062	-	-

⁶³ Самарқанд Парранда МЧЖнинг 2017 ҳисобот йили молиявий ҳисоботи маълумотлари бўйича тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси.

ЖАМИ: Операцион фаолият пул маблағларининг соф кирими\чиқими (010+011-020-030-040-050+/-060+(-)061+(-)062)	070	2244036	
Солиқлаштириш			
Олинган ва тўланган қўшилган қиймат солиғи	080		-
Даромад (фойда)дан тўланган солиқлар	090		-
Бошқа тўланган солиқлар	100		-
ЖАМИ: Тўланган солиқлар (080+090+100+110)	110		-
Инвестиция ва капитал қўйилмалар фаолияти			
Асосий воситалар (қўчмас мулк (ер, бино ва иншоатлар), машина ва асбоб-ускуналар) сотиб олиш ва сотиш	120		454402
Номоддий активларни сотиб олиш ва сотиш	130		
Ўз кучи билан капитал қурилиш ҳамда узоқ муддатли активларнинг қийматининг ошишига олиб келадиган капиталлашган харажатлар, шунингдек, тажриба-конструкторлик ишларига ажратилган сармоялашган харажатларга оид пул маблағлари тўлови	140		
Бошқа субъектларнинг акцияларини, бошқа дастакларини ёки қарз мажбуриятларини сотиб олиш ва сотиш (пул эквиваленти сифатида кўриб чиқиладиган ушбу инструментлар ҳамда тижорат ва савдо мақсадлари учун мўлжалланган тушумлар ҳамда тўловлардан ташқари)	150		
Узоқ ва қисқа муддатли инвестицияларнинг киритилиши (қўшма фаолиятда ҳиссали қатнашиш) ва сотилиши (пул эквиваленти сифатида кўриб чиқиладиган ушбу инструментлар ҳамда тижорат ва савдо мақсадлари учун мўлжалланган тушумлар ҳамда тўловлардан ташқари)	160		
Бошқа субъектларга аванслар ҳамда қисқа ва узоқ муддатли қарзларнинг берилиши ва келиб тушиши (аванс тўловлари ва молия муассасалари томонидан берилган кредитлар кирмайди)” Қисқа ва узоқ муддатли қарзларнинг берилиши ва қайтарилиши	170	5457800	6453100
Фьючерс ва форвард битимлари, опцион битимлар ва своп битимлар бўйича тўловлар ва тушумлар (улар дилер ёки савдо мақсадлари учун мўлжалланган ҳолатлар бундан мустасно бўлади ёки тўловлар молиявий фаолият сифатида тасниф этилади).	171		
Олинган ва тўланган фоизлар	180		1208847
Олинган дивидендлар	190		
ЖАМИ. Инвестиция фаолиятидаги соф пул оқимларининг кирими\чиқими (120 +(-)130-140+(-)150+(-)160+(-)170+(-)171+(-)180+(-)190)	200		2658549
Молиявий фаолият			
Хусусий капитал акцияларини чиқариш ҳамда хусусий капитал билан боғлиқ бўлган бошқа инструментлардан келиб тушган пул маблағлари	210		
Хусусий капиталнинг чегириб оlinиши	211		
Узоқ муддатли ижара мажбуриятлари бўйича тушум	220		
Пул заёмларини чиқариш ва сотиб олиш	230		
ЖАМИ. Молиявий фаолият соф кирими\чиқими (210 -211-220+(-)230)	240		
Соф ўсиш\камаиш (пул ва унга тенглаштирилган маблағлар) (070 +110+200+240)	250		
Чет эл валютасидаги пул маблағларини қайта баҳолашдан юзага келган курс фарқлари сальдоси	260		
Пул маблағларининг ҳисобот йили бошидаги ҳолати	270	1811825	
Пул маблағларининг ҳисобот йили охиридаги ҳолати	280	1397318	

Валюта маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги маълумот

Кўрсаткичларнинг номи	Сатр коди	Сумма
Ҳисобот даври бошидаги қолдик	290	0
Жами тушум (301+302)	300	16462098
Маҳсулот (товар, иш ва хизмат)ларни сотишдан келиб тушган пул маблағлари	301	1800387
“Молиявий фаолиятдан тушумлар” жами (303+34+305+306+307+308) :	302	
Шу жумладан, хорижий таъсисчилар томонидан устав капиталига қўшилган ҳисса	303	
Акцияларнинг хорижий акциядорларга сотилиши	304	
Миллий валютани чет эл валютасига айирбошлаш	305	14661711
Олинган молиявий ёрдам	306	
Олинган кредитлар ва қарзлар	307	
Бошқа манбалар	308	
Жами сарфланган (311+312+314+315+316+317)	310	16462098
Шу жумладан:	311	
Чет эл валютасини миллий валютага айирбошлаш		
Мол етказиб берувчиларга тўланган пул маблағлари	312	16462098
Кредит учун тўловлар (фоизларни ҳам ўз ичига олади)	313	
Таъсисчиларга тақсимланган фойданинг ўтказиб берилиши ёки капиталнинг чиқарилиши	314	
Хорижий корхоналарга инвестициялар киритиш, акцияларини сотиб олиш;	315	
Хорижий акциядорларга дивидендларни ўтказиб бериш	316	
Бошқа мақсадлар учун тўланган пул маблағлари	317	
Ҳисобот даврининг охиридаги қолдик	320	0

Мамлакатимизда жорий қилинган “хусусий капиталнинг ҳаракати тўғрисидаги” ҳисоботнинг таркибий тузилиши стандарт талабларига уйғун, деб баҳолаш мумкин. Биз амалдаги ҳисобот шакли ва унда акс эттириладиган моддаларни МХХСларига мувофиқлаштириш асосида хусусий капиталнинг ҳаракати тўғрисидаги ҳисоботнинг қуйидаги трансформацияланган шаклидан фойдаланишни мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз (9.6-жадвалга).

9.6-жадвал**Хусусий капиталнинг ўзгариши тўғрисидаги ҳисобот (млрд сўм)⁶⁴**

Кўрсаткичлар	Сатр рақами	Хусусий капитал						
		Устав капитали			Ол	Резерв	кап	ли
		Акциядорлик капитал	Ҳисса	а ва уста в				
					кап	кап	ли	кап
					ли	ли	ли	ли

⁶⁴ “Узтелеком” АЖ Самарканд филиали 2017 йил маълумотлари бўйича муаллиф ишланмаси.

		Оддий акцияларнинг номинал қийматида	Имтиёзли акциялар қиймати	Захирадаги акциялар	Жами акциядорлик капитали (3+4+5)							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Йил бошига қолдиқ	010	820,6							1983,1	5.8		2809.5
Акциянинг сотилиши	020											
Акция қийматининг оширилиши	030											
Ҳисса капитали киритилиши	040											
Акциянинг бекор қилиниши	050											
Акция қийматининг пасайиши	060											
Ҳисса капитали чегириб олиниши	070											
Даромад ва харажатлар суммаларида бош компаниядаги хусусий капитал эгаларига таллуқли бўлган суммалар	080											
Тўғридан-тўғри хусусий капиталда тан олинадиган даромад ва харажатлар моддалари, шу жумладан	090											
Мулк: ер, бино, машина ва асбоб-ускуналарнинг қайта баҳоланиши	091											
Ҳисобот даврининг соф фойда ёки зарарлари	100									0.1		
Дивидендлар	110											
Ҳисоб сиёсатидаги ўзгар-тиришлар ва хатолардаги тўғирлашлар таъсири	120											
Ҳисобот даври охирига қолдиқ (10+020+030+040-050- 060-070+(-)080+(-)090+(-)100-110+(-)120)	130	820.6							19831	5.9		2809.6

Ушбу таклиф қилинаётган ҳисобот шакли бир қанча хусусиятларга эга:

Биринчидан, ҳисоботнинг номини “Хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот” эмас, балки “Хусусий капиталнинг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот” деб номлаш мақсадга мувофиқ. Чунки, ҳисоботда хусусий капитал элементларининг давр бошидаги ҳолати, унинг ҳисобот даври давомида аниқ моддалари ҳисобидан ўзгариши ва ҳисобот даврининг охиридаги ҳолати тўғрисидаги ахборотлар тақдим этилиши талаб этилади.

Трансформация жараёнида муҳим босқичлардан бири бу трансформация жадвалини тузиш ҳисобланади. Соҳага доир адабиётларда унинг энг кўп тарқалган қуйидаги шакли таклиф этилган (9.7-жадвал):

9.7-жадвал

БҲМСлари асосида тузилган молиявий ҳисоботни МҲХСлари асосида трансформация қилиш жадвали

<i>БҲМС бўйича молиявий ҳисобот моддалари</i>	<i>Ўтган йилнинг бошида (қолдиқ) натижа</i>	<i>МҲХС ўтган йиллар тузатиш лари</i>	<i>Тузати шларида н кейин натижа</i>	<i>Рекласс ификаци я</i>	<i>Жорий йилнинг тузатиш лари</i>	<i>Йил охирига (МҲХС бўйича)нат ижа</i>
Активлар: Узоқ муддатли активлар (ҳар бир моддаси бўйича)						
Жорий активлар (ҳар бир моддаси бўйича)						
Мажбуриятлар (ҳар бир моддаси бўйича)						
Капитал ва тақсимланмаган фойда (ҳар бир моддаси бўйича)						
Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот						
Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот Тушум						
Таннарх						
Ялпи фойда						
Операцион харажатлар						
Молиявий фоалиятга доир						

даромадлар ва харажатлар						
Асосий фойдаси						
Асосий бўлмаган тушум						
Одатдаги фаолияти билан боғлиқ бўлмаган харажатлар						
Солиқ тўлагунга қадар фойда						
Соф фойда						

МҲХС бўйича баҳолашдаги тузатишлар ва турли қайта классификациялар асосидаги ҳисоб-китоблар кўплаб қўшимча ахборотни ҳамда чуқур профессионал ёндашув асосида таҳлил қилишни талаб қилади. Ҳисобот трансформацияси учун трансформацияни амалга оширувчи ташкилот БҲМС билан МҲХС ўртасидаги принципиал фарқларни белгилаб олиш зарур. Бунинг учун эса трансформацияни амалга оширувчи мутахассис ҳам БҲМС, ҳам МҲХСлари ва халқаро тажрибаларни чуқур билиши талаб этилади. Трансформация жадвали жараёнида миллий баланс моддаларини унга илова қилинадиган бухгалтерия счётлари қолдиқлари бўйича очиқлашлари керак.

Таянч атамалар:

1. *Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботнинг трансформацияланган шакли* – бу миллий стандартлар асосида тузилган бухгалтерия баланснинг барча моддаларини МҲХСлари талабларига жавоб берадиган таркибга келтирилган шаклидир.

2. *Фойда ва зарарлар ҳамда бошқа тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисоботнинг трансформацияланган шакли* – бу миллий стандартлар асосида тузилган молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботнинг барча моддаларини МҲХСлари талабларига жавоб берадиган таркибга келтирилган шаклидир.

3. *Хусусий капиталнинг ўзгариши тўғрисидаги ҳисоботнинг трансформацияланган шакли* – бу миллий стандартлар асосида тузилган хусусий капитал тўғрисидаги ҳисоботнинг барча моддаларини МҲХСлари талабларига жавоб берадиган таркибга келтирилган шаклидир.

4. **Пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот** – бу миллий стандартлар асосида тузилган пул оқимлари тўғрисидаги ҳисоботнинг моддаларини МҲХСлари талабларига жавоб берадиган таркибга келтирилган шаклидир.

5. **Трансформация жадвали** – бу миллий стандартлар асосида тузилган ҳисобот моддаларини реклассификация қилиш, қайта баҳолаш натижалари асосида тузатишлар киритиш йўли билан халқаро стандартлар талабларига жавоб берадиган ҳисоботларнинг трансформацияланган шаклларига айлантириш жадвалидир.

Ўзини-ўзи текшириш учун саволлар:

1. Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботнинг трансформацияланган шаклига изоҳ беринг.

2. Фойда ва зарарлар ҳамда бошқа тўплам даромадлар тўғрисидаги ҳисоботнинг трансформацияланган шаклига изоҳ беринг.

3. Хусусий капиталнинг ўзгариши тўғрисидаги ҳисоботнинг трансформацияланган шаклига изоҳ беринг.

4. Пул оқими тўғрисидаги ҳисоботнинг трансформацияланган шаклига изоҳ беринг.

5. Трансформацияда қайта баҳолаш ва реклассификация.

6. Бухгалтерия баланси моддаларини қадамба-қадам трансформациялаш.

7. Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботни қадамба-қадам трансформациялаш.

8. Трансформацион жадвал мазмуни ва тузилиши.

ФОЙДАЛАНИЛГАН АДАБИЁТЛАР РЎЙХАТИ

I. Норматив - ҳуқуқий ҳужжатлар ва методологик аҳамиятга молик нашрлар

1. Ўзбекистон Республикасининг Солиқ Кодекси.
<http://www.lex.uz/docs/1286558>.

2. Ўзбекистон Республикасининг “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги Қонуни. 2000 йил 26 май. Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлисининг Ахборотномаси, 2017 й., 16-сон, 265-модда. <http://lex.uz>. 17-модда, 19-модда.

3. Ўзбекистон Республикасининг “Масъулияти чекланган ҳамда қўшимча масъулиятли жамиятлар тўғрисида”ги Қонуни. 2001 йил 6 декабрь (кейинги ўзгартириш ва қўшимчалар билан). Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлисининг Ахборотномаси, 2002 й., 1-сон, 10-модда. <http://lex.uz/acts/22525>. 14-модда, 25-модда.

4. Ўзбекистон Республикасининг “Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида”ги Қонуни. 2014 йил 6 май. Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2014 й., 19-сон, 210-модда, <http://www.lex.uz/docs/2382409>. 16-модда, 21-модда.

5. Ўзбекистон Республикасининг “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги Қонуни. 2016 йил 14 апрель. Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2016 й., 15-сон, 142-модда. <http://www.lex.uz/acts/2931253>. 22-модда, 25-модда, 26-модда.

6. Ўзбекистон Республикаси Президентининг “Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида”ги Фармони. 2015 йил 24 апрель. ПФ-4720.

7. Ўзбекистон Республикаси Президентининг “Ўзбекистон республикасини янада ривожлантириш бўйича ҲАРАКАТЛАР СТРАТЕГИЯСИ тўғрисида”ги Фармони. 2017 йил 07 февраль. ПФ-4947.

8. Ўзбекистон Республикаси Президентининг “Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги

Қарори. 2018 йил 19 сентябрь. ПҚ-3946.

9. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг “Маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида”ги Низомни тасдиқлаш тўғрисида”ги Қарори. 1999 йил 5 февралдаги 54-сонли Қарорига илова.

10. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг “Давлат улуши бўлган акциядорлик жамиятлари ва бошқа хўжалик юритувчи субъектлар фаолияти самарадорлигини баҳолаш мезонлари тўғрисида”ги Низом. 2015 йил 28 июлдаги 207-сон қарори билан тасдиқланган.

11. Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти 21-сон БҲМС.–Ташкент: “NORMA”, 2012.–256-бет.

12. Бухгалтерия ҳисоботи миллий стандартлари. 2018. <http://lex.uz/nsbu>

13. Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг “Молиявий ҳисобот шакллари ва уларни тўлдириш қоидаларини тасдиқлаш тўғрисида”ги буйруғи. 2003 йил 24 январь. №1209.

14. Международные стандарты финансовой отчетности. Minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standard_fo/docs\09.02.2016

15. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари. <http://finansist.uz/uz/moliyaviy-hisobotning-xalqaro-standartlari-ozbekistonda-qollanilishi/> 2018 й.

16. International Financial Reporting Standards. www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ 2018.

17. Международные стандарты финансовой отчетности. <http://www.ifrs.org.ua/mezhdunarodny-e-standarty-finansovoj-otchyotnosti/>

18. Мирзиёев Ш.М. Танқидий таҳлил, қатъий тартиб интизом ва шахсий жавобгарлик – ҳар бир раҳбар фаолиятининг кундалик қондаси бўлиши керак. - Тошкент: “Ўзбекистон”, 2017. - 104 б.

19. Ўзбекистон Республикаси Президенти Шавкат Мирзиёевнинг Олий Мажлисга мурожаатномаси. //Халқ сўзи. 2017 йил 23 декабрь, №258 (6952).

II. Монография, илмий мақолалар, патент, илмий тўпламлар

20. Василенко М. Е., Левкина Е. В., Малышева В. В. Совершенствование бухгалтерской отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. <https://cyberleninka.ru/article/n/sovershenstvovanie-buhgalterskoy-otchetnosti-v-sootvetstvii-s-mezhdunarodnymi-standartami-finansovoy-otchetnosti>
21. Гетьман В.Г. О концептуальной основе международных стандартов финансовой отчетности //Международный бухгалтерский учет, 2007, № 12;
22. Дусмуратов Р.Д., Тулаев У.И. Молиявий хисобот: назарий, услубий ва амалий жиҳатлари.-Т. "Extremum-Press", 2012, -144 б.
23. Дусмуратов Р.Д., Менгликулов Б.Ю. Реформа бухгалтерского учета в Узбекистане: опыт, проблемы и перспективы. // Ж. Экономика и бизнес: теория и практика. -2016.-№10. –С.35-40.
24. Ивашкевич В. Б. Шигаев А. И. Совершенствование модели финансовой отчетности по МСФО. <http://1fin.ru/?id=450>
25. Illustrative IFRS Consolidated Financial Statements for 2015 year ended. Pwс.
26. International Financial Reporting and Analysis, 4- Edition. D. Alexander, A. Britton, A.Jorissen. 2009. 39-59-p
27. IFRS and US GAAP: Similarities and differences. 2015. www.pwc.com
28. IFRS. Practical Implementation Guide and Workbook. Second Edition. Abbos Ali Mirza. Magnus Orell, Graham J.Holl. Publishing by John Wiley & Sons, inc. 2008.
29. Исмухамбетова З. Н. Консолидация финансовой отчетности по международным стандартам. Ж. Управление финансами. №11, 2014 с 94-100
-
30. Исломова Г. “МҲХС билан ишлашга тайёرمىсиз”//Газета СБХ/2015 йил/№26. 2-бет.
31. Карасёва Л. 10 типовых трансформационных корректировок. <https://msfo-practice.ru/article.aspx?aid=332526>
32. Management Accounting. Official terminology of the CIMA. The CIMA 63 Portland Place, London W1N 4AB, 2005. 157 p.

33. Марпатов М. Ўзбекистон Республикаси банк тизимида: Бухгалтерия ҳисобини молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мослашнинг ўзига хос хусусиятлари //Бозор, пул ва кредит Ж. –2014.–№11.–49-55-б.

34. Марпатов М. А.К. Ибрагимов, Н.К. Ризаев. “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги Қонуннинг янги таҳрири – МҲХС. // Бозор, пул ва кредит Ж. – 2017.–№2.–42-49-б.

35. Марпатов М. Бухгалтерия баланси – молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот. //Бозор, пул ва кредит Ж. –2016.–№3.–56-64-б.

36. Марпатов М. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандарти 1 “Молиявий ҳисоботни тақдим этиш”. //Бозор, пул ва кредит Ж. –2016.–№6.–46-54-б.

37. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ.–М.: Финансы и статистика, 1992. –136 с.

38. Основные этапы трансформации финансовой отчетности: Карана и агентство США по международному развитию (АМР США. опубликовано: 20 сентября 2010

39. Сагдуллаева З. Международные стандарты финансовой отчетности: учет и анализ инвестиции // Молия Ж. -2016. -№11. -55-59 с.

40. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета.–М.: Финансы и статистика, 1991.–400 с.

41. Ташназаров С.Н. Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида молиявий ҳисобот: муаммо ва ечимлар. Монография. - Т.: “Navro’z”, 2016 й. - 295 б.

42. Ташназаров С.Н. Молиявий ҳисоботнинг назарий ва методологик асосларини такомиллаштириш. Монография. - Publisher SIA OmniScriptum Publishing, GlobeEdit Publishing house. 2018. 280 p. ISBN-13:978-613-8-24050-1

43. Ташназаров С.Н. Молиявий ҳисобот: атамалар тавсифи ва талқини. Монография. –Самарқанд. “Матбаа нашриёти”: 2018 й. -168 б.

44. Ташназаров С.Н. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи: халқаро ва миллий жиҳатлар. Монография. - Т.: Иқтисод-молия, 2009. - 168 б.

45. Ташназаров С.Н. Бухгалтерия балансини халқаро стандартларга мувофиқ такомиллаштириш. // Иқтисодиёт ва инновацион технологиялари. - Тошкент, 2016. - №4, июль-август. Б.1-10 (08.00.00; №10)

46. Ташназаров С.Н. Молиявий ҳисоботнинг МҲХС бўйича трансформацияси зарурияти, моҳияти ва босқичлари. // Иқтисодиёт ва инновацион технологиялари электрон илмий журнали. - Тошкент, 2017. - №3. Б. 1-16.(08.00.00; №10)

47. Ташназаров С.Н. Совершенствование финансовой отчетности в Республике Узбекистан. // Экономика и предпринимательство. - Москва, 2017 №11. Vol. 11, ISSN 1999-2300. Б. 82-88. (08.00.00; №29)

48. Ташназаров С.Н. Ўзбекистон Республикаси профессионал бухгалтерия ҳисоби институтини очиш зарурияти, унинг мақсади ва вазифалари. // “Халқаро молия ва ҳисоб” илмий электрон журнали. – Тошкент, 2018. -№4-5. Б.1-13. (08.00.00; №19)

49. Ташназаров С.Н. Компоненты финансовой отчетности: проблемы и их решения. - Монография. –LAP Lamber Academic Publishing. 2018-10-09. 104 p. ISBN-13:978-613-9-92598

50. Ташназаров С.Н. Масъулияти чекланган жамиятларда хусусий капитал ҳисоби ва молиявий ҳисоботни халқаро стандартларга уйғунлаштириш. // Молия - Тошкент, 2014. - №6, Б.46-51.(08.00.00; №12)

51. Ташназаров С.Н. Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналарнинг халқаро стандартларга мувофиқ молиявий ҳисоботи масалалари. // Сервис. – Самарқанд, 2016. - №1-2. Б.114-123.

52. Tashnazarov S. N. Daromadlar va harajatlarga doir hisobotlarni xalqaro standartlarga muvofiq takomillashtirish. // Ilmiy axborotnoma. – Samarqand, 2016. №6. Б.184-188.

53. Ташназаров С.Н. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари ва уларга ўтиш зарурияти. // Иқтисод ва молия. – Тошкент, 2016. - №7. Б.49-55.

54. Ташназаров С.Н. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари мазмуни ва қўлланилиши. // Солиқ солиш ва бухгалтерия ҳисоби. – Тошкент, 2016. - №10. Б.18-24.

55. Ташназаров С.Н. Учет и финансовая отчетность товарных запасов (применение системы периодического учета запасов). // Аудит и финансовый анализ. – Москва, 2017. - №1. С.47-51. (08.00.00; №1)

56. Ткач В. И., Ткач М. В. Международная система учета и отчетности.– М.: Финансы и статистика, 1991.–160 с.

57. Трансформация бухгалтерской отчетности по МСФО. www.i-ias.ru/blog/competition_page/transformacia_msfo.html.

58. Трансформация отчетности по МСФО www.i-ias.ru/blog/competition-page/ 2018

59. Тулахаджаева М.М. Финансовая отчетность в соответствии с МСФО. www.norma.uz. 2018

60. Уразов К.Б. Иқтисодий эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг концептуал масалалари. Монография. - Т.: Фан, 2005. -236 б.

61. Курбанбаев Ж., Джуманов С. Бухгалтерия ҳисоби тизимини молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтказиш йўллари // Молия. 2016 й. №1, 99-104-б.;

62. Хамдамов Б.К., Ибрагимов К.Ш. Совершенствование бухгалтерского учета в Узбекистане на основе международных стандартов финансовой отчетности. //Халқаро молия ва ҳисоб Ж. -2017.-№1. -1-8-б.

63. Ҳайдаров Ш.У. Маматов Б. Янги таҳрирдаги “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги Ўзбекистон Республикаси Қонунига шарҳ. // Солиқ солиш ва бухгалтерия ҳисоби Ж. -2016. -№5. -23-32 с.

64. Ҳайдаров Ш.У. и др. Тенденция развития и совершенствовании нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в Узбекистане. <https://refdb.ru/look/1333450.html> 2018

III. Дарсликлар, ўқув қўлланмалар ва бошқа адабиётлар

65. Аверчев И.А. МСФО. 1000 примеров применения. / И. А. Аверчев. – М.: Рид Групп, 2011. – 992 с. (Полное руководство бухгалтера).
66. Anthony, Robert Newton. Accounting principles /Robert N. Anthony, James S. Reese, D.B.A. - 7th edition, Irwin, 2001. 686 p.
67. Бобожонов О., Жуманиёзов К. Молиявий ҳисоб. Т., “Молия”, 2002, 672 б.
68. Deloitte. МСФО в кармане 2016. ЗАО «Делойт и Туш». Все права защищены. 157 с. 2016. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ru/.../ifrs-in-your-pocket-2016-ru.pdf>
69. Жалолова Д. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари - Т.: Молия институти, 2004. - 25 б.
70. Larson, Kermit D. Financial Accounting /Kermit D. Larson, Paul B. W. Miller. 6th ed. Irwin, 1995. 686 p.
71. Libby, Robert. Financial accounting /Robert Libby, Patricia A. Libby, Daniel G. Short. Irwin, Printed in USA, 2016. 752 p.
72. Метьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник /Пер. с англ. под ред. Я.В.Соколова, А.А. Смирновой).–М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. –663 с.
73. Michael Jones. Accounting. Third edition. Published 2013 by John Wiley & Sons, Ltd. 336-p.
74. Morse, Dale C. Managerial Accounting /Dale C. Morse, Jerold L. Zimmerman. Irwin, 1997.
75. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ.–М.: Финансы и статистика, 1992. –136 с.
76. МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КПМГ. 2011/2012: в 2 ч. Пер с англ. – 8-е изд. – М.: Альпина Паблишер, 2012. https://gaap.ru/upload/iblock/354/iuppwbf_tyyv%20fzvhh%20ohcgiiy%20stkr_2012

_1-30.pdf

77. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета /Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ./Под ред. Я.В. Соколова.–М.: Финансы и статистика, 2003.–496с.

78. Очилов И.К. Молиявий ҳисоб -2. Ўқув қўлланма./ И.К. Очилов, Д.Х. Азларов, А.З. Авлокулов. - Т.: "IQTISOD-MOLIYA", 2008. - 292 б

79. Палий В. Ф. Международные стандарты финансовый отчетности.–М.: ИНФРА-М., 2003-456с.

80. Pricewaterhouse Coopers. Все права защищены. Этот материал подготовлен Академией PwC для экзаменов ДипИФР в 2016 году. 3205 с.
<https://www.pwc.ru/ru/training/assets/dipifr-dec2014-textbook.pdf>

81. Pizzey, Alan. Accounting and Finance. A firm foundation. 3rd Edition, London, Cassell, 2001. 512 p.

82. Раздаточный материал по курсу повышения квалификации: «Международные стандарты финансовой отчетности» (МСФО). O'zbekiston auditorlar palatasi, Ташкент 2015.

83. Ташназаров С.Н., Ташназарова Д.С. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари. СамИСИ, 2018. -421 б.

84. Уразов К.Б. Бухгалтерия молиявий ҳисоби. Ўқув қўлланма. – Самарқанд. СамИСИ, 2013. -228 б.

85. Фрэнк Вуд. Бухгалтерский учет для предпринимателей. 1 часть. Пятое издание, Аскери, 1999. –250 с.

86. Фрэнк Вуд. Бухгалтерский учет для предпринимателей. 2 часть. Пятое издание, Аскери, 1999. –354 с.

87. Хамдамов Б.К. Молиявий ҳисобот. Ўқув қўлланма./ Б.К. Хамдамов, Ф.Р. Исломов, А.З. Авлокулов. - Т.: "IQTISOD-MOLIYA", 2008. - 172 с

88. Хасанов Б.А. Бошқарув ҳисоби (Дарслик) / Б.А. Хасанов, А.А. Хашимов. - Б.м.: Т.: "Иқтисод-молия", 2005. - 306 с

89. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. /Под ред. Я.В. Соколова.- М.: Финансы и статистика, 1997. –576 с.

90. Халқаро молиявий ҳисобот стандартлари асосида банкларда бухгалтерия ҳисоби. Ўқув қўлланма. Ҳаммуаллиф – Т.: “МОЛИЯ”, 2010 -272 б.
91. Heitger, Lester E. Cost accounting. 1995. McGraw-Hill. Inc .1080-р.
92. Штурмина, О. С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учебное пособие /О.С.Штурмина.–Ульяновск: УлГТУ, 2010.–247 с.
93. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуация и примеры: Пер. с англ./Под ред. и с предисл. А.М.Петрачкова.–М.: Финансы и статистика, 2001.–560 с
94. Hermanson, Roger H. Accounting: a business perspective /Roger H. Hermanson, James Don Edwards, Michael W. Maher. 6th ed., Irwin, Printed in the USA, 2009. 926 p.
95. Джуманов С.А. Молиявий ҳисобот ахборотларини халқаро стандартлар асосида компиляция қилиш. Phd докторлик диссертацияси ТМИ. 2019 й. 182-б.
95. <https://president.uz> – Ўзбекистон Республикаси Президентининг расмий сайти.
96. <https://www.lex.uz> – Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги расмий сайти.
97. <https://www.mf.uz> – Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги расмий сайти.
98. <https://www.stat.uz> – Ўзбекистон Республикаси Давлат Статистика қўмитаси расмий сайти.
99. <https://www.deloitte.com> – Deloitte & Touche аудиторлик ташкилоти расмий сайти.
100. <https://www.pwc.com>. – Pricewaterhouse Coopers аудиторлик ташкилоти расмий сайти.
101. <https://www.kpmg.com> – KPMG аудиторлик ташкилоти расмий сайти.
102. <https://www.ey.com> – Ernst & Young аудиторлик ташкилоти расмий сайти.
103. <https://www.ifrs.org.ua/mezhdunarodny-e-standarty-finansovoj-otchyotnosti/>; www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/



Ташназаров Самиддин Низамович Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институти “Бухгалтерия ҳисоби ва аудит” кафедрасининг доценти. 2006-2015 йиллар институт “Банк-молия хизматлари” факультети декани, 2015-2018 йилларда институт академик лицей ва касб-ҳунар коллежлари билан ишлаш бўйича проректор лавозимларида ишлаган.

С.Н.Ташназаровнинг 100 дан ортиқ илмий ва илмий-услубий ишлари эълон қилинган. Жумладан, “Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи: Халқаро ва миллий жиҳатлари”, “Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида молиявий ҳисобот: муаммо ва ечимлар”, “Молиявий ҳисоботнинг назарий ва методологик асосларини такомиллаштириш (МҲХС ва илғор тажрибалар асосида) монографиялари чоп этирилган.