

КОРХОНАЛАРНИ ҚАЙТА ТАШКИЛ ЭТИШ ЖАРАЁНЛАРИНИ БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИДА ЮРИТИШНИНГ ЗАРУРАТЛАРИ, ТУРЛАРИ ВА МЕЪЁРИЙ ҲУҚУҚИЙ АСОСЛАРИ

Абдурасулов Жамишидбек Ахмад угли

Самарқанд иқтисодий ва сервис институти таянч докторанти

e-mail: jamshidbek.abdurasulov@mail.ru

ORCID: 0000-0003-1630-8694

THE NECESSITY, TYPES, AND REGULATORY AND LEGAL FRAMEWORK FOR ACCOUNTING OF ENTERPRISE REORGANIZATION PROCESSES

Abdurasulov Jamshidbek Akhmad ug'li

PhD Student (Doctoral Researcher)

Samarkand Institute of Economics and Service

E-mail: jamshidbek.abdurasulov@mail.ru

ORCID: 0000-0003-1630-8694

Аннотация: Мазкур мақолада корхоналарни қайта ташкил этиш жараёнларини бухгалтерия ҳисобида юритишнинг зарурияти, шакллари ва меъёрий-ҳуқуқий асослари илмий жиҳатдан таҳлил қилинган. Тадқиқотда қўшиб юбориш, қўшиб олиш, бўлиш, ажратиш чикариш ва ҳуқуқий шаклни ўзгартириш жараёнларининг иқтисодий мазмуни ҳамда уларнинг активлар, мажбуриятлар, хусусий капитал ва молиявий натижаларга таъсири ёритиб берилган. Шунингдек, молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (МҲХС) ва бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари (БҲМС) доирасида қайта ташкил этиш жараёнларини ҳисобда акс эттиришга оид қоидалар қиёсий таҳлил қилинган. Таҳлил натижасида МҲХСда иқтисодий мазмун устуворлиги ва адолатли қиймат концепциясига асосланган ёндашув устун экани, БҲМСда эса асосан ҳуқуқий шакл ва баланс қийматига таянган тартиблар мавжудлиги аниқланган. Олинган хулосалар миллий ҳисоб тизимини халқаро стандартларга яқинлаштириш

заруратини илмий жиҳатдан асослашга хизмат қилади.

Калим сўзлар: Корхоналарни қайта ташкил этиш; бухгалтерия ҳисоби; молиявий ҳисобот; МҲХС; БҲМС; адолатли қиймат; гудвил; ҳуқуқий ворислик.

Abstract. his article provides a scientific analysis of the necessity, forms, and regulatory and legal framework for accounting of enterprise reorganization processes. The study examines the economic substance of mergers, acquisitions, divisions, spin-offs, and changes in legal form, as well as their impact on assets, liabilities, equity, and financial performance. In addition, a comparative analysis of the accounting regulations governing reorganization processes under International Financial Reporting Standards (IFRS) and National Accounting Standards (NAS) is conducted. The results show that IFRS is based on the principles of economic substance over legal form and fair value measurement, while NAS mainly relies on legal form and historical (book) values. The findings substantiate the

need to harmonize the national accounting system with IFRS principles.

Кириш. Мамлакатлар миллий иқтисодиёти барқарор ўсишини таъминлашда ҳисоб, ҳисобот ва аудитни халқаро талабларга мувофиқлаштириш муҳим аҳамиятга эга. Ҳозирда мамлакатларда қулай инвестицион муҳитни шакллантириш мақсадида корхоналарни қайта ташкил этиш, ушбу жараёнларга оид бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг миллий стандартларини халқаро стандартлар талабларига мослаштириш, корхоналарни қайта ташкил этиш жараёнларида активлар, мажбуриятлар, хусусий капитал, даромадлар, харажатлар, фойда ва зарарларни тан олиш, баҳолаш ва уларни ҳисоботларда акс эттиришни такомиллаштириш борасидаги илмий изланишлар алоҳида ўринга эга. Соҳа олимлари томонидан олиб борилган илмий изланишлар натижасида корхоналарнинг мулкчилик шакллари ўзгартириш, уларни қўшиш, бўлиш ҳамда ажратиш чикариш каби шакллари тан олиш ва баҳолаш, уларни молиявий ҳисобот шаклларида акс эттириш методологиясини такомиллаштириш масалалари бўйича кенг қўламли илмий тадқиқот ишлари олиб борилмоқда. Бироқ ушбу жараёнларни халқаро тажрибалар асосида баҳолаш, ҳисоб ва ҳисоботда акс эттириш каби муаммолари бугунги кунгача ўз ечимини тўлиқ топмаган. Бундан ташқари корхоналарни қайта ташкил этиш ҳисобига оид молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларининг мамлакатлар миллий иқтисодиётида қўлланилиши ўзига хос вазифаларни амалга оширишни ва ёндашувларни талаб этади.

Key words. Enterprise reorganization; accounting; financial reporting; IFRS; NAS; fair value; goodwill; legal succession.

Жаҳонда корхоналарни қайта ташкил этиш жараёнлари ҳисобини бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартларига мувофиқлигини таъминлаш, дунё тан олган баҳолаш мезонлари асосида инвестицион жозибадорликни оширган ҳолда, фойдаланувчилар учун аниқ ахборотни, яъни корхоналарнинг бирлашиши, хариди ёки бўлмасам манфаатлар тўқнашуви каби жараёнларни осон тарзда тушуниб олишни, тақдим этилган ахборот орқали синтез қилиб, корхонанинг молиявий ҳолати тўғрисида маълумот олишни таъминлаш барча мамлакатлар МҲХСни миллий бухгалтерия ҳисобига тадбиқ этишга ундайди. Бозор муносабатларининг борган сари чуқурлашиб бориши ва МҲХСлари жорий этилиши натижасида корхоналарни қайта ташкил этиш жараёнларини янги тамойиллар асосида баҳолаш ва ҳисоботларда акс эттириш тартиблари жорий этилди. Бироқ, республикамизда мустақиллик йилларида ушбу жараёнларнинг тез суръатлар билан ривожланишига қарамасдан, ушбу мулк турлари ҳисобининг халқаро стандартлар талабларига мос келадиган назарий, ташкилий ва методологик асослари тўлиғича яратилган, деб бўлмайди. Жумладан, республикамизда қайта ташкил этиш бўйича миллий стандартлар яратилган эмас. “Қайта ташкил этиш”, “бўлиш”, “ажратиш олиш”, “ўзгартириш” каби атамалари норматив ҳукукий ҳужжатларга киритилмаган, уларнинг ҳисоб объекти сифатидаги моҳияти, тан олиниши, баҳоланиши, таснифи, таркиби, реал бозор қийматини аниқлаш усуллари,

улар асосида шакллантирилган ахборотларни ҳисоб ва ҳисоботда акс эттиришнинг такомиллашган тартиблари ишлаб чиқилмаганлиги молиявий ҳисоботлар уйғунлиги ва ишончлигига салбий таъсир кўрсатмоқда. Амалдаги стандартларда белгиланган айрим тартиб қоидалар халқаро стандартларда белгиланган тартиблардан тубдан фарқ қилади. Юқоридагиларнинг барчаси, жумладан корхоналарни қайта ташкил этиш жараёнлари ҳисобининг замон талабларига мос услубиятини ишлаб чиқишни, мазкур йўналишда чуқур илмий тадқиқотлар олиб боришни тақозо этади.

Янги Ўзбекистон иқтисодиётини жаҳоннинг ривожланган давлатлари амалиётида кўп йиллардан буён қўлланилиб келинаётган МХХСга ўтишни жадаллаштириш орқали хорижий инвесторларни зарур ахборот муҳити билан таъминлаш, инвестицион жозибадорликни ошириш ва халқаро молия бозорларига кириш, жаҳон савдо бозорида ўз имкониятларини кенгайтириш, шунингдек, бухгалтерия ҳисоби ва аудит соҳалари мутахассисларини халқаро стандартлар бўйича тайёрлаш тизимини такомиллаштириш мақсадида қабул қилинган Ўзбекистон Республикасининг "Аудиторлик фаолияти тўғрисида"ги Қонуни¹ ҳамда Ўзбекистон Республикаси

Президенти томонидан қабул қилинган "Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чора тадбирлар тўғрисида"ги Қарори² бухгалтерия ҳисоби ва аудит соҳасини тубдан такомиллаштиришда, хорижий тажрибалар асосида корхоналарни қайта ташкил этиш жараёнларини ҳисобда акс эттириш тартибини белгилаш ва уларни халқаро стандартларга мувофиқлаштиришда алоҳида ўрин эгаллайди.

Материал ва Метод. Ҳозирги бозор иқтисодиёти шароитида корхоналарнинг иқтисодий ўсиш суръатлари ёки бўлмаса иқтисодий тангликка тушиб қолиши, бир корхона бошқани сотиб олишига ёки бўлиниши, ажралиши каби иқтисодий муносабатларга олиб келмоқда. Тадқиқотларимиз натижасида тайёрланган қуйидаги, авваламбор, корхоналарни қайта ташкил этишнинг атама сифатидаги моҳиятига, қайта ташкил этишнинг алоҳида шакллари ҳамда уларни амалга ошириш тартибларига, шунингдек ушбу шароитда ҳисобни юритиш ва ҳисоботларни шакллантиришнинг умумий талабларига қисқача тўхталиб ўтишни жоиз деб топдик. Корхоналарнинг қайта ташкил этиш турлари ва бухгалтерия ҳисобида акс эттилирилиши қуйидаги-жадвалда намоён этилган(1-жадвал).

1-жадвал

Корхоналарнинг қайта ташкил этиш турлари, таърифи ва уларнинг бухгалтерия ҳисобида акс эттилирилиши³

Тури	Таърифи	Бухгалтерия ҳисобида акс эттилирилиши
------	---------	---------------------------------------

¹ Ўзбекистон Республикасининг Қонуни, 25.02.2021 йилдаги ЎРҚ-677-сон

² Ўзбекистон Республикаси Президентининг "Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига

ўтиш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида" ги Қарори. 2020 йил 24 февраль. ПҚ-4611

³ Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

Корхоналарни қўшиб юбориш жараёни	Икки ва ундан ортиқ корхонанинг битта юридик шахсга айланиши	Активлар ва мажбуриятлар бирлаштирилади
Корхоналарни қўшиб олиш жараёни	Бир корхонага бир ёки бир қанча корхоналар қўшилади	Қўшилаётган корхона актив ва пасивлари қабул қилувчилар ўтказилади
Корхоналарни ажралиш жараёни	Корхона бир нечта мустақил корхоналарга бўлинади	Актив ва пасивлар тақсимланади
Корхоналарни бўлиниш жараёни	Бир корхона таркибидан янги юридик шахс ажралиб чиқади	Ажралиб чиққан корхонага тегишли активлар ажратилади
Корхоналарни ўзгартириш жараёни	Корхонанинг мулкчилик шакли ўзгаради	Ҳисоб сиёсатига ўзгартиришлар киритилади

Бугунги кунда мамлакатимизда корхоналарни қайта ташкил этиш жараёнлари жумладан, қўшиб юбориш, қўшиб олиш, бўлиш, ажратиш, чиқариш, ўзгартириш амалдаги 23-сон БҲМС(қайта ташкил этишни амалга оширишда молиявий ҳисоботни шакллантириш)га асосан амалга оширилиб келинаётган жараёнлар ҳақидаги ахборотни молиявий ҳисоботда ёритиш тартибини белгилашда қўлланилиб келинмоқда. Мазкур БҲМС Ўзбекистон Республикаси ҳудудидаги барча хўжалик юритувчи корхоналарга нисбатан тадбиқ қилиниб келинмоқда.⁴ Ушбу миллий стандартга мувофиқ, корхоналарни қайта ташкил этишда топширилувчи (қабул қилинувчи) активлар ва мажбуриятларни баҳолаш таъсисчиларнинг қайта ташкил этиш тўғрисидаги қарори (шартнома)да белгиланган тартибга мувофиқ амалга оширилади. Активлар ва мажбуриятларнинг ҳар бир тури учун активларнинг бошқа турлари учун қўлланиладиган баҳолаш усуллари билан фарқли алоҳида баҳолаш усули

белгиланиши мумкин. Лекин стандартда таркибий қисмлари тўлиқ ёритилиш лозим бўлган, халқаро стандартларга мувофиқлигини таъминлайдиган бир қанча элементлар таркибий тузилиш жиҳатидан 3-сон МҲХС "Бизнес бирлашувлари"дан фарқ қилади. Ушбу стандартларнинг мақсади корхоналарнинг қайта ташкил этиш жараёнларини ҳисобда акс эттириш тартибини белгилаш бўлиб ҳисобланади. 3-сон МҲХС "Бизнес бирлашувлари"да корхонанинг бирлашиши харид ёки ҳиссаларини бирлаштириш деб таснифланган. Ушбу стандарт бир корхона томонидан бошқасини сотиб олиниши ва харидор аниқланмаган ҳолларда манфаатларни бирлаштириш жараёнларини қамраб олади. Корхонани бирлаштириш бошқа корхонанинг акцияси хариди бўлмасдан балки тадбиркорлик репутацияси билан бирга корхонанинг соф активлари хариди тушунилади.⁵

Корхонанинг бирлашиши ҳукукий қўшилишини ҳам кўзда тутиш мумкин. Бунда:

⁴ Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлигида 2005 йил 27 июнда 1484-сон билан рўйхатга олинган Ўзбекистон Республикаси молия вазирининг 2005 йил 12 апрелдаги 37-сон буйруғи билан тасдиқланган 23-СОНЛИ БҲМС

⁵ <https://www.IASplus.com/en/standards/IAS22>

(а) битта компаниянинг актив ва мажбуриятлари бошқа компанияга ўтади, биринчи компания эса тугатилади; ёки

(б) иккала компаниянинг актив ва мажбуриятлари янги компанияга ўтади, олдинги компаниялар эса тугатилади.

Холбуки, кўпчилик ҳуқуқий қўшилишлар корхоналар гуруҳини қайта ташкил этишнинг қисми сифатида юза келади. Бундай қўшилишларга нисбатан 3-сон МҲХС “Бизнес бирлашувлари” жорий қилинмайди, чунки умумий назорат остидаги корхоналар ўртасида операция ҳисобланади. Бироқ иккита корхона битта ва айни гуруҳнинг аъзолари бўлиб қолиниши натижасида бизнеснинг ҳар қандай бирлашиши йиғма молиявий ҳисоботда 3-сон МҲХС “Бизнес бирлашувлари” талабларига мувофиқ харид ёки манфаатларнинг бирлашиши сифатида қаралади. Ушбу стандартга кўра, халқаро ҳисобда корхоналарнинг бирлашиши, харид, манфаатларни бирлаштириш, назорат, бош компания, шўъба компания, озчилик ҳиссаси каби янги тушунчалар мавжуд.⁶ Корхоналарни қайта ташкил этиш жараёнини ҳисобга олишда харид моҳият жиҳатидан манфаатларни бирлаштиришдан фарқ қилади, қайсики унинг мазмуни молиявий ҳисоботда акс эттирилиши лозим. Шунга мувофиқ равишда ушбу ҳар бир тур учун ҳисобга олишнинг турли методлари ўз ифодасини топади. Стандартда харид қилинган идентификацияланадиган активлар ва мажбуриятларнинг турлари бўйича адолатли қийматини аниқлаш мезонлари келтирилган. БҲМС талабларига кўра, активлар қуйидаги қийматлар бўйича баҳоланиши мумкин:

- Хариднинг ҳақиқий таннархи бўйича активни сотиб олиш учун амалга оширилган ҳақиқий харажатлар асосида;
- Дастлабки қиймати бўйича актив илк бор ҳисобга олинган пайтдаги баҳоси асосида;
- Қолдиқ қиймати бўйича амортизация ва бошқа тушумлар ҳисобга олинганидан сўнгги қиймат асосида;
- Тикланиш қиймати бўйича активни қайта тиклаш ёки ўрнини босиш учун зарур бўлган қиймат асосида;
- Номинал қиймати бўйича ҳисоб ёки молиявий ҳужжатларда белгиланган расмий баҳоси асосида;
- Ишлаб чиқаришнинг ҳақиқий тўла таннархи бўйича маҳсулот ёки хизмат ишлаб чиқаришдаги барча бевосита ва билвосита харажатлар суммаси бўйича;
- Бевосита харажатларга кўра ишлаб чиқаришнинг ҳақиқий таннархи бўйича фақат бевосита ишлаб чиқариш харажатлари асосида;
- Режали ёки меъёрий таннархи бўйича олдиндан белгиланган меъёрий сметалар асосида;
- Бозор баҳоси бўйича активнинг ҳозирги бозордаги реал сотув қиймати асосида.

Натижалар. Бу усуллар миллий амалиётда активларнинг иқтисодий моҳияти ва уларнинг ҳисобдаги аниқ ифодаланишига қараб танланади. Халқаро стандартларда эса (айниқса МҲХС 13 “Адолатли қийматни аниқлаш”) асосан “адолатли қиймат” тушунчаси қўлланилади ва у бозордаги реал қийматга

⁶ С.Н.Ташназаров. Халқаро ҳисоб асослари: маъруза матни. Самарқанд-2008, 203-бет.

яқин баҳолашни таъминлайди. БХМСда кўрсатилган кўп қийматли усуллар миллий амалиётда ҳисоб юритишда ихтиёрийликни таъминласа, МХХСда эса баҳолаш ягона тамойил адолатли қийматга асосланишга йўналтирилган. Юқоридагилардан келиб чиқиб таъкидлаш мумкинки, корхоналарни қайта ташкил этиш жараёнларини ҳисобини бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартларига мувофиқлигини таъминлаш, дунё тан олган баҳолаш мезонлари асосида инвестицион жозибадорликни оширган ҳолда, фойдаланувчига аниқ ва лўнда ахборотни яъни корхоналарнинг бирлашиши, хариди ёки бўлмасам манфаатлар тўқнашуви каби жараёнларни осон тарзда тушуниб олишни, тақдим этилган ахборот орқали синтез қилиб, корхонанинг молиявий ҳолати тўғрисида маълумот олишни таъминлайди. Бу эса ўз навбатида МХХСни бошқа жиҳатларини миллий бухгалтерия ҳисобига тадбиқ этишга ундайди.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 7 февралдаги ПФ-4947-сон “Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида”, 2020 йил 27 октябрдаги ПФ-6096-сон “Давлат иштирокидаги корхоналарни ислоҳ этишни жадаллаштириш ҳамда давлат активларини хусусийлаштиришга оид чора тадбирлар тўғрисида”ги Фармонлари, 2020 йил 24 февралдаги ПҚ-4611-сон “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтишнинг кўшимча чора тадбирлари тўғрисида”ги Қарори, Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2020 йил 24 августдаги 507-сон “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари ва

унга тушунтиришлар матнини тан олиш тартиби тўғрисидаги Низомни тасдиқлаш ҳақида” қарори, шунингдек мазкур соҳага тегишли бошқа меъёрий ҳужжатларда кўрсатилган вазифаларни амалга оширишга мазкур тадқиқотга муайян даражада хизмат қилади.

Корхоналарни турли ташкилий ҳукукий шаклларда қайта ташкил этишнинг ҳукукий асослари, ушбу шароитда ҳисоб ва ҳисоботни ташкил этишнинг илмий назарий ва услубий масалалари амалдаги қонунлар ва қонуности ҳужжатларида, монографиялар, илмий мақолалар, дарсликлар, ўқув ва амалий қўлланмаларда ўз аксини топган. Чунончи, корхоналарни турли ташкилий ҳукукий шаклларда қайта ташкил этишнинг ҳукукий асослари республикаимизнинг Фуқаролик кодексида, шунингдек алоҳида олинган хўжалик юритувчи субъектлар тўғрисида қонунлар ва қонуности ҳужжатларида белгиланган. Чунончи, республикаимиз фуқаролик кодексининг 49-моддаси “Юридик шахсни қайта ташкил этиш” деб номланиб, унда “Юридик шахсни қайта ташкил этиш (қўшиб юбориш, қўшиб олиш, бўлиш, ажратиб чиқариш, ўзгартириш) унинг муассислари (иштирокчилари) ёки таъсис ҳужжатларида шунга вакил қилинган юридик шахс органи қарорига мувофиқ амалга оширилиши мумкин” деб белгиланган. Алоҳида олинган хўжалик юритувчи субъектлар тўғрисидаги қонунлар ва қонуности ҳужжатларида уларни ҳам қайта ташкил этиш тартиблари тегишли моддаларда белгиланган.

Корхоналарни қайта ташкил этиш шароитида ҳисобни юритиш ва ҳисоботни шакллантириш ўзига хос мезонларга, тартиблар ва талабларга амал

этишни тақоза этади. Бундай мезонлар, тартиб ва талаблар халқаро миқёсда "Бизнес бирлашувлари" номли 3-сон МҲХС ва «Консолидацияланган молиявий ҳисобот» номли 10-сон МҲХСда, республикамизда эса "Қайта ташкил этишни амалга оширишда молиявий ҳисоботни шакллантириш" номли 23-сон БҲМСда белгиланган. Шунингдек, 3-сон МҲХС ва 23-сон БҲМСда бизнес бирлашувлари юз берган вақтда ва бу жараёнлар юз бергандан кейинги даврларда қайта ташкил этиш жараёнлари иштирокчилари ҳисобни юритиш ва молиявий ҳисоботларни тузиш ва консолидациялашда амалдаги барча бошқа стандартларга ҳам амал этишлари лозимлиги эътироф этилган.

Республикамизда Президентимизнинг 2020 йил 24 февралдаги "Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чора тадбирлар тўғрисида" ПҚ-4611-сон қарорига мувофиқ корхоналарни босқичма босқич молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларга ўтказиш, улар асосида ҳисоб ва ҳисоботларни юритишга қаратилган манзилли чора тадбирлар ва аниқ вазифалар белгиланган. Ушбу чора тадбирлар ва устувор вазифалар корхоналарни қайта ташкил этиш, ушбу жараёнларни бошидан ўтказаетган корхоналарда молиявий ҳисоботларни халқаро стандартлар асосида шакллантиришга ҳам бевосита дахлдордир.

Ўзбекистон Республикасининг Фуқаролик кодексига асосан Юридик шахсни қайта ташкил этиш (қўшиб юбориш, қўшиб олиш, бўлиш, ажратиб чиқариш, ўзгартириш) унинг муассислари (иштирокчилари) ёки таъсис ҳужжатларида шу мақсадга вакил

қилинган орган қарори асосида амалга оширилиши мумкин.⁷ Қонун ҳужжатларида белгиланган ҳолатларда юридик шахсни бўлиш ёки унинг таркибидан бир ёки бир нечта юридик шахсларни ажратиб чиқариш шаклида қайта ташкил этиш ваколатли давлат органининг қарори ёки суд қарори асосида амалга оширилади.

Масъулияти чекланган жамиятлар тўғрисидаги Қонун (06 декабрь 2001 йил, №310 II) Ўзбекистон Республикасида корпоратив ҳуқуқий муносабатларни тартибга солувчи асосий норматив ҳуқуқий ҳужжатлардан бири ҳисобланади. Ушбу қонуннинг 49–55 моддалари масъулияти чекланган жамиятларнинг фаолиятини тугатиш, қайта ташкил этиш ва ҳуқуқий ворислик масалаларини ҳуқуқий жиҳатдан аниқ белгилайди. Мазкур моддалар МЧЖнинг фаолият циклидаги сўнгги босқични яъни унинг қайта ташкил этилиши ёки тугатилиши жараёнларини ҳуқуқий жиҳатдан таъминлайди ва корпоратив муносабатлардаги ҳуқуқий барқарорлик, узлуксизлик ҳамда давлат назорати тамойилларини амалга оширишга хизмат қилади.⁸ Қонуннинг 49-моддасида масъулияти чекланган жамиятни қайта ташкил этишнинг асосий шакллари ва ҳуқуқий асослари белгиланган. Жамият қўшиб юбориш, қўшиб олиш, бўлиш, ажратиб чиқариш ёки қайта ташкил этишнинг бошқа шаклларида амалга оширилиши мумкин. Қайта ташкил этиш тўғрисидаги қарор жамият иштирокчиларининг умумий йиғилиши томонидан қабул қилинади ва давлат рўйхатидан ўтказилгандан сўнг кучга киради. Шу билан бирга, айрим ҳолатларда қайта ташкил этиш суд ёки ваколатли давлат органи қарори асосида

⁷ <https://lex.uz/mact/-111189>

⁸ <https://lex.uz/mact/22525>

ҳам амалга оширилиши мумкин. Қонуннинг 50–52 моддаларида жамиятни қайта ташкил этиш натижасида юзага келадиган ҳуқуқ ва бурчларнинг ўтиш тартиби ёритилган. Қўшиб юбориш ёки қўшиб олиш ҳолатида жамиятнинг Фикримизча, Масъулияти чекланган жамиятлар тўғрисидаги Қонуннинг 49–55 моддалари миллий корпоратив ҳуқуқ тизимининг муҳим бўғини бўлиб, улар жамиятларнинг ҳуқуқий мақомини ўзгартириш, фаолиятини тугатиш ёки қайта ташкил этиш жараёнларини аниқ ҳуқуқий асосда тартибга солади. Ушбу нормалар корпоратив муносабатлардаги ҳуқуқий аниқлик, ворислик ва давлат назоратини таъминлаш орқали иқтисодий муносабатлар барқарорлигини мустаҳкамлайди. Шу тариқа, мазкур моддалар фақат ҳуқуқий меъёрлар мажмуаси эмас, балки миллий ҳуқуқ тизимидаги корпоратив барқарорлик ва ҳуқуқий адолатни таъминловчи асосий институционал пойдевор ҳисобланади. Қуйидаги схема юридик шахсларнинг қайта ташкил этилиши жараёнидаги ҳуқуқий ворислик турларини ифодалайди ва қонуннинг 50 моддаси мазмунига асосланади(1-расм).

барча ҳуқуқ ва мажбуриятлари ворис жамиятга “топшириш ҳужжати” орқали ўтади, бўлиш ёки ажратиб чиқариш ҳолатида эса улар “тақсимлаш баланси” орқали тақсимланади.



Хуқуқий ворислик схема(1-расм)⁹

Расмдаги маълумотлардан шуни таъкидлаш мумкинки, юридик шахсларни қайта ташкил этиш жараёнида ҳуқуқ ва мажбуриятларнинг қайси субъектга ўтиши тартиби кўрсатилган. Фикримизча, мазкур схема корпоратив ҳуқуқдаги ҳуқуқий ворислик механизмини намоён этади. У юридик шахс фаолияти узлуксизлигини таъминлайди, мол мулк айланмаси барқарорлигини сақлайди ва фуқаролик ҳуқуқий муносабатлардаги ҳуқуқий аниқликни таъминлайди. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2017 йил 9 февралдаги 66-сон қарори мамлакатда тадбиркорлик субъектларини давлат рўйхатидан ўтказиш ва ҳисобга қўйиш тизимини ислох этишнинг ҳуқуқий пойдевори ҳисобланади. Ушбу қарор Президентнинг 2016 йил 28 октябрдаги ПҚ–2646-сон “Тадбиркорлик субъектларини давлат рўйхатидан ўтказиш ва ҳисобга қўйиш тизимини такомиллаштириш тўғрисида”ги қарори

⁹ Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

ижросини таъминлаш мақсадида қабул қилинган.¹⁰

2017 йил 9 февралдаги 66-сон қарор тадбиркорлик субъектларини рўйхатдан ўтказиш тизимини янгича босқичга олиб чиқди. У фақат маъмурий жараёнларни оптималлаштириш билан чекланмай, балки иқтисодий

ислохотларнинг ҳуқуқий асосини ҳам яратиб берди. Натижада Ўзбекистонда тадбиркорлик фаолиятини бошлаш жараёни тезлашди, давлат хизматлари соҳасида электрон тизимларнинг самарадорлиги ошди ва фуқаролик айланмасида ҳуқуқий аниқлик таъминланди.¹¹

2-жадвал

Корхоналарни қайта ташкил этишга асос бўлувчи молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларининг бухгалтерия ҳисоби миллий стандартлари билан солиштириш-жадвали¹²

Кўрсаткич номи	МҲХС 3	23-сон БҲМС	Ўзбекистон Республикаси қонунлари
Мақсад	Бизнес бирлашувлари	Корхонанинг ички қайта ташкил этилиши	Барча қайта ташкил этиш ва ҳуқуқий асосларни белгилаш
Қамрови	Мустақил корхоналар орасида	Бир корхона ичида	Барча юридик шахслар, давлат ва нодавлат корхоналар
Ҳисоблаш усули	Харид усули	Баланс қийматида қайта тақсимлаш	Юридик ва солиқ қоидалари асосида ҳисоб китоб
Гудвилл	Ҳисобланади	Ҳисобланмайди	Миллий қонунлар гудвилл тўғрисида қатъий талаб қўймайди
Баҳолаш	Барча актив ва мажбуриятлар адолатли қиймат усулида	Баланс қиймати	Юридик ва солиқ қоидалари асосида
Қўлланиши	Халқаро бизнес бирлашувлари	Миллий бухгалтерия ва қайта ташкил этиш	Миллий қонунчилик ва норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар, давлат қарорлари

Мунозара. Корхоналарни қайта ташкил этиш жараёнлари бозор иқтисодиётининг табиий натижаси бўлиб, улар фаолият самарадорлигини ошириш, капитал ва ресурсларни қайта тақсимлаш, ишлаб чиқариш тузилмасини оптималлаштириш мақсадларини кўзлайди. Ўзбекистон Республикасининг

2022-йил 28-октябрда қабул қилинган янги Меҳнат кодексида ушбу жараёнларда юзага келадиган меҳнат ва иқтисодий муносабатларнинг ҳуқуқий асослари белгиланган. Янги кодекс меҳнат муносабатларини давлат ва бозор механизмлари уйғунлиги асосида тартибга солиб, иш берувчи ва ходим

¹⁰ <https://lex.uz/docs/3063485>

¹¹ <https://lex.uz/docs/3111347>

¹² Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

ўртасидаги ҳукукий барқарорликни таъминлашга қаратилган.¹³ Корхонани қайта ташкил этиш юридик шахснинг ҳукукий шаклини, ташкилий тузилишини ёки мулкчилик таркибини ўзгартириш билан боғлиқ иқтисодий жараён бўлиб, у қўшиб юбориш, қўшиб олиш, бўлиш, ажратиш чикариш ёки ҳукукий шаклни ўзгартириш орқали амалга оширилади. Бундай ҳолатларда иш берувчининг ҳуқуқ ва мажбуриятлари ҳукукий ворисга ўтади. Меҳнат кодексида мазкур жараёнда меҳнат муносабатларининг узлуксизлигини таъминлаш тамойили мустаҳкамланган. Яъни, иш берувчи ўзгарган тақдирда ҳам ходимлар билан тузилган меҳнат шартномалари ўз кучида қолади, уларнинг меҳнат стажи, лавозим ҳуқуқлари ва ижтимоий кафолатлари сақланади. Бу ҳолат иқтисодий тизимдаги барқарорликни таъминлашнинг муҳим ҳукукий кафолатидир.

Қайта ташкил этиш иқтисодий жиҳатдан қатор ўзгаришларни келтириб чикаради. Биринчидан, корхонанинг актив ва пасивлари қайта баҳоланади, моддий ва меҳнат ресурслари қайта тақсимланади. Иккинчидан, меҳнат бозорида ишчи кучининг оптималлашуви юз беради, яъни айрим лавозимлар тугатилади, бошқалари эса янги ташкил этилган бўлимларга ўтказилади. Шу билан бирга, иш берувчи ходимларни иш билан таъминлаш бўйича алоҳида мажбуриятга эга бўлади. Агар меҳнат шартлари ўзгариши зарур бўлса, ходим олдиндан хабардор қилинади ва у билан келишилган ҳолда янги иш жойи ёки бошқа лавозим таклиф этилади.

Меҳнат кодексида бундай ҳолатларда ходимларнинг иқтисодий манфаатларини ҳимоя этиш учун қатор механизмлар жорий этилган. Жумладан,

ишдан бўшатиш ҳолатларида олдиндан огоҳлантириш мажбурияти, қонунчиликда белгиланган компенсация тўловларини бериш, бўш иш жойларига жойлаштиришда устуворлик ҳуқуқи каби кафолатлар мавжуд. Бу меъёрлар меҳнат бозоридаги ички барқарорликни таъминлайди ва ижтимоий ҳимоя даражасини оширади.¹⁴ Қайта ташкил этиш натижасида иш берувчи ўзгариши билан бирга корхонанинг иқтисодий тузилмаси ҳам янгиланади. Янги ташкил этилган субъект ишлаб чикариш жараёнларини самаралироқ бошқариш имкониятига эга бўлади, меҳнат унумдорлиги ошади, ресурслар тўғри тақсимланади. Шунингдек, қайта ташкил этиш ходимларнинг малакасини ошириш, меҳнатни рақамлаштириш ва инновацион бошқарув моделларини жорий этиш учун янги шароит яратади. Бунинг натижасида меҳнат бозорида рақобатбардош кадрлар салоҳияти шаклланади, иқтисодий самарадорлик ошади ва ижтимоий барқарор муҳит яратилади. Янги Меҳнат кодексидаги ушбу нормалар ҳукукий жиҳатдан ходимлар манфаатларини ҳимоя этиш билан бирга, иқтисодий тизимнинг узлуксиз ишлашини ҳам таъминлайди. Қайта ташкил этиш пайтида меҳнат муносабатларининг узилмаслиги, иш берувчи ворислигининг аниқ белгиланиши ва компенсация кафолатларининг мавжудлиги иқтисодий барқарорликнинг асосий шартларидан бири ҳисобланади. 2022 йилги янги Меҳнат кодекси корхоналарни қайта ташкил этиш жараёнларини фақат юридик жиҳатдан эмас, балки иқтисодий тизимнинг самарали фаолият кўрсатишини таъминловчи илмий амалий институт сифатида ҳам шакллантирди.

¹³ <https://lex.uz/docs/6257288>

¹⁴ <https://lex.uz/ru/docs/-6257288?ONDATE=14.02.2025>

Кодексда белгиланган меъёрлар иш берувчи ва ходим манфаатларини мувозанатда ушлаб туриш, меҳнат ресурсларидан самарали фойдаланиш ва бозор иқтисодиёти шароитида ижтимоий барқарорликни таъминлашда муҳим аҳамият касб этади.

Ўзбекистон Республикаси Вази́рлар Маҳкамасининг 2021 йил 29 мартдаги 166-сон қарори билан тасдиқланган “2021–2025 йилларда давлат иштирокидаги корхоналарни бошқариш ва ислоҳ этиш стратегияси” мамлакат иқтисодиётида давлат иштирокининг мақоми ва ролига янгича назар билан ёндашувни белгилаб берди. Ушбу стратегиянинг асосий мазмунини давлат иштирокидаги корхоналар фаолиятини бозор тамойиллари асосида қайта ташкил этиш, уларнинг самарадорлигини ошириш ҳамда хусусий сектор иштирокини кенгайтириш орқали миллий иқтисодиётнинг барқарор ўсишини таъминлашдан иборатдир.¹⁵ Мазкур стратегия давлат мулкидан фойдаланиш самарадорлигини ошириш, давлат иштирокини қисқартириш, мулкий муносабатларни бозор қонунларига мослаштириш ва рақобат муҳитини шакллантиришга қаратилган комплекс дастур ҳисобланади. Стратегияни амалга ошириш жараёнида давлат иштирокидаги корхоналарни тубдан қайта ташкил этиш, уларнинг ташкилий ҳуқуқий шаклини оптималлаштириш ва самарасиз корхоналарни бирлаштириш ёки хусусийлаштириш орқали иқтисодий тизимни эркинлаштириш белгиланган. Давлат иштирокидаги корхоналарни қайта ташкил этиш жараёнида ҳуқуқий ва институционал асослар муҳим аҳамият касб этади. Бу борада “Давлат мулкни бошқариш тўғрисида”ги Қонун,

“Масъулияти чекланган жамиятлар тўғрисида”ги Қонун ҳамда “Корхоналарни қайта ташкил этиш тартиби тўғрисидаги низом” асосий ҳуқуқий пойдевор бўлиб хизмат қилади. 166-сон қарор ушбу меъёрий базани стратегик йўналиш сифатида мустаҳкамлаб, уни амалий иқтисодий ислохотлар билан узвий боғлаб берди. Илмий нуқтаи назардан, бу жараён “институционал қайта ташкил этиш” сифатида тавсифланади, яъни давлат иштирокидаги субъектлар шакл жиҳатидан эмас, балки мазмун жиҳатдан янгиланмоқда уларда корпоратив бошқарув, ҳисобдорлик, шаффофлик ва рақобатбардошлик тамойиллари жорий этилмоқда.

Қайта ташкил этишнинг амалий механизми сифатида давлат иштирокидаги корхоналарни оптималлаштириш ва қўшиб юбориш амалиёти белгиланган. 2021–2025 йиллар давомида давлат улушига эга корхоналарнинг катта қисми қайта ташкил этилиб, уларнинг бир қисми хусусийлаштирилди, бошқалари эса бирлаштирилиб, иқтисодий жиҳатдан барқарор ташкилотларга айлантирилди. Бу жараён иқтисодий жиҳатдан “консолидация механизми” деб аталади, яъни самарасиз ёки дубликат функцияларга эга корхоналарни йирик ва рақобатбардош компаниялар таркибига қўшиб юбориш орқали ресурслар самарали тақсимланади, бошқарув харажатлари қисқаради ва ишлаб чиқариш қувватлари бирлаштирилади. Илмий нуқтаи назардан, бу “иқтисодий кластерлаштириш ва корпоратив интеграция” моделининг амалдаги ифодасидир. Бунинг натижасида катта молиявий салоҳиятга эга, инвестиция

¹⁵ <https://www.lex.uz/ru/docs/5348948>

жиҳатдан жозибадор корхоналар шаклланади ва давлат секторида самарадорлик ошади.

Қайта ташкил этиш жараёнида корпоратив бошқарув ислохотлари муҳим ўрин тутadi. Давлат иштирокидаги корхоналарда акциядорлик тизимини жорий этиш, директорлар кенгаши институтини ривожлантириш, ички назорат ва ташқи аудит механизмларини такомиллаштириш, молиявий ҳисоботларни халқаро стандартларга мослаштириш каби чоралар амалга оширилади. Бу ўзгаришлар давлат корхоналарини давлат бошқарувидан мустақил корпоратив қарор қабул қиладиган субъектларга айлантиради. Қайта ташкил этишнинг иқтисодий самарадорлиги билан бирга, унинг ижтимоий барқарорлик жиҳатдан ҳам аҳамияти катта. Корхоналарни қайта ташкил этиш жараёнида ишчи кучини оптималлаштириш, ходимларни қайта тайёрлаш, янги иш ўринлари яратиш ва ижтимоий кафолатларни таъминлаш масалалари устувор вазифалардан ҳисобланади. Бу жараён янги Меҳнат кодексида белгиланган “иш берувчи ворислиги” ва “ходим ҳуқуқларининг узлуксизлиги” принциплари билан чамбарчас боғлиқдир. Шундай қилиб, қайта ташкил этиш фақат иқтисодий самарадорликни таъминловчи восита эмас, балки ижтимоий барқарорликни ҳам мустаҳкамловчи омил ҳисобланади.

Ўзбекистон Республикасида сўнгги ўн йилликда амалга оширилаётган ислохотлар иқтисодиётни либераллаштириш ва давлат иштирокини қисқартиришга қаратилган тизимли чора тадбирлар мажмуасини ташкил этди. Бу жараёнда корхоналарни қайта ташкил этиш, уларнинг ташкилий ҳуқуқий шакллари такомиллаштириш, меҳнат

муносабатларида барқарорликни таъминлаш ва тадбиркорлик субъектларини давлат рўйхатидан ўтказиш тизимини модернизация этиш каби масалалар миллий иқтисодий сиёсатнинг марказий йўналишларидан бири бўлиб қолмоқда.

Хулоса. Бугунги кунда корхоналарни қайта ташкил этиш соҳаси изчил равишда ривожланиб бораётган бўлса да, барча соҳаларда бўлгани каби ушбу йўналишда ҳам бир қатор муаммолар мавжуд. Бу муаммоларни чуқур тадқиқ этиш ва уларни бартараф этиш мақсадида амалга оширилган тадқиқотлар натижасида қуйидаги хулосаларга келинди ҳамда илмий амалий тақлиф ва тавсиялар ишлаб чиқилди.

Биринчидан, корхоналарни қайта ташкил этиш жараёнларини ҳисобда акс эттириш бўйича миллий бухгалтерия ҳисоби стандартларини МҲХС тамойиллари асосида такомиллаштириш зарур. Хусусан, БҲМСларда иқтисодий мазмун устуворлиги тамойилини мустаҳкамлаш, активлар ва мажбуриятларни адолатли қийматда баҳолаш механизмларини меъёрий жиҳатдан аниқлаштириш мақсадга мувофиқ ҳисобланади.

Иккинчидан, қайта ташкил этиш жараёнларида юзага келадиган гудвилл ва хариддан келган фойдани тан олиш, баҳолаш ва ҳисобда акс эттириш бўйича алоҳида услубий кўрсатмалар ишлаб чиқиш лозим. Бу молиявий ҳисоботларда корхона қийматини реал акс эттириш ва инвесторлар учун ахборот шаффофлигини оширишга хизмат қилади.

Учинчидан, қайта ташкил этишнинг бўлиш, ажратиб чиқариш ва қўшиб юбориш шаклларида тақсимлаш баланси ва топшириш ҳужжатларини тузишнинг ягона услубий ёндашувини

жорий этиш таклиф этилади. Ушбу ёндашув активлар ва мажбуриятларнинг ҳуқуқий ворислик асосида тўғри тақсимланишини ҳамда ҳисоб маълумотларининг таққосланишини таъминлайди.

Тўртинчидан, давлат иштирокидаги корхоналарни қайта ташкил этиш жараёнларида молиявий ҳисоботларни МҲХС асосида тузишни мажбурий босқич сифатида белгилаш зарур. Бу давлат активларидан фойдаланиш самарадорлигини ошириш, корпоратив бошқарувни кучайтириш ва халқаро молия бозорларида ишончлилини таъминлашга хизмат қилади.

Бешинчидан, қайта ташкил этиш жараёнларида бухгалтерия ҳисоби, аудит ва баҳолаш фаолияти ўртасидаги ўзаро интеграцияни кучайтириш тавсия этилади. Хусусан, аудиторлик хулосаларида қайта ташкил этиш натижаларининг молиявий ҳолатга таъсирини алоҳида очиб бериш амалиётини жорий этиш ҳисоб ахборотининг ишончлилигини оширади.

Фикримизча, корхоналарни қайта ташкил этиш жараёнлари замонавий

бозор иқтисодиёти шароитида иқтисодий самарадорлик, ҳуқуқий ворислик ва молиявий барқарорликни таъминловчи муҳим жараён ҳисобланади. Ушбу жараёнларнинг бухгалтерия ҳисобида тўғри ва иқтисодий мазмунга мос равишда акс этирилиши молиявий ҳисоботларнинг ишончлилиги ва таққосланишини белгилаб берувчи асосий омил бўлиб хизмат қилади. МҲХСда қайта ташкил этиш жараёнлари адолатли қиймат ва иқтисодий мазмун устуворлиги тамойиллари асосида ёритилса, БҲМСда асосан ҳуқуқий шакл ва баланс қийматларига таянган ёндашув устунлик қилади. Мазкур фарқлар миллий ҳисоб тизимини халқаро стандартларга яқинлаштириш заруратини юзага келтиради. Хулоса қилиб айтганда, БҲМСларни МҲХС тамойилларига босқичма-босқич мослаштириш, қайта ташкил этиш жараёнларига оид услубий базани такомиллаштириш ҳамда молиявий ахборот шаффофлигини ошириш Ўзбекистон иқтисодиётининг инвестицион жозибадорлигини кучайтириш ва корхоналар фаолиятининг барқарор ривожланишини таъминлашга хизмат қилади.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати

1. Ўзбекистон Республикасининг Фуқаролик кодекси. – Тошкент: Ўзбекистон Республикаси Қонун ҳужжатлари тўплами, амалдаги таҳрир.
2. Ўзбекистон Республикасининг «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонуни. – Тошкент, 2016 й.
3. Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуни. – Тошкент, 2021 й.
4. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2020 йил 24 февралдаги ПҚ–4611-сон «Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича кўшимча чора-тадбирлар тўғрисида»ги Қарори.

5. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2020 йил 24 августдаги 507-сон «Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари ва унга тушунтиришлар матнини тан олиш тартиби тўғрисида»ги Қарори.
6. Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари (БҲМС). – Тошкент: Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги, амалдаги таҳрири.
7. БҲМС 23-сон «Қайта ташкил этишни амалга оширишда молиявий ҳисоботни шакллантириш». – Тошкент, 2005 й.
8. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (МҲХС). – Лондон: IFRS Foundation, амалдаги таҳрир.
9. МҲХС 3 «Бизнес бирлашувлари». – IFRS Foundation.
10. МҲХС 10 «Консолидацияланган молиявий ҳисобот». – IFRS Foundation.
11. МҲХС (IAS) 36 «Активларнинг қадрсизланиши». – IFRS Foundation.
12. МҲХС (IAS) 38 «Номоддий активлар». – IFRS Foundation.
13. МҲХС 13 «Адолатли қийматни аниқлаш». – IFRS Foundation.
14. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. – Москва: Финансы и статистика, 2014.
15. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет и отчетность. – Москва: ИНФРА-М, 2019.
16. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – Москва: Аудит, ЮНИТИ, 2018.
17. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. – Москва: Финансы и статистика, 2017.
18. Ивашкевич В.Б. Международные стандарты финансовой отчетности. – Москва: Юрайт, 2020.
19. Абдурасулов Ж.А. Корхоналарни қайта ташкил этиш жараёнларини бухгалтерия ҳисобида акс эттириш масалалари // Иқтисод ва молия. – Самарқанд, 2024.
20. OECD. Corporate Governance and Enterprise Restructuring. – Paris: OECD Publishing, 2022