

С.С.Худойназаров,
Тошкент молия институти магистранти

МОЛИЯВИЙ ФАОЛИЯТДАН ДАРОМАД ВА ХАРАЖАТЛАР ҲИСОБИНИ МҲҲС АСОСИДА ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

Аннотация: Ушбу мақолада олимлар томонидан даромад ва фойдага бухгалтерия ҳисоби объекти сифатида берилган таърифлари ўрганилган, унинг таркибий қисмлари таҳлил қилинган. Молиявий ҳисоботнинг Халқаро Стандартлари (МҲҲС), Россия ва Ўзбекистон миллий стандартларида даромадлар тавсифи ва таркибий қисмлари солиштирилган. Даромадлар ҳисобига оид меъёрийҳуқуқий ҳужжатларни такомиллаштириш бўйича таклифлар ишлаб чиққан. Даромадларни одатдаги фаолиятдан олинган даромадлар ва одатдаги фаолиятига боғлиқ бўлмаган даромадларга таснифлаш мақсадга мувофиқлиги асосланган.

Таянч сўз ва иборалар: даромадлар, одатдаги фаолиятидан олинган даромадлар, одатдаги фаолиятига боғлиқ бўлмаган даромадлар (бошқа даромадлар), тушум, наф, концептуал қоидалар, фойда ёки зарарлар

Abstract: The article examines the definitions of income and profits given by scientists, analyzes its components. The definitions and components of income given by the International Financial Reporting Standards and the national standards of Russia and Uzbekistan are compared. Proposals have been developed to improve regulatory documents on revenue accounting. The division of income by ordinary activities and income not related to ordinary activities (gains) is justified.

Keywords: income, income derived from ordinary activities, income not related to ordinary activities (other income), revenue, benefit, conceptual rules, profit or loss.

Кириш

Молиявий ҳолат ва унинг таҳлили юзасидан маҳаллий ва хорижий муаллифлар томонидан чоп этилган адабиётлар сони шу даражада кўпki уларни ўрганиш асосида битта хулосага келиш мумкин, яъни ҳўжалик юритувчи субъектларнинг фаолият самарадорлиги ва унинг натижавийлигини баҳолаш доимо кенг қизиқувчилар (менежерлар, мулк эгалари ва контрагентлар) эътиборидаги муҳим масалалардан бири бўлган. Молиявий ҳолат ва ундаги ўзгаришларни таҳлил этиш орқали нафақат бўлиб ўтган жараёнларнинг самарадорлиги ва натижавийлигига балки уларнинг келгусидаги кутилишлари ҳам башорат қилинади.

Бу эса рақобатдош иқтисодиёт шароитида янада муҳим аҳамият касб этади. Молиявий ҳолат таҳлилининг натижавийлиги унинг ахборот таъминоти ва манбаларнинг сифатлиги билан белгиланади. Ахборот таъминотининг асосий манбаси бу молиявий ҳисобот ҳисобланади. Молиявий ҳисобот активлар, капитал ва мажбуриятларнинг, даромад ва харажатларнинг маълум бир санага жамланган, балансланган, ликвидлик бўйича тартибланган, даврийликда

тузиладиган ҳисобот шаклларида ва уларга илова қилинган манбалардан иборат.

Амалга киритилган 15-сон МҲХС харидорлар билан “Шартномалар бўйича тушумлар” стандарти тушумларни тан олиш, баҳолаш ва ҳисоботларда акс эттиришнинг янги тартибини жорий этишни кўзда тутди. Шу боис, ушбу стандарт талабларига мувофиқ ҳисоб-китобларни ташкил этиш, молиявий ҳисоботларда даромадлар ва фойда тўғрисида шаффоф ахборотларни акс эттириш, халқаро инвесторларга уларга тушунарли бўлган воситаларда, яъни энг синалган ва самарали усул ҳамда услублар, тан олиш ва баҳолаш мезонлари, халқаро қоида ва принциплардан фойдаланган ҳолда компаниянинг даромадлари, фойдаси ва унинг тақсимооти ҳамда фойдадаги улуши тўғрисидаги ишончли, уйғун ва таққосланувчи молиявий ахборотларни тақдим этиш методологиясини жорий этиш барча мамлакатлар, айниқса МҲХСларни биринчи марта қўллаётган мамлакатлар учун ўта долзарб масалалар. Мамлакатимизда даромадлар ва фойда ҳисобини МҲХСларга мувофиқлаштириш борасида муайян натижаларга эришилди. Жумладан, 2-сон БҲМС “Асосий фаолиятдан олинган даромадлар” стандарти ҳамда “Харажатлар таркиби ҳамда молиявий натижаларни аниқлаш тартиби” тўғрисидаги Низомга мувофиқ даромадлар ва молиявий натижаларнинг халқаро мезонларга мувофиқ келадиган тартиби ишлаб чиқилди, 2021 йилдан эътиборан акциядорлик жамиятлари, банклар, суғурта ташкилотлари, давлат улуши бўлган корхоналар ва ихтиёрийлик асосида бошқа корхоналарга МҲХСлар асосида молиявий ҳисобот тузиш, уларни халқаро аудитдан ўтказиш ва нашр этириш тартиблари амалиётга жорий этилади.

Мазкур вазифаларнинг самарали бажарилишини таъминлашда халқаро стандартлар талабларидан келиб чиқиб хорижий инвесторлар ва бошқа ахборот фойдаланувчилари талабларига мос ҳолда даромадлар ва фойда ҳисоби методологиясини ҳамда молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботни тубдан такомиллаштириш юзасидан илмий изланишларни олиб боришни тақозо этади. Шу боис, даромадлар ва фойда кўрсаткичларини молиявий ҳисоботнинг элементи сифатида тавсифлаш ва таркибий қисмларини белгилаш ўта муҳим аҳамият касб этади.

Мавзуга оид адабиётлар таҳлили

Мамлакатимиз олимларининг ишларида даромад ва фойдани тан олиш, баҳолаш, аниқлаш ва молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботда акс эттиришнинг назарий ҳамда услубий масалалари тадқиқ этилган. А.З.Авлокулов [1] илмий ишларида молиявий натижалар кўрсаткичлари бўйича ахборот қамровини кенгайтиришда прагматик концепцияни қўллаш таклиф этилган ҳамда ҳисобот назоратининг уч босқичли алгоритми ишлаб чиқилган. У.Тўлаев [2] томонидан молиявий натижаларни шакллантиришнинг назарий, меъёрий ва услубий жиҳатларини такомиллаштириш масалалари тадқиқ этилган, С.Н.Ташназаров [3] томонидан фойда ва зарарлар ҳамда бошқа ялпи даромадлар тўғрисидаги ҳисоботнинг халқаро стандартларга мувофиқ келадиган шакли

таклиф этилган. М.Ж.Темирханова [4] илмий мақоласида туризм корхоналарида хизмат кўрсатишдан олинган даромади, фойда категориясининг функциялари ҳамда корхонанинг фойдаси, тушумлари ва активларни ўсиши ўртасидаги нисбатни таҳлил қилган.

Н.Алимова [5] томонидан меҳмонхоналарда кўрсатилаётган хизматлардан олинаётган даромадларни ҳисобга оладиган счетлар тизимини такомиллаштириш масалалари тадқиқ этилган, Р.Ҳасанова [6] молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботни такомиллаштириш бўйича таклифлар ишлаб чиққан. Муаллифларнинг тадқиқотлари муҳим илмий-амалий аҳамиятга эга бўлсада, лекин ушбу ишларда даромадлар ва фойда ҳисобини халқаро стандартлар талабларига мувофиқлаштириш, даромадлар (фойда)ни тан олиш, баҳолаш, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботни тузиш ва тақдим этиш масалалари етарли даражада тадқиқ этилмаган.

Таҳлил ва натижалар

Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари, Россия Бухгалтерия ҳисоби Низомлари ва Ўзбекистон Бухгалтерия Ҳисоби миллий стандартларидаги даромадларнинг тавсифи, таснифи ва таркибий қисмларини қуйидаги 1-жадвалда солиштирамиз [6].

1-жадвал

МҲҲС, Россия ва Ўзбекистон миллий стандартларида даромадлар тавсифи ва таркибий қисмларининг солиштирилиши

Молиявий Ҳисоботнинг Халқаро стандартлари	Россия Федерацияси норматив ҳуқуқий ҳужжатлар (ПБУ 9/99)	Харажатлар таркиби тўғрисидаги Низом
Даромад – бу ҳисобот даври давомида активларнинг келиб тушиши ёки сифатининг яхшиланиши ёки мажбуриятлар миқдорининг камайиши кўринишида иқтисодий нафнинг кўпайиши, қайсики унинг натижасида ташкилотнинг хусусий капиталига нисбатан талабнома ҳуқуқи эгалари томонидан бадал киритиш билан боғлиқ бўлмаган ҳолда хусусий капиталнинг кўпайиши юз беради. Молиявий ҳисоботнинг халқаро концептуал асосларда даромадлар асосий даромадлар, яъни тушумларга (revenue) ва асосий бўлмаган бошқа	Ташкилотнинг даромадлари қатнашчиларнинг (мулк эгалари) ҳисса киритишидан ташқари ушбу ташкилот капиталининг кўпайишига олиб келувчи активларнинг (пул маблағлари, бошқа мулклар) келиб тушиши ва (ёки) мажбуриятларнинг узилиши натижасида иқтисодий нафнинг кўпайиши сифатида тан олинади. Даромадлар қуйидаги турларга ажратилган: I. Одатдаги фаолитидан олинган даромадлар: Одатдаги фаолиятидан олинган даромадлари маҳсулот ва товарларни сотишдан олинган тушум ҳамда	Хўжалик юритувчи субъектлар томонидан уларнинг хўжалик фаолиятини амалга ошириши натижасида олинадиган даромадлари ҳисоботга қуйидаги асосий бўлимлар бўйича киритилади: I. Сотишдан олинган соф тушум. Сотишдан олинган соф тушум товарлар (ишлар, хизматлар)ни сотишдан олинган, товарлар (ишлар, хизматлар) нархида ҳисобга олинадиган, унга қўшилган қиймат солиғи, акциз солиғи, бензин, дизель ёқилғиси ва газ истеъмоли солиқлари суммаси киритилмаган тушум сифатида аниқланади. Унга

даромадларга, яъни нафларга (gains) ажратилган. I. Тушумлар Тушумлар корхонанинг одатдаги фаолияти давонида юзага келади 1. Сотишдан тушган тушум; 2. Хизматлар учун рағбатлантиришлар; 3. Фоизлар, 4. Дивидендлар, 5. Роялти 6. Ижара даромадлари	ишларни бажариш, хизматлар кўрсатиш билан боғлиқ келиб тушишлар ҳисобланади.	товарларнинг қайтарилиши, харидорлар учун берилган чегирмалар ва бошқалар киритилмайди.
---	---	--

Халқаро стандартларнинг концептуал асосларида даромадларга таъриф келтирилган. Ушбу таъриф умум тан олинган ҳисобланади. Келтирилган таърифнинг энг муҳим хусусияти, унда даромадларга молиявий ҳисоботнинг элементи сифатида таъриф келтирилган. Унга кўра бир вақтнинг ўзида қуйидаги шартлар бажарилиши талаб этилади: биринчи шarti даромад сифатида тан олинади, қачонки хусусий капиталнинг таъсисчилар томонидан қўшимча капиталнинг киритилишидан ташқари кўпайишига олиб келса, иккинчи шarti даромадларни юзага келтирувчи ҳодисалар активлар (пул маблағлари ёки бошқа активлар)нинг кўпайиши ёки унинг ҳолатининг яхшиланиши ёки мажбуриятларнинг сўндирилишига олиб келиши керак. Ушбу иккита шартнинг бир вақтида бажарилишини таъминловчи ҳодиса ва жараёнларнинг суммадаги миқдори даромад сифатида тан олинади. Ушбу ҳолат Россия стандартларида даромадларга берилган таърифда етарли даражада ўз аксини топган ва халқаро стандартларда берилган таъриф талабларига жавоб беради, деб ўйлаймиз. Фақат, берилган таърифда “активлар сифатининг яхшиланиши” кўринишидаги иқтисодий наф ўз аксини топмаган.

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, шартшароит ва маълум тайёрганлик ишлари олиб борилиши шарт. Биз бу омилларга қуйидагиларни киритишни мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз[7]:

- 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 МҲХСларига уйғун бўлишини таъминлашимиз керак.

Агар ўртада тафовут катта бўлса трансформация жараёни қийинлашади, 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 қатъи 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.

МҲХСларнинг 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 [8].

МҲХСларни ишлаб чиқишга бундай ёндашиш уларнинг турли мамлакатларда қўлланилиш имкониятини оширади ва миллий ҳисоб стандартларининг халқаро стандартларга мувофиқлигини оширади. Шунинг 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 қўллаш мумкин бўлмайди[9].

Хулоса ва таклифлар

Юқоридаги фикрларни умумлаштириб хулоса қилиш мумкинки, хўжалик юритувчи субъект ўз хўжалик фаолияти самарадорлигини аниқлаш ва келгуси даврга оид бошқарув қарорлари қабул қилиш учун ҳисобот даврида даромад ҳамда харажатларни ҳисоблаб чиқиш имкониятини берадиган ахборотларни йиғиш ва ишлаб чиқиш тизимига эга бўлиши керак. Шу нуқтаи назарга кўра, молиявий натижаларни шакллантириш бўйича юқорида берган таклифларимиз амалий аҳамиятга эга, деб ҳисоблаймиз. Корхоналар жорий активларининг ҳажмида асосий улушни дебиторлик қарзлари ташкил этаётганлигини инобатга олиб, «Дебиторлик ва кредиторлик қарзлар тўғрисида»ги маълумотнинг қайта киритилиши бўйича таклифлар берилди. Бу эса корхоналарининг молиявий ҳолати бўйича кўрсаткичларини таҳлил қилиш ва самарали бошқарув қарорлари қабул қилишда муҳим дастак бўлиб хизмат қилади. Корхоналарида харажатлар

ва молиявий натижалар ҳисобининг назарий асослари бўйича олиб борилган тадқиқот натижасида қуйидаги хулосалар берилди:

1. Короналарида харажатларни ҳисобга олишнинг асосий вазифалари назарий-илмий тадқиқ этилди ва уларнинг асосий жиҳатлари белгилаб берилди. Бу эса бошқарув қарорларини қабул қилиш, маҳсулотларини яратишдаги харажатларни кузатиш ва назорат ўрнатиш, уларни меъёрий ва режадаги ҳажми билан таққослаш ва келгусидаги иқтисодий стратегиясини шакллантириш, маҳсулотларнинг таннархини ҳисоблаш, молиявий натижаларини аниқлаш ва баҳолаш имкониятини яратади.

2. Тадқиқот натижалари асосида хорижий илғор тизими бўлган “Стандарткост” тизимига асосланиб маҳсулот ва хизматларни ишлаб чиқаришда харажатларни ҳисобга олиш тартиби ишлаб чиқилди. Бу эса корхоналарда харажатларни ҳисобга олишда мазкур тизимдан фойдаланиш корхоналарнинг раҳбарлари ишлаб чиқариш харажатлари ва маҳсулот таннархини калькуляциялаш, шунингдек, бошқариш, режалаштириш ва зарурий қарорлар қабул қилиш учун назорат ўрнатишда самарали бошқарув қуроли сифатида хизмат қилади.

3. Олиб борилган тадқиқот натижасида маҳсулот ва хизматларни ишлаб чиқариш бўйича қилинадиган харажатларни туркумлаш тартиби ишлаб чиқилди ва уни амалиётда қўллаш таклифи илғари сурилди. Бу эса бошқа ишлаб чиқарувчи корхоналар харажатларни иқтисодий мазмуни бўйича туркумлаш имкониятини беради, шунингдек, бошқарув қарорларини қабул қилишда харажатлар ҳақида аниқ маълумотларни шакллантириш мумкин бўлади.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати

1. А.З.Авлокулов. Молиявий натижалар ҳисоби ва аудити методологиясини такомиллаштириш. Иқтисодиёт фанлари доктори (DSc) диссертацияси автореферати. Т.: ТМИ, 2019 й. 71-б.

2. У.Тўлаев. Молиявий натижаларни шакллантиришнинг назарий, меъёрий ва услубий жиҳатларини такомиллаштириш. <http://www.biznes-daily.uz/ru/birjaexpert/15623--moliyaviy-natijalarni-shakllantirishning-nazariy-myoriy-va-uslubiy-jihatlarini-takomillashtirish>

3. С.Н. Ташназаров. Молиявий ҳисоботнинг назарий ва методологик асосларини такомиллаштириш. Монография. - Publisher SIA OmniScriptum Publishing. GlobeEdit Publishing house. 2018. 280 p. ISBN-13:978-613-8-240501

4. М.Ж.Темирханова. Туризм корхоналарида молиявий натижаларни халқаро стандартлар асосида такомиллаштириш. http://iqtisodiyot.tsue.uz/sites/default/files/maqolalar/10_Temirkhanova.pdf

5. Н.Алимова. Замонавий меҳмонхоналарда кўрсатилаётган хизматлардан олинаётган даромадлар ҳисобининг муаммолари. <http://www.biznes-daily.uz/ru/birjaexpert/67029-zamonaviy-mhmonxonalarda-kursatilayotgan-xizmatlardan-olinayotgan-daromadlar-hisobining-dolzarb-muammolari>

6. Р.Хасанова. Замонавий корпоратив бошқарув тизимида молиявий натижалар ва уларни тақсимлашнинг ҳисоби. <http://www.biznes-daily.uz/uz/birjaexpert/>
7. Huifa Chen Qingliang Tang, Yihong Jiang, Zhijun Lin. The Role of International Financial Reporting Standards in Accounting Quality: Evidence from the European Union //Journal of International Financial Management & Accounting AuthorsVolume 21, Issue 3 Autumn 2010 Pages 220–278.
8. Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99. <http://base.garant.ru/12115839/>
9. О.Б. Фомина. Изменение концептуальных основ МСФО. Электронный научно-практический журнал «ИнноЦентр», выпуск № 4(25) декабрь 2019. ©Тверской ИнноЦентр 2019.[http://innoj.tversu.ru/Vipusk4\(25\)2019/](http://innoj.tversu.ru/Vipusk4(25)2019/)
10. Маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида НИЗОМ. <https://lex.uz/docs/2644>