

**Авлоқулов А. – ТМИ, катта илмий  
ходим-изланувчи, и.ф.н.**

## **МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИДА МОЛИЯВИЙ НАТИЖАЛАР КЎРСАТКИЧЛАРИНИ АКС ЭТТИРИШ ХУСУСИЯТЛАРИ**

Мақолада молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари асосида молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботни тузиш тартиби келтирилган. Шунингдек, молиявий ҳисоботни тузишда миллий ва халқаро тажриба таҳлил қилинган.

**Таянч сўзлар:** молиявий ҳисобот, молиявий ҳисоботнинг халқаро стандарти, молиявий натижалар тўғрисида ҳисобот, ялпи даромад тўғрисида ҳисобот, даромад, харажат.

В статье приведено порядок составления отчета о финансовых результатах на основе международных стандартов финансовой отчетности. А также, анализировано национального и международного опыта при составление финансового отчета.

**Ключевые слова:** Финансовая отчетность, международные стандарты финансовой отчетности, отчет о финансовых результатах, отчет о совокупном доходе, доход, затрат.

In the article given the procedure for drawing up a report of financial results based on international financial reporting standards. Also, analyzed national and international experience in the preparation of the financial report.

**Keywords:** Financial statement, international financial reporting standards, income statement, statement of total income, income, expenses.

Республикамизда корпоратив бошқарув принциплари тўла-тўқис жорий этилиши учун халқаро талабларни ҳисобга олган ҳолда акциядорлик жамиятларида корпоратив бошқарув тизимининг самарадорлигини ошириш, шунингдек, уларнинг инвестиция жараёнларида ҳамда иқтисодиётдаги таркибий ўзгаришларни амалга оширишда кенг иштирокини таъминлаш бугунги кунда долзарб масалалардан биридир. Бу борада Ўзбекистон Республикасининг Биринчи Президенти И.Каримов томонидан 2015 йил 24 апрелдаги “Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида”ги ПФ-4720 Фармонининг қабул қилиниши акциядорлик жамиятлари фаолиятини ривожлантиришда муҳим ҳисобланади. Ушбу Фармоннинг 8-бандига мувофиқ “Акциядорлик жамиятлари фаолиятининг очиқлигини ошириш, улар томонидан халқаро стандартлар асосида аудит ва молиявий ҳисобот ахборотини нашр қилиш” [1] белгилаб қўйилган. Бу ҳолат ўз-ўзидан акциядорлик жамиятларида халқаро стандартлар асосида молиявий ҳисоботларни нашр қилиш ва халқаро аудит стандартлари асосида аудиторлик текширувларини ўтказишни талаб қилади.

Халқаро стандартлар асосида тузиладиган молиявий ҳисоботлар ташкилотни самарали бошқаришда зарур ҳисобланади. Халқаро стандартларга ўтишдан асосий мақсад халқаро бозорга чиқиш ҳамда инвестицияларни жалб этишдир. Шунингдек халқаро стандартлар мамлакат иқтисодиётини сифат жиҳатдан ривожлантиришга ҳам муҳим ҳисса қўшади. Бу жараёнда қулай инвестицион муҳит, компаниялар фаолияти очиклиги, бошқарувнинг акциядорлар олдидаги ҳисобдорлиги, корпоратив бошқарувнинг замонавий услубларининг жорий қилиниши акциядорлик жамиятларининг ривожланишига муҳим ҳисса қўшади.

Бухгалтерия ҳисобида кейинги йилларда бўлаётган ўзгаришларни тадқиқ қилиш ҳозирда бу жараён молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мослашаётганлигини кўрсатмоқда. Ўзбекистон Республикасининг “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги Қонунининг 2-моддасида ҳам халқаро ҳужжатларга амал қилиш белгилаб қўйилган: “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун ҳужжатлари ушбу Қонун ва бошқа қонун ҳужжатларидан иборатдир. Агар Ўзбекистон Республикасининг халқаро шартномасида Ўзбекистон Республикасининг бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун ҳужжатларида назарда тутилганидан бошқача қоидалар белгиланган бўлса, халқаро шартнома қоидалари қўлланилади” [2].

Молиявий ҳисоботларга қўйиладиган талаблар “Молиявий ҳисоботларни тақдим қилиш” номли 1-сон молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (МҲХС)да келтириб ўтилган. Халқаро стандартларга қарайдиган бўлсак, ташкилот ҳисоботи бухгалтерия ҳисоботи эмас, молиявий ҳисобот деб номланади. 1-сон МҲХСга киритилган охириги ўзгаришларга назар ташлайдиган бўлсак, “Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот” “Ялпи даромад тўғрисидаги ҳисобот”га алмаштирилганлигига гувоҳ бўламиз.

1-сон МҲХСнинг 7-бандига мувофиқ, умумий ялпи даромад деганда таъсисчилар билан боғлиқ операциялар натижасида юзага келадиган ўзгаришлардан фарқли равишда амалга оширилган операциялар ва бошқа ҳодисалар натижасида хусусий капиталдаги ўзгариш тушунилади. Бошқа ялпи даромад деганда фойда ёки зарар деб тан олинмайдиган даромад ва харажатлар (шу жумладан қайта таснифланган тузатишлар) тушунилади. Бошқа ялпи даромадга “Молиявий ҳисоботларни тақдим қилиш” номли 1-сон МҲХСга мувофиқ қуйидагилар киради: “Асосий воситалар” номли 16-сон МҲХС ва “Номоддий активлар” номли 38-сон МҲХСга мувофиқ қайта баҳолаш натижалари; “Молиявий ҳисоботларни тақдим қилиш” номли 1-МҲХСга мувофиқ пенсия тўловлари бўйича актуар фойда ва зарарлар; “Валюта курси ўзгаришларининг таъсири” номли 21-сон МҲХСга мувофиқ хориждаги фаолият бўйича молиявий ҳисобот моддаларини қайта ҳисоб-китоб қилиш натижасида юзага келган фойда ва зарарлар; “Молиявий инструментлар: тан олиш ва баҳолаш” номли 39-МҲХСга мувофиқ қайта сотиш учун мавжуд бўлган молиявий активларни қайта баҳолаш натижасида фойда ва зарарлар; пул оқимларини хеджирлаш натижасида хеджирлаш воситаси бўйича фойда ва зарарлар.

1-сон МҲҲСга мувофиқ фойда ёки зарур умумий даромаддан бошқа ялпи даромадлар компонентларини инобатга олмаган ҳолда харажатлар айирмасини ўзида ифода этади. Юқоридагидан келиб чиққан ҳолда шундай тўхтамга келиш керакки, жами ялпи даромад 1-МҲҲСга мувофиқ ҳисобот даврида молиявий натижалар таркибида ҳисобга олинган хусусий капиталдаги ўзгаришлар (мулкдорлар билан боғлиқ операциялар инобатга олинмаган ҳолда), шунингдек капитал (даромад ва харажатлар таркибида акс этмаган) таркибида тан олинган ўзгаришлар йиғиндисидир. Мулкдорлар билан боғлиқ операциялар инобатга олинмаган ҳолдаги капиталдаги ўзгаришлар 1-сон МҲҲСга мувофиқ бошқа ялпи даромадлар дейилади. Фойда ва зарарлар дейилганида ташкилотнинг ҳисобот давридаги молиявий натижаси тушунилади.

1-сон МҲҲСда келтирилган атамалар баъзида бир-бирини инкор этиши мумкинлигини пайқаш мумкин. Масалан, 1-сон МҲҲСнинг “Тамойиллар” номли концептуал асос бўлимида **даромад** тушунчаси бу ҳисобот даврида иқтисодий фойдани активлар оқими ёки кўпайиши шаклида ўсиши ёки пассивларни қатнашчиларнинг капиталдаги омонатларидан фарқ қилувчи ўсишига олиб келувчи камайишидир тушунилади.

**Харажат** эса ҳисобот даврида иқтисодий фойдани активларнинг чиқиб кетиши ёки улардан фойдаланиш шаклида камайиши, шунингдек, қатнашчилар ўртасида капиталнинг камайишига олиб келувчи мажбуриятларнинг юзага келишидир [3, 35].

Шундай қилиб, даромад дейилганида капиталнинг ижобий кўпайиши тушунилади. Шу билан биргаликда 1-сон МҲҲСга мувофиқ жами ялпи даромад дейилганида хусусий капиталнинг кўпайиши тушунилади, бошқа ялпи даромад дейилганида нафақат даромадлар, балки фойда ва зарарлар таркибида тан олинмаган харажатлар ҳам тушунилади. Ҳақиқатан ҳам ҳисобот даврида капиталнинг камайиши (масалан, узоқ муддатли активларни қайта баҳолаш бўйича салбий фарқ) юзага келиши мумкин. Капиталнинг ушбу тарзда камайишини ялпи даромаднинг камайиши деб бўлмайди, шунингдек, капиталнинг узоқ муддатли активлар қиймати ҳисобига камайишини бошқа ялпи даромад деб бўлмайди. Аммо 1-сон МҲҲСда қўлланиладиган атамалар хусусий капиталнинг мазкур ўзгаришини шундай тавсифлашни тақозо этади.

Шунингдек, МҲҲСда фойда ва зарарлар хусусида ҳам ғализ тушунча берилган. Фойда ва зарар тушунчалари 1-сон МҲҲСда бошқа ялпи даромад тушунчаси орқали очиқ берилган: бу жами даромаддан бошқа ялпи даромад компонентларини инобатга олмаган ҳолда харажатларнинг айирмасидир.

1-сон МҲҲСда мунозарали ҳолатлар бўлишига қарамасдан хўжалик юритувчи субъектлар ҳисоботда нафақат даромад ва харажатлар хусусидаги ахборотларни, балки хусусий капиталдаги ўзгаришларни ҳам акс эттириши керак. 1-сон МҲҲСга мувофиқ даромад ва харажатларни акс эттиришнинг икки йўли мавжуд: улардан биринчиси ялпи даромад тўғрисидаги ҳисоботда; иккинчиси иккита ҳисоботда – фойда ва зарарларнинг компонентларини акс эттирувчи ҳисобот (фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот) ҳамда фойда ва

зарарлардан бошланиб, бошқа даромадлар компонентларини акс эттирувчи ҳисобот (ялпи даромад тўғрисидаги ҳисобот) [4, 21].

Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисоби амалиётига эътибор қиладиган бўлсақ, ҳозирги кунда Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг 2002 йил 7 февралдаги 31-сон буйруғи билан тасдиқланган “Молиявий ҳисобот шакллари тўлдириш бўйича кўрсатмалар”га биноан фақатгина “Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот” тузилади, “Ялпи даромад тўғрисида ҳисобот” кўзда тутилмаган. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига кўра “Ялпи даромад тўғрисида ҳисобот”ни тузиш белгилаб қўйилган бўлса-да, аммо унинг аниқ шакли келтирилмаган. Корхоналар ушбу ҳисоботни мустақил равишда тузишлари келтирилган. Мазкур ҳисоботда кўрсатиладиган минимум талаблар қуйидагилардир:

- Тушум;
- Молиялаштириш бўйича харажатлар;
- Уюшган корхоналар ёки ҳамкор корхоналар фойдаси ва зарарида ташкилотнинг улуши;
- Солиқ бўйича харажатлар;
- Тўхтатилган фаолиятда солиқ тўлангандан кейинги фойда ва зарар;
- Умумий ялпи даромад ва бошқалар.

1-жадвалда “Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот” билан молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари асосида тузиладиган ҳисоботни таққослама маълумотлари келтирилган.

*1-жадвал*

**МҲХС асосида тузиладиган “Ялпи даромад тўғрисидаги ҳисобот” ва БҲМС асосида тузиладиган “Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот” моддаларининг қиёсий таҳлили**

<b>1-сон МҲХС тавсияси</b>	<b>Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг 2002 йил 7 февралдаги 31-сон буйруғи</b>
Тушум	Маҳсулот сотишдан соф тушум
Молиялаштириш бўйича харажатлар	Сотилган маҳсулот (товар, иш ва хизмат) ларнинг таннархи, Сотилган харажатлари, Маъмурий харажатлар, Бошқа операцион харажатлар, Келгусида солиққа тортиладиган базадан чиқариладиган ҳисобот даври харажатлари
	Асосий фаолиятнинг бошқа даромадлари
	Асосий фаолиятнинг фойдаси (зарари)
Солиқ бўйича харажатлар	Фойда солиғи
	Фойдадан бошқа солиқлар ва йиғимлар
-	Солиқ тўланганга қадар фойда
Сотиш харажатлари, активларнинг чиқиб кетиши ёки жорий қиймат бўйича баҳолаш натижасида тўхтатилган фаолият бўйича солиқ тўлангандан кейин қоладиган фойда ёки зарар	
Фойда ёки зарар	Ҳисобот даврининг соф фойдаси (зарари)
Ялпи даромаднинг ҳар бир компоненти	-
Улушли қатнашиш ҳисоби усули бўйича бошқа ялпи даромадда уюшган ёки ҳамкор	

ташкilotларнинг улуши	
Жами ялпи даромад	
Назорат қилинмайдиган улушли қатнашиш ва бош компания таъсисчиларига тааллуқли фойда ёки зарар ва жами ялпи даромад	

Юқоридаги жадвалдан кўриниб турибдики, МҲХС ва БҲМС асосида тузилган “Ялпи даромад тўғрисидаги ҳисобот” ва “Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот” моддалари бир-бирига тўлиқ тўғри келмайди. Масалан, “Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот”да акс этган сотилган маҳсулотнинг таннархи, сотиш харажатлари, бошқарув харажатлари моддалари МҲХСга кўра молиялаштириш харажатлари деб келтирилган. МҲХСда харажатларни уларнинг характери ва тайинланишига кўра акс этирилиши белгиланган бўлса-да, аммо “Ялпи даромад тўғрисидаги ҳисобот”да харажатлар тоифалари кўрсатилмаган.

МҲХС ва БҲМС асосида тузиладиган ҳисоботнинг асосий фарқли жиҳати, “Улушли қатнашиш ҳисоби усули бўйича бошқа ялпи даромадда уюшган ёки ҳамкор ташкilotларнинг улуши” ва “Назорат қилинмайдиган улушли қатнашиш ва бош компания таъсисчиларига тааллуқли фойда ёки зарар ва жами ялпи даромад” моддалари миллий амалиётда мавжуд эмас. Бу эса ташкilot консолидацияланган эмас, балки оддий ҳисоботни шакллантиришига олиб келади.

Шунингдек, “Сотиш харажатлари, активларнинг чиқиб кетиши ёки жорий қиймат бўйича баҳолаш натижасида тўхтатилган фаолият бўйича солиқ тўлангандан кейин қоладиган фойда ёки зарар” моддаси миллий стандартда мавжуд эмас. Бунинг асосий сабаби миллий амалиётда “Сотиш учун мўлжалланган узоқ муддатли активлар ва тўхтатилган фаолият” номли халқаро стандартнинг ўхшаши мавжуд эмас.

2-жадвалда миллий ва халқаро стандартлар бўйича тузиладиган ҳисоботларни тартибга солиш тизими таққосланган.

2-жадвал

**Молиявий натижалар тўғрисидаги ахборотларни ўз ичига қамраб олувчи миллий ва халқаро стандартлар бўйича тузиладиган ҳисоботларни тартибга солиш тизими қиёсий таҳлили**

Таққослаш белгиси	Ўхшашлик	Фарқли жиҳатлар
Ҳисоботнинг номланиши	Ўхшашлик мавжуд эмас	МҲХС бўйича “Ялпи даромад тўғрисида ҳисобот” БҲМС бўйича “Молиявий натижалар тўғрисида ҳисобот”
Ҳисоботнинг тайинланиши	Ташкilotнинг асосий ва бошқа фаолиятлари бўйича даромад, харажат ва молиявий натижаларини акс эттиради	МҲХСда жами ялпи даромад тўғрисида қўшимча маълумот талаб этилади
Тақдим этишнинг мажбурийлиги даражаси	Молиявий ҳисобот таркибида мажбурий ҳисобланади	-
Ҳисобот шаклини тартибга солиш даражаси	Миллий стандартда шаклни тўлдиришга қатъий талаб қўйилган	Халқаро стандарт бўйича батафсил ҳисоботни тузиш мумкин
Ҳисоботнинг тузилиши	Мажбурий тарзда очиб	Баъзи моддалар бўйича

	бериладиган моддалар мос келади	фарқлар мавжуд
Харажатлар тўғрисидаги маълумотларни очиб бериш усуллари	Харажатларнинг тайинланишига кўра тансифлаш усули	МҲХС бўйича 2 хил усул мавжуд: харажатларнинг характери ва тайинланишига кўра

Халқаро стандарт талаби билан тузиладиган ҳисоботларда харажатларни икки хил усулда таснифлаш тавсия этилади: харажатларнинг характери ва тайинланишига кўра. Харажатлар характерига кўра амортизация, иш хақи, транспорт харажатлари ва бошқа харажатлар сифатида таснифланади. Тайинланишига кўра харажатлар уларнинг функцияларига кўра таснифланиб, таннарх харажатлари, маъмурий харажатлар, сотиш харажатлари ва бошқаларга ажратилган. Миллий стандартда эса уларнинг фақат тайинланишга кўра таснифланган.

Халқаро стандарт талабларига кўра тавсия этилган иккита ёндашув молиявий натижалар таркибида харажатлар турлари бўйича салмоғини янада аниқроқ ифодалаш мумкин бўлади. Демак, халқаро стандарт харажатларни характери бўйича таснифлашни муҳим деб ҳисоблайди, тайинланишига кўра харажатларнинг таснифланиши қўшимча маълумот сифатида очиб берилиши керак.

Юқоридаги жадваллар маълумотларидан умумий хулоса сифатида шуни таъкидлаш жоизки, миллий ва халқаро стандартлар бўйича ҳисоботларнинг тузилиши ва мазмуни бўйича фарқли жиҳатлар кўп.

Акциядорлик жамиятларида даромад ва харажатларни шакллантириш услубияти улар томонидан тузиладиган ҳисобот моддалари таркиби ва мазмуни билан бевосита боғлиқ. Акциядорлик жамиятларида молиявий ҳисоботнинг халқаро стандарти №1 (IAS) “Молиявий ҳисоботларни тақдим қилиш”, молиявий ҳисоботнинг халқаро стандарти №33 (IAS) “Акцияга тўғри келадиган фойда”, молиявий ҳисоботнинг халқаро стандарти №2 (IFRS) “Акциялар бўйича тўловлар” стандартларига мувофиқ акциядорлик жамиятларининг молиявий ҳолат ва ялпи даромад тўғрисидаги ҳисоботлар, акциялар бўйича тўловлар, соф фойданинг тақсимланиши каби масалаларни ўз ичига олади.

Шундай қилиб, ушбу молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари ва бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартларига мувофиқ тайёрланган ялпи даромад тўғрисидаги ҳисобот шакли акциядорлик жамиятлари фаолиятининг молиявий натижалари кўрсаткичларини шакллантиришнинг муҳим манбаи ҳисобланади. Ушбу ҳисобот даромадлар манбаларига қараб таснифланадиган олинган даромад гуруҳлари ва тегишли харажатлар гуруҳлари ўртасидаги нисбат принциплари асосида тузилади.

## **АДАБИЁТЛАР РЎЙХАТИ**

1. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелдаги “Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида”ги ПФ-4720 Фармони. [www.lex.uz](http://www.lex.uz)
2. Ўзбекистон Республикасининг “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги Қонуни. Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2016 й., 15-сон, 142-модда.
3. Штурмина, О. С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебное пособие. – Ульяновск : УлГТУ, 2010. – 247 с.
4. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие/ коллектив авторов ; под ред. Н.Г. Сапожниковой. — М. : КНОРУС, 2016. -368 с.