

Г.М. Рахимова

**Асосий воситалар ҳисоби ва
аудитини халқаро стандартлар
асосида такомиллаштириш**

/ Монография /

**ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ
ОЛИЙ ТАЪЛИМ, ФАН ВА ИННОВАЦИЯЛАР ВАЗИРЛИГИ**

**“ТОШКЕНТ ИРРИГАЦИЯ ВА ҚИШЛОҚ ХЎЖАЛИГИНИ
МЕХАНИЗАЦИЯЛАШ МУҲАНДИСЛАРИ ИНСТИТУТИ”
МИЛЛИЙ ТАДҚИҚОТ УНИВЕРСИТЕТИ**

РАХИМОВА ГУЗАЛБЕГИМ МУРОДОВНА

**АСОСИЙ ВОСИТАЛАР ҲИСОБИ ВА
АУДИТИНИ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР
АСОСИДА ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

/ МОНОГРАФИЯ /

**Тошкент
2023**

**Монография “ТИҚХММИ” Миллий тадқиқот университет Кенгашининг
2023 йил 22 декабрдаги 5-сонли қарорига асосан чоп этилди.**

УЎК: 658.27 : 33C5(C52)

ВБК: 6.03.4

ISBN 978-620-0-62687-5

Монографияда иқтисодий инновацион ривожлантириш шароитида 16-сон БҲХС (IAS) «Мулк, машина ва асбоб-ускуналар» стандартининг жорий қилиниши ва бу стандартни жорий қилиниши билан боғлиқ бухгалтерия ҳисоби амалиётининг истиқболли йўналишларидан бири, бухгалтерия ишини ташкил этишда халқаро ва миллий стандартлари асосида ташкил этиш ва уни гармонизациялаштиришнинг методологик асосларини яратишга бағишланган. Шунингдек, унда асосий воситалар бухгалтерия ҳисобини халқаро амалиётдаги тажрибаси ўрганилиб, ундан мамлакатимиз хўжалик юритувчи субъектларда халқаро стандартлар асосида молиявий ҳисоботнинг янги тартибини жорий этиш масалалари белгиланган.

IAS 16 Халқаро стандартни амалиётга жорий этиш натижасида норматив-ҳуқуқий ҳужжатларда зиддиятли ҳолатларнинг юзага келиши ва уларни бартараф этиш йўллари аниқлаш; IAS16 ва 5-БҲМС ўртасидаги фарқли ва ўхшаш жиҳатларни тадбиқ этиш мақсадида анализ, синтез, таққослаш, умумлаштириш, усулларини қўллаш; IAS16 “Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналар” номли молиявий ҳисобот халқаро стандартининг амалиётга жорий этилиши, ҳисоб, таҳлил ва аудитнинг услубий асосларини назарий ва амалий жиҳатдан тадбиқ этиш асосида режалаштириш, бошқарув ва инвестиция қарорлари дастурини ишлаб чиқишни, ишлаб чиқариш ва молиявий натижалар ҳисобини юритиш борасида илмий-услубий ва амалий тавсиялар берилган.

Монография илмий-тадқиқот фаолияти билан шуғулланувчи катта илмий ходимлар-изланувчилар, мустақил изланувчилар, профессор-ўқитувчилар, магистрантлар ва талабаларга мўлжалланган. Ундан корхона бухгалтерлари, иқтисодчилар, бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи билан қизиқувчи амалиётчи мутахассислар ҳам фойдаланишлари мумкин.

Илмий

муҳаррир: иқтисодий фанлари доктори, проф. **Темирханова М.Ж.**

Тақризчилар: **У.А.Нурманов** – Тошкент молия институти Ds.
А.К.Ибрагимов –Банк Молия Академияси “Бухгалтерия ҳисоби ва аудит” кафедра иқтисод фанлари доктори, профессор;

Г.М. Раҳимова
/ АСОСИЙ ВОСИТАЛАР ҲИСОБИ ВА АУДИТИНИ ХАЛҚАРО
СТАНДАРТЛАР АСОСИДА ТАКОМИЛЛАШТИРИШ /
Монография. –Т.: “ТИҚХММИ” МТУ, 2023. - 137 бет.

**© “ТОШКЕНТ ИРРИГАЦИЯ ВА ҚИШЛОҚ ХЎЖАЛИГИНИ
МЕХАНИЗАЦИЯЛАШ МУҲАНДИСЛАРИ ИНСТИТУТИ”**

МИЛЛИЙ ТАДҚИҚОТ УНИВЕРСИТЕТИ (“ТИҚХММИ” МТУ), 2023 й. КИРИШ

Жаҳон иқтисодиётида корхоналар асосий фондларидан самарали фойдаланишга доир бошқарув қарорлари қабул қилиш учун ишончли ахборотга эга бўлиш мақсадида бухгалтерия ҳисоби ҳамда аудит соҳаларига замонавий усулларни жорий қилиш масалалари катта эътиборни талаб қилади. Манбаларга кўра, асосий воситаларнинг таркибий қисмининг ҳажми ошиб бормоқда. Масалан, Халқаро Молия Корпорациясининг (IFC) ўзи 2020 йилда «COVID-19 билан боғлиқ глобал муаммоларга қарамасдан бизнеснинг асосий фондларига 22 млрд. АҚШ доллари миқдорида сармоя киритган. Кўпгина хорижий мамлакатларда капитал харажатларининг 60 фоизи асбоб-ускуналар сотиб олишга сарфланади»¹. Шу билан бирга, бугунги кунда асосий воситалар ҳисоби ва аудитини ўтказишда қўлланилаётган усуллар ҳамда молиявий ҳисоботларда акс эттирилаётган маълумотлар инвесторлар, менежерлар ва бошқа ахборотдан фойдаланувчиларнинг талабларига тўлиқ мувофиқ келади, деб бўлмайди. Шунинг учун асосий воситалар ҳисоби ва аудитини халқаро стандартларга мувофиқлаштириш, ҳисоб ва аудитнинг илғор услубиётини жорий қилиш асосида ахборотнинг ишончилиги, муҳимлиги ва тўлиқлигини таъминлаш долзарб масала бўлиб қолмоқда.

Жаҳонда қулай инвестицион муҳитни шакллантириш ҳамда бизнесни ривожлантириш учун асосий фондларга киритилган сармояларнинг самарадорлигини аниқлаш, асосий воситаларни тан олиш, баҳолаш, таснифлаш, ҳисобга олиш, ҳисоботларда акс эттириш ва унинг аудитини такомиллаштиришга бағишланган илмий изланишларга жиддий эътибор қаратилмоқда. Натижада мулк (шу жумладан ер), бино ва иншоотлар, машина ва асбоб-ускуналарни ҳаққоний қийматда баҳолаш ва қайта баҳолаш (доимий баҳолаш), уларни илмий таснифи бўйича молиявий ҳисоботда акс эттириш, асосий воситаларга амортизация (эскириш) ҳисоблаш, харажатларни капиталлаштириш, мулкнинг қадрсизланиши ҳисоби ҳамда аудитини халқаро стандартлар асосида такомиллаштириш бўйича умумий талаблар шакллантирилган.

Ўзбекистонда 16-сон БҲХС (IAS) «Мулк, машина ва асбоб-ускуналар» ҳамда асосий воситаларга оид аудитнинг халқаро стандартлари жорий этилган.

¹ https://www.ifc.org/wps/wcm/connect/corp_ext_content/ifc_external_corporate_site/annual+report/download

Шу билан бирга, республикамизда асосий воситаларнинг халқаро стандартларга мувофиқ таърифи, тан олиш мезонлари, таснифи, мулк (ер), завод, машина ва асбоб-ускуналарни давомий баҳолаш, депрессияция (эскириш) усуллари, кадрсизланиши ҳисоби, асосий воситалар ҳаракати тўғрисидаги молиявий ҳисобот шакллари ҳамда аудитининг мукамал тартиб-таомиллари ишлаб чиқилмаган. «Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтишни жадаллаштириш орқали хорижий инвесторларни зарур ахборот муҳити билан таъминлаш ва халқаро молия бозорларига кириш имкониятларини кенгайтириш, шунингдек, ҳисоб ва аудит соҳалари мутахассисларини халқаро стандартлар бўйича тайёрлаш тизимини такомиллаштириш юзасидан комплекс чора-тадбирлар амалга ошириш зарур»². Шу жиҳатдан бугунги кунда асосий воситалар ҳисоби ҳамда аудиторлик таҳлилини халқаро стандартларга мувофиқлаштириш масалалари бўйича алоҳида илмий тадқиқот ишларини олиб бориш талаб этилмоқда.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 7 февралдаги ПФ-4947-сон «Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича ҳаракатлар стратегияси тўғрисида»ги фармони, 2020 йил 24 февралдаги ПҚ-4611-сон «Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида»ги, 2020 йил 24 августдаги 507-сон «Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари ва унга тушунтиришлар матнини тан олиш тартиби тўғрисидаги Низомни тасдиқлаш ҳақида»ги, 2019 йил 19 сентябрдаги ПҚ-3946-сон «Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида», 2015 йил 24 апрелдаги ПҚ 4720-сон «Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида»ги қарорлари, Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2015 йил 28 июлдаги 207-сон «Давлат улуши бўлган акциядорлик жамиятлари ва бошқа хўжалик юритувчи субъектлар фаолияти самарадорлигини баҳолаш мезонларини жорий этиш тўғрисида»ги низом қонун меърий ҳужжатлар устувор вазифалар белгилаб берилган. Мазкур вазифаларнинг муваффақиятли ижроси истеъмол ҳисоб тизимининг халқаро стандартларга ўтиш жараёнлари ва тенденцияларини трансформация ва гармонизацияни тақозо этади.

Монография таркибий тузилишига кўра кириш, учта боб, хулоса, фойдаланилган адабиётлар рўйхати ва иловалардан иборат.

² Ўзбекистон Республикаси Президентининг 24.02.2020 й. ПҚ-4611-сон «Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида»ги Қарори.

I БОБ. РАҚАМЛИ ИҚТИСОДИЁТ ШАРОИТИДА АСОСИЙ ВОСИТАЛАР БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ ВА АУДИТИНИНГ НАЗАРИЙ АСОСЛАРИ

1.1. Асосий воситалар ҳисобининг ҳозирги ҳолати ва уни халқаро стандартларга мослаштиришнинг назарий асослари

Жаҳон иқтисодиётида иқтисодий ресурсларга эҳтиёж тобора ортиб бормоқда. Биргина, Халқаро Молия Корпорацияси (IFC) томонидан 2020 йилда “COVID 19 билан боғлиқ глобал муаммоларга қарамай, бизнеснинг асосий фондларига 22 млрд. АҚШ доллари миқдорида сармоя киритган”. Шу боис, халқаро амалиётда корхоналар асосий фондларидан самарали фойдаланишга доир бошқарув қарорларини қабул қилиш учун ишончли ахборотларга эга бўлиш мақсадида бухгалтерия ҳисоби ҳамда халқаро аудитда замонавий усулларни жорий этиш масалаларига катта эътибор қаратилмоқда.

Бироқ бугунги кунда асосий воситалар ҳисоби ҳамда аудит ўтказишда қўлланилаётган усуллар ҳамда молиявий ҳисоботларда акс эттирилаётган ахборотлар инвесторлар, менежерлар ва бошқа ахборотдан фойдаланувчилар талабларига тўлиқ мувофиқ келади, деб бўлмайди. Шунинг учун асосий воситалар ҳисоби ва аудитини халқаро стандартларга мувофиқлаштириш, ҳисоб ва аудитнинг илғор услубиётини жорий этиш асосида ахборотларнинг ишончлиги, аҳамиятлиги ва тўлалигини таъминлаш долзарб масала бўлиб қолмоқда.

Жаҳон амалиётида қулай инвестицион муҳитни шакллантириш ҳамда бизнесни ривожлантириш учун асосий фондларга киритилган сармоялар самарадорлигини аниқлаш мақсадида асосий воситаларни тан олиш, баҳолаш, таснифлаш, ҳисобга олиш, ҳисоботларда тақдим этиш ва аудитини такомиллаштиришга бағишланган илмий изланишларга алоҳида эътибор қаратилмоқда. Олиб борилган илмий изланишлар натижасида кўчмас мулк (ер), бино ва иншоотлар, завод ва машина ҳамда асбоб-ускуналарни ҳаққоний қийматда давомий баҳолаш, уларни илмий таснифланган синфлари бўйича молиявий ҳисоботда акс эттириш, асосий воситаларга амортизация ҳисоблаш, қилинган харажатларни капиталлаштириш, кадрсизланиш ҳисоби ҳамда ташқи

ва ички аудит методологияни такомиллаштириш бўйича маълум ютуқларга эришилган.

Аммо ривожланаётган мамлакатларда асосий воситалар ҳисоби ва аудитни халқаро стандартларга мувофиқлаштириш масалалари ўз ечимини топмаган. Бугунги рақамли иқтисодиёт шароитида “BigDate” сунний ақл, “online” коммуникациялар, блокчейн технологиялар қўлланилган бир вақтда ҳисоб соҳасига юкланган вазифалар алоҳида аҳамият касб этади.

Халқаро тажрибадан фойдаланиш ва уни мамлакатимизга жорий этиш, бугунги куннинг долзарб муаммоларидан бири ҳисобланади. Бухгалтерия ҳисобининг энг муҳим объектларидан бири асосий воситалар ҳисобланади. Деярли ҳар бир ҳаракат бухгалтерия ҳисобида акс этирилади. Ўзбекистон Республикаси Президенти Шавкат Мирзиёевнинг Олий Мажлисга Мурожаатида бухгалтерия ҳисоби соҳаси иқтисодий соҳалар орасида жуда муҳимлиги билан ажралиб туриши кўзда тутилган. Бинобарин, “Иқтисодиёт – ҳисоб-китоб дегани. Ҳар бир ишимизда пухта ҳисоб-китоб биринчи ўринда туриши лозим. Акс ҳолда, ҳамма ишимиз эски ҳаммом, эски тос бўлиб қолаверади»³.

Бугунги кундаги долзарб вазифалардан бири миллий стандартларни халқаро стандартларга мувофиқ уйғунлаштириш масаласидир. Ўзбекистон Республикасида бухгалтерия ҳисобини тартибга солувчи норматив-ҳуқуқий ҳужжатда “Асосий воситалар корхона томонидан узоқ муддат давомида хўжалик фаолиятини юритишда маҳсулот ишлаб чиқариш, ишларни бажариш ёки хизматлар кўрсатиш жараёнида ёхуд маъмурий ва ижтимоий-маданий вазифаларни амалга ошириш мақсадида фойдаланиш учун тутиб туриладиган моддий активлар”⁴, деб қайд этилган.

Ўзбекистон Республикасида фаолият юритаётган хўжалик юритувчи субъектларда 2004 йилдан бошлаб, айнан шу стандарт асосида асосий воситалар ҳисобини юритиб келинмоқда. Мамлакатимиз БҲХСга ўтаётган даврда хўжалик юритувчи субъектлар ҳисоб сиёсати ва ҳисоби беқарорлик ҳолатида эканлиги ҳеч кимга сир эмас. Бундай ноаниқлик ҳолати биринчи ўринда норматив-ҳуқуқий базанинг БҲХСга тайёр эмаслигидан далолат беради.

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

⁴ 5-сон «Асосий воситалар» номли БҲМС, 3-банд.

Иккинчи муаммо БҲХСга асосланган ҳисобни юритувчи сертификатланган мутахассислар етишмаслиги бўлиб, хорижий мамлакатлардан жалб қилинган экспертларга иқтисодий жиҳатдан катта сарф-харажатлар талаб этилади.

Ўзбекистон Республикаси Президенти Ш.М.Мирзиёев Олий Мажлисга Мурожаатномасида: “Тан олиш керак, мутахассисларнинг билим ва малакаси, йирик корхоналарнинг техник имкониятлари, уларни мустақил трансформация қилиш учун етарли эмас”⁵–деб таъкидлаган. Хўжалик юритувчи субъектларнинг бухгалтерларини ўқитишда маблағ талаб қилинишидан ташқари, уларнинг инглиз тилини билишлари муҳим. Бундай муаммолар корхоналардан катта молиявий маблағлар сарфлашни талаб этади.

Шунингдек республикамиз иқтисодиётида ҳам юз бераётган глобал техник ва технологик ўзгаришлар муносабати билан хўжалик юритувчи субъектларнинг балансига кирувчи кўплаб янги ускуналар, ишлаб чиқариш инвентарлари пайдо бўлмоқда. Бу ҳолат бухгалтерия ҳисобида кўплаб зиддиятли вазифалар ечимини топишни талаб этади. Бундай вазифалардан бири БҲХС трансформацияси ва бу жараёнда бухгалтерия, таҳлил ва аудитни уйғунлаштиришда синергетик масалалар муҳим ўрин тутаяди.

Асосий воситалар ҳисоби ва аудити усул, услуб ва услубиётлари масалалари кўплаб олимлар томонидан ўрганилган. Биз айнан IAS16 “Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналар” номли молиявий ҳисобот халқаро стандартининг амалиётга жорий этилиши, ҳисоб, таҳлил ва аудитнинг услубий асосларини назарий ва амалий жиҳатдан тадбиқ этишни муҳим деб билдик. Мазкур IAS 16 “Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналар” номли молиявий ҳисобот халқаро стандарти ва аналогик номланишга эга 5-сон “Асосий воситалар” номли БҲМС ўртасидаги фарқли жиҳатларни изоҳлаб беришни илмий ишимизда асосий масала сифатида белгиладик.

Илмий тадқиқотдан келиб чиқиб, белгиланган масалалар:

1) IAS 16 “Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналар” номли БҲХСни Ўзбекистон ҳисоб сиёсатида жорий этиш мамлакатимиз иқтисодиётига қандай таъсир кўрсатади?

2) Ўзбекнефтгаз АЖ таркибидаги бешта йирик корхоналар мисолида IAS 16 “Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналар” номли БҲХСнинг амалда корхоналар молиявий ҳолатига таъсирини тадбиқ этиш;

⁵ Ўзбекистон Республикаси Президенти Шавкат Мирзиёевнинг Олий Мажлисга Мурожаатномаси 2020 йил 29 декабрь.

3) “Ўзбекнефтгаз” АЖ ва “Ўзқурилишматериаллари” уюшмаларининг асосий воситалар ҳаракати билан боғлиқ бухгалтерия ҳисоби маълумотларини таҳлил қилиш;

4) IAS 16 талқин қилинишидаги эҳтиёж;

5) IAS 16 Халқаро стандартни амалиётга жорий этиш натижасида норматив-ҳуқуқий ҳужжатларда зиддиятли ҳолатларнинг юзага келиши ва уларни бартараф этиш йўллари аниқлаш;

6) IAS16 ва 5-БҲМС ўртасидаги фарқли ва ўхшаш жиҳатларни тадбиқ этиш мақсадида анализ, синтез, таққослаш, умумлаштириш, усулларини қўллаш;

7) IAS 16 ва БҲМС синтетик ҳамда таҳлилий ҳисобини таққослаш, таҳлил усули орқали авфзалликлар ва муаммоли ечимларни топиш.

БҲХСга ўтиш сезиларлича молиявий сарф-харажат талаб этувчи жараёнدير. Шу билан бирга, халқаро бозорга чиқишни режалаштирмаган маҳаллий кичик ва ўрта бизнес субъектларига БҲХСга ўтишда катта молиявий харажатларни амалга оширишга эҳтиёж йўқ. Бу ҳолатда, кичик ва ўрта бизнес учун БҲМСни БҲХСга мослаштириш лозим. Аммо бу ҳолатда ҳам мутаносибликлар жуда кўп. Сабаби, статистика органи молиявий ҳисоботлар асосидаги маълумотларни бир хил турдаги ташкилотларнинг бир хил турдаги маълумотларини умумлаштиради ва таҳлил қилади.

1.1-жадвал⁶

БҲХСни амалда киритган мамлакатлар

Мамлакатлар	МҲХСга ўтиш сабаблари
Австралия	2005 йилдан давлат корхоналари БҲХСни ҳисобот тайёрлашда асос қилиб олинган, хусусий корхоналари БҲХСга мажбурий ўтказилган.
Аргентина	2012 йилдан ўтган
Арманистон	2000 йилдан давлат улуши 50 % бўлган корхоналар, 2021 йилдан барча корхоналар
АҚШ	Хорижий эмитентларга 2007 йилдан қўллаш рухсат этилган
Бахрейн	Яқин 3 йилда ўтган
Бразилия	2011 йилдан банк ва листинг компаниялар ўтган
Бруней	2002 йилдан амалда
БАА	Банклар ва суғурта компаниялар ўтган. Бошқа корхоналарни ўтиши ҳам режалаштирилган
Гаити	1997 йилдан амалда
Гаяна	2000 йилдан эътиборан, 19 ва 39 БҲХС ташқари
Гондурас	1997 йилдан амалда
Грузия	2000 йилдан Акциядорлик компаниялари, 2001 йилдан барча ташкилотлар

⁶ Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси.

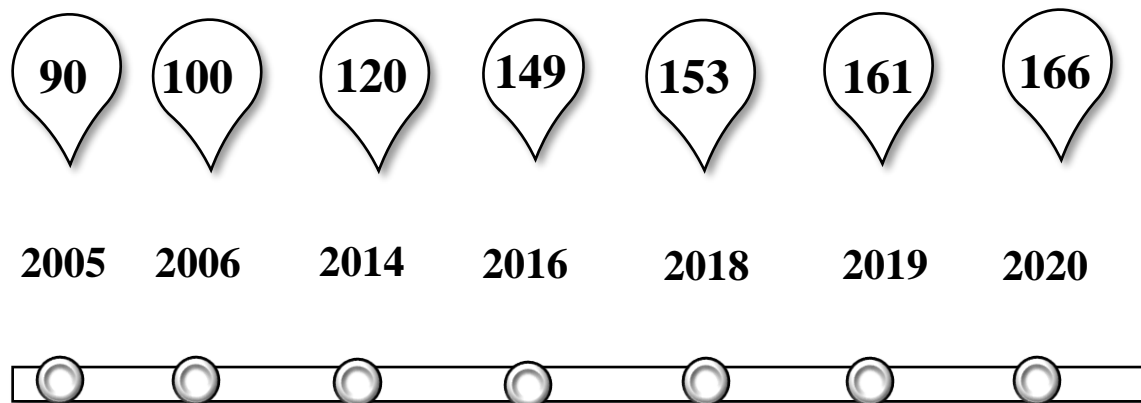
Доминикан Республикаси	2000 йилдан амалда
Жанубий Африка	2005 йилдан буён листинг компаниялар қўллаб келмоқда
Европа Иттифоқига аъзо мамлакатлар	Европа Иттифоқига аъзо мамлакатларнинг барчаси листинг компаниялар умун қабул қилинган БҲХСга ўтишлари мажбур
Индонезия	БҲХС тасдиқланмаган. Қисман қўлланмоқда
Канада	Хусусий кохоналар ва нотижорат ташкилотлар эҳтиёжига қараб қўллайдилар. Листинг компанияларга эса БҲХС ўтиш 2011 йилдан эътиборан мажбурий
Кения	Солиққа тортиш механизми сифатида барча ташкилотлар
Кипр	Кичик ва ўрта бизнес учун тавсия этилган, аммо мажбурий эмас.
Корея Республикаси	2011 йилдан барча компаниялар учун мажбурий
Коста-Рика	2001 йилдан амалда
Кувайт	1990 йилдан амалда
Ливан	1998 йилдан амалда
Литва*	2002 йилдан акционерлик компаниялари ҳисоботлари БҲХСга мувофиқ топширилган? Бошқа турдаги ҳисоботларни топширишдан озод эди.
Македония	1997 йилдан амалда
Малави	2001 йилдан амалда
Мексика	2012 йилдан барча компаниялар учун мажбурий
Непал	1996 йилдан амалда
Оман	1986 йилдан амалда
Россия	2012 йилдан Банклар, листинг компаниялар ва суғурта ташкилотлари БҲХСга ўтиши мажбурий этиб белгиланган
Руминия	2002 йилдан амалда
Салвадор	1999 йилдан амалда
Туркия	2008 йилдан листинг компаниялари ўтган
Украина	2018 йилдан барча компаниялар ўтган
Хитой	Миллий стандартлар БҲХСга жуда ўхшаш
Хорватия	1992 йилдан барча компаниялар ўтган
Ҳиндистон	БҲХС ўтиш муддати белгиланмаган. Ўтиш ихтиёрий.
Чехия	2001 йилдан айрим гуруҳларга қўлланилган
Эквадор	1996 йилдан амалда
Ямайка	2002 йилдан амалда
Япония	2010 йилдан Халқаро компанияларга қўллашга рухсат этилган

БҲХС, БҲМС ва US GAAP бўйича тақдим этилган ҳисоботларнинг натижа кўрсаткичлари фарқ қилиши мумкин. «ДУО», яъни икки хил молиявий ҳисоб тизимида маълумотларни бир тизимда умумлаштириш статистика умумлаштириш методикасини такомиллаштириши ёки тубдан ўзгаришига сабаб бўлиши мумкин.

Тадқиқот мавзуси билан бевосита боғлиқ БҲХСни тўлиқ қабул қилган мамлакатларнинг тажрибасини ўрганиб чиқиш қўйидаги 1.1-жадвалда акс эттирилган.

2005 йилда Дунёнинг 90 та мамлакати 16-сон БҲХСни расман қабул қилишган эди. Бир йилдан сўнг бу кўрсаткич 100 та мамлакатни ташкил этди.

2015 йилга келиб, БҲХСга аъзо мамлакатлар сони 150 га етди, ушбу кўрсаткич 2007 йилда прогноз қилинган эди. Бу прогноз натижаларини 2016 йил статистикасига қараб тўғрилигини таъкидлаш мумкин, чунки 2016 йилда БҲХСга аъзо бўлган мамлакатлар сони 149 ни ташкил этган. 2020 йил бошига бу кўрсаткич 166 та мамлакатни ташкил этган⁷ (1.1 расм).



1.1-расм. Property, Plant and Equipment 16-БҲХСни қабул қилган дунё мамлакатлари сони

Сўз банклар, суғурта ташкилотлари, акциядорлик жамиятлари, ер қаридан фойдали қазилмаларни қазиб олиш билан шуғулланувчи корхоналар ва фонд биржаларда иштирок этувчи корхоналар ҳақида кетмоқда. Бундан кўришиб турибдики, халқаро интеграция жараёни охириги 15 йилда жадаллашган. Ҳар бир мамлакат ички молияланишида, халқаро кредит ва халқаро инвестицияга эҳтиёжи мавжудлиги, фонд биржаларда иштирок этиш хоҳиш-истаги мавжудлигини англашимиз мумкин.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелдаги ПФ 4720-сон “Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида”⁸ги фармони билан 2015 йил 1 июлдан эътиборан, барча акциядорлик жамиятлари, тўғридан-тўғри хорижий инвестицияларни кенг жалб этиш, акциядорлик жамиятлари фаолияти самарадорлигини тубдан ошириш, бўлажак инвесторлар учун уларнинг очиклиги ва жозибадорлигини таъминлаш, замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий қилиш, корхоналарни стратегик бошқаришда акциядорлар ролини кучайтириш учун қулай шароитлар яратиш мақсадида йиллик молиявий ҳисоботни нашр этиши ва халқаро аудит стандартлари ҳамда

⁷ Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси.

⁸ Ўзбекистон Республикаси Президентининг “Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида” ПФ 4720-сон фармони 2015 йил 24 апрель.

молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ ташқи аудитни ўтказиши белгилаб берилган эди.

Бу жуда муҳим қадам, ташқи инвестиция ва халқаро, хорижий кредитлашга эҳтиёжи мавжуд корхоналар учун бу зарур шарт-шароитдир. БҲХСнинг амалдаги қоидаларига кўра, ҳисоботда “адолатли қиймат” ўлчов тамойилларидан фойдаланилади, бу эса инвесторлар томонидан маълумотларнинг инвестицион жозибадорлиги ҳақида тегишли қарорларни қабул қилиш ва рискларни камайтириш имконини беради. Бу эса акцияларнинг ликвидлиги ва ўзгарувчанлигини оширади.

Асосий масалалардани бири термин ва атамаларнинг турлича талқин қилиниши, шунингдек, қўйилган мақсад ва вазифаларнинг устувор йўналишларини белгилашда муайян номувофиқликларни аниқлаш. Бизнинг фикримизча, тадқиқотларнинг устувор йўналишларида бири бухгалтерия ҳисоби, таҳлил ва аудитнинг зарур изчиллиги ва уларнинг яхши мувофиқлаштирилган ўзаро муносабатлари самарасига эришиш имконини берувчи бўлиши керак. Албатта мамлакатимиз иқтисодиётининг ўзига хослигини эътиборга олган ҳолда бухгалтерия ҳисобининг турли соҳаларини уйғунлаштириш ва трансформация масаласи қўйилиши лозим.

Тадқиқотимизнинг мазкур параграфида асосий воситалар терминалогиясининг илмий ва фундаментал татбиқ этишда, тадқиқот усуллари анализ, синтез, таққослаш, умумлаштириш, аналогия ва абстрактдан аниқликка ўтиш усуллари қўллаб кўрилади.

БҲХСга ўтиш жараёнида, албатта расмий таққослаш усулидан фойдаланишни талаб этади. Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва бошқарув қарорларини қабул қилиш учун ахборот манбаи бўлишига қарамай, “асосий восита” тушунчаси бухгалтерия ҳисоби ва иқтисодиётда ҳар доим ҳам бир-бирига тўғри келмайдими.

Илмий тадқиқотимиз жараёнида мамлакатимиз олимларининг илмий ишлари билан бир қаторда БҲХСга ўтган мамлакатлар иқтисодчи олимларининг тадқиқот натижаларини, илмий ёндашувларини ўргандик ва қийсладик, аммо ҳозиргача асосий воситаларнинг иқтисодий моҳиятини аниқлаш масаласида бухгалтер ва иқтисодчилар ўртасида ягона ёндашув мавжуд эмас.

Иқтисодий амалиётда “асосий восита” атамаси кўпинча “асосий фондлар” ва “асосий капитал” каби тушунчалар билан аралашиб, турли ифодаловчи

фикрларни юзага келтиради. “Асосий восита” га берилган олимларнинг турли фикрлари 1.2-жадвалда кўрсатилган.

Россия иқтисодчи олимлари Д.А.Ендовицкий ва К.Н.Мокшина томонидан “Асосий восита объекти бир пайтнинг ўзида ҳам асосий восита, ҳам актив, ҳам умуман ноактив сифатида тан олиниши мумкин”⁹, деб ҳисоблайдилар.

Демак, бу ҳолат амалиётда қийматнинг ошиши ёки камайиши, шунингдек, амортизацияни белгилашда ноаникликларга олиб келади. Асосий воситаларнинг ишлаб чиқариш ва ноишлаб чиқариш соҳаларидаги иқтисодий моҳияти ва аҳамияти доимо иқтисодиёт ва бухгалтерия ҳисоби соҳасидаги олим ва мутахассислар ўртасида муҳокама мавзуси бўлиб келган.

1.2-жадвал

“Асосий воситалар” таърифи бўйича олимларнинг турли фикрлари

Муаллиф	“Асосий воситалар” атамасига таъриф
В.К.Скляренко, В.М.Прудникова ¹⁰	Асосий воситалар – узоқ вақт давомида ишлаб чиқариш жараёнида фаолият кўрсатадиган, бутун давр мобайнида ўз табиий ва моддий шаклини сақлаб қоладиган ва амортизация тўловлари шаклида эскирадиган маҳсулотларга ўз қийматини қисмларга бўлиб ўтказадиган ишлаб чиқариш, моддий ва моддий қийматликлар мажмуи [49 бет]
В.Ф. Гарбузов ¹¹	Асосий воситалар – мавжуд асосий фондларга қўйилган (киритилган) пул маблағлари [385 бет]
Л. Кураков ¹²	Асосий воситалар – ишлаб чиқариш ва ноишлаб чиқариш мақсадларидаги меҳнат воситалари (бинолар, иншоотлар, машина ва механизмлар, инвентарлар, транспорт воситалари) [51 бет]
Л.А. Аюпова ¹³	Асосий воситалар ишлаб чиқариш ва моддий қийматликлар ишлаб чиқариш жараёнида фаолият юритиб, ўз моддий шаклини сақлаб, қийматини амортизация шаклида ишлаб чиқариш маҳсулотларига ўтказди [13 бет]
М.З. Пизенгольц ¹⁴	Асосий воситалар инсон ўз эҳтиёжларини қондириш мақсадида меҳнат объектларига инсон таъсирини ўтказувчи сифатида фойдаланувчи меҳнат воситасидир [60 бет]
И.Н.Исманов ¹⁵	Асосий воситалар – корхона томонидан узоқ муддат давомида хўжалик фаолиятини юритишда маҳсулот ишлаб чиқариш, ишларни бажариш ёки хизматлар кўрсатиш жараёнида ёхуд маъмурий ва ижтимоий-маданий вазифаларни амалга ошириш мақсадида фойдаланилувчи моддий активлар
А.Шакарров ¹⁶	Асосий воситалар – саноат бинолари, иншоотлар, куч ва қишлоқ хўжалиги машинасозлиги, ишлаб чиқариш ускуналари, транспорт воситалари ва бошқа турдаги асосий воситалар

Бу илмий ёндашувни, М. Мессон¹⁰ қўйидагича тўлдиради: Асосий воситалар узоқ вақт давомида ишлаб чиқариш жараёнида иштирок этувчи ва ўз қийматини корхона маҳсулотларига аста-секин ўтказувчи меҳнат воситасидир.

⁹ Endovitskiy D.A., Mokshina K.N. Sushchnost' osnovnykh sredstv kak ob»ekta bukhgalterskogo ucheta v kontekste problem ucheta kapitala. //Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchët, 2013 № 25.

¹⁰ Мескон М. Основы менеджмента. Учебник. – М., 1997. - 488 с.

Ҳар бир мамлакатнинг ички молияланишида, халқаро кредит ва халқаро инвестицияга эҳтиёжи мавжудлиги, фонд биржаларида иштирок этиш хоҳиш-истаги мавжудлигини ўзаро молиявий манфаатлар уйғунлиги контекстида кузатиш мумкин.

Бу борада В.Ф.Горбузов таҳрири остидаги молиявий-кредит луғатида “Асосий воситалар мавжуд асосий фондларга инвестиция қилинган пул деб ҳисобланади”¹¹ [385 бет]. Ўз навбатида, бу ерда урғу, асосий воситалар – жамоа меҳнати билан моддий яратилган, узоқ муддатга хизмат қиладиган ва ўз қийматини қисмларга бўлиб йўқотадиган реал қийматликлар мажмуи сифатида ўрганилган.

Замонавий ҳисоб тизимида ҳам ҳисоб тизими ривожланишининг барча босқичларида ҳам “асосий воситалар”, “асосий фондлар”, “асосий капитал”, “узоқ муддатли активлар” мазмун-моҳияти юзасидан турли илмий ёндашувлар мавжуддир.

Неоклассик синтез муаллифи Пол Самуэль “Асосий капитал узоқ муддат келажакдаги ишлаб чиқаришда фойдаланиладиган, мулк ҳуқуқига эга бир вақтнинг ўзида ҳам ресурс ҳам маҳсулотдир”¹², – деб талқин этган. Ушбу таъриф маълум жиҳатдан концептуал асослар мазмунини очиқ беради.

С.Фишер, Р.Дорнбуш, Р.Шмалензи таъкидлашларича, “капитал товар ва хизматлар ишлаб чиқаришда иштирок этувчи, ишлаб чиқариш захираси”¹³, ўз тадқиқотларида улар асосий капиталнинг узоқ муддат фойдаланилувчи бойлик эканлиги, асосий капиталнинг ҳозирги қиймати келажакда нима ишлаб чиқариши билан ҳам боғлиқлигини айтади.

Ишлаб чиқариш жараёнидаги ўрнига асосан асосий капитал уч гуруҳга бўлинади: ишлаб чиқаришнинг техник кадрлари ва ишлаб чиқариш қувватини белгиловчи механик воситалар, “жараён учун зарур” меҳнат воситалари (бинолар, иншоотлар, бинолар ва бошқалар.), аппаратлар, транспорт воситалари, ишлаб чиқариш ва иқтисодий ускуналар. Шундай қилиб, асосий капитал такрор ишлаб чиқарилган ишлаб чиқариш воситаларини ифодалайди: ишчиларнинг меҳнат қилиш кўникмалари, моддий ресурслардан фойдаланганда қайта ишлаб чиқилади. Бизнинг фикримизча, бундан ташқари, асосий капитал таркибига, нафақат меҳнат воситалари, бино ва иншоотлар,

¹¹ Горбузов, В.Ф. Финансово-кредитный словарь / под ред. В.Ф. Горбузова. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 900 с.

¹² Пол Э. Самуэльсон, Вильям Д. Нордхаус ; Economics. [перевод с английского О. Л. Пелявского]. ... Предм. указ.: с. 1312-1325 Пер.: Samuelson, Paul A. Economics 0-07-351129-3 Экономик.

¹³ С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи. Economics. Пер. со 2-го англ. изд. – М.: Дело ЛТД, 1995. – 864 с.

балки ишчилар меҳнати ҳам кириши мумкин. Шундай қилиб, асосий капитал такрор ишлаб чиқарилган ишлаб чиқариш воситаларини ифодалайди.

Иқтисодий тараққиёти давомида “асосий капитал” (асосий воситалар) атамаси терминологиядан чиқарилди ва “асосий фондлар” тушунчаси пайдо бўлди. “Асосий фондлар” таърифини асосан молиявий таҳлил мақсадлари учун, “Асосий воситалар” эса - бухгалтерия ҳисобида қўллаш қабул қилинган. Аммо иқтисодчи олимларнинг баъзилари – В.А.Пипко¹⁴, Л.И.Ушвицкий¹⁵, Л.Н.Булавина¹⁶, А.Ш.Маргулис¹⁷, А.В.Мордовкин¹⁸, Г.А.Николаева¹⁹ бу икки тушунчани синоним деб ҳисоблайдилар ва “Асосий воситалар” атамасини акс эттиришда қавслар ичида, “асосий фондлар” деб ёзадилар.

Б.В.Остапенко ва И.И.Малис “асосий фондлар асосий воситаларнинг харажат ифодасидир” деган фикр билдирганлар. П.И.Полетаевнинг фикрича, “Асосий воситалар саноат бинолари, иншоотлар, қувват ва қишлоқ хўжалиги машиналари, ишлаб чиқариш ускуналари, транспорт воситалари ва бошқа турдаги асосий воситаларнинг харажат шаклидир”²⁰.

Шундай қилиб, олимларнинг фикрларини ўрганар эканмиз, қўйидаги хулоса юзага келади, ташкилотнинг асосий воситаларининг айланиш жараёнида капиталнинг ажралмас қисмига айланади, бир вақтнинг ўзида қуйидаги аниқ шаклларга бўлиши мумкин: пул, ишлаб чиқариш ва товар. Ишлаб чиқариш капиталининг бинолар, иншоотлар, машина, асбоб-ускуналар ва бошқа ишлаб чиқаришда қайта-қайта иштирок этадиган, ўз қийматини аста-секин улушларда тайёр маҳсулотга ўтказадиган меҳнат воситалари мужассамлашган қисми асосий воситалар деб аталади.

Бу борада мамлакатимиз иқтисодчи олимлари ҳам асосий воситаларнинг турли жиҳатларини ўрганганлар. Мамлакатимиз иқтисодчи олимлари Э.Гадоев, Н.Хасанов ва Л. Югайнинг таърифларига кўра, “асосий фондлар,

¹⁴ В.А. Пипко. Учет производства. Учет производства и калькулирование себестоимости продукции в условиях агробизнеса: учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». – Москва: Вузовский учеб. : ИНФРА-М, 2010. - 207

¹⁵ Ушвицкий Л. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. – Ставрополь: Изд-во СКФУ, 2016. 122 с

¹⁶ Л. Н. Булавина Бухгалтерский учет и аудит материально-производственных запасов: Учебное пособие для вузов. – Москва: Финансы и статистика, 1999. - 144 с

¹⁷ Маргулис, А. Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства / А. Маргулис. – М.: Финансы, 1974. – С. 24–50.

¹⁸ Мордовкин А.В. Бухгалтерский учет и налогообложение основных средств/ А.В.Мордовкин. – М., 1999. – 54с.

¹⁹ Николаева, Г.А. Бухгалтерский учет в торговле. Оптовая торговля. ... - 624 с. 18.

²⁰ Полетаев, П. И. Воспроизводство основных фондов и эффективность сельского хозяйства / П. И. Полетаев. – М.: Колос, 1977. - 144 с.

моддий ва номоддий активлар мажмуи”²¹ сифатида тушунилади. Масалан, А.Шакаров “Асосий воситалар – саноат бинолари, иншоотлар, куч ва қишлоқ хўжалиги машинасозлиги, ишлаб чиқариш ускуналари, транспорт воситалари ва бошқа турдаги асосий воситалар”²² деб изоҳлайди.

Асосий воситаларга меҳнат воситаларини ишлаб чиқариш омили сифатида икки хил турини киритади. Биринчиси, меҳнат қуроллари, унга қўл меҳнати қуроллари, машина механизмлари, ускуналар, ўлчов, ҳисоблаш, алоқа асбобларини; иккинчи, меҳнат шароити воситалари, унга иншоотлар, ёрдамчи қўрилмалар, йўллар, сув омборларини киритган. Асосий воситаларнинг ҳар бирини мулк объекти сифатида ўрганган. Олим асосий воситалар қиймати ва баҳоланиши минимал иш ҳақиға боғлиқ бўлиб қолаётганлиги зиддиятли ҳолат эканлиги ва Ўзбекистон ҳисоб тизимини халқаро стандартларга мослаштириш муҳимлигини таъкидлайди.

Демак, асосий воситаларни товарлар ишлаб чиқариш, ишларни бажариш, ташкилотнинг маъмурий эҳтиёжлари учун хизмат кўрсатишда меҳнат воситаси сифатида фойдаланилувчи мулкнинг бир қисми сифатида тадбиқ этиш мумкин.

Асосий воситаларни ўрганган олимлар асосий воситалар ҳисобига ҳар хил ракурслардан ёндашганлар. Улар асосий воситаларнинг амортизацияси, баҳолаш методлари, самарадорлиги капиталга инвестиция сингари омилларни ўрганганлар.

К.Б.Уразов илмий тадқиқотларида асосий воситаларга доир харажатлар, даромадлар ҳисоб сиёсатида очилиши лозим бўлган жиҳатларни ўрганган^{23, 24, 25}. Олим асосий воситалар таъмири ёки реконструкция харажатлари асосий воситанинг қийматини ўзгартиради ва амортизация қайта ҳисобланиши лозим деб эътироф этади.

Олимларнинг изланишларини тадбиқ этиш жараёнида 3 та терминни ажратиш олиш ва уларнинг мазмунига аниқлик киритишни лозим деб билдик: “асосий воситалар”, “асосий фондлар” ва “асосий капитал”.

²¹ Гадоев Э., Хасанов Н., Л. Югай. Асосий воситалар ва номоддий активларни ҳисобга олиш ва соликка тортиш/ Солиқлар ва божхона хабарлари. – Ташкент: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 2003.

²² Шакаров А.М. Асосий воситалар ҳисоби ва назоратини ташкил қилиш (мулкчиликнинг турли хил шаклларида) Тошкент молия ин-ти. иқтисодиёт фанлари номзодлик диссертациясига Автореферат: 08.00.00. 2000 йил.

²³ Уразов К.Б. Асосий воситалар: ҳисоб сиёсати. //Ж. «Солиқ тўловчининг журнали». 1999й. №11. - 29-31-бетлар.

²⁴ Уразов К.Б. Асосий воситаларга доир харажатлар. //Ж. «Солиқ тўловчининг журнали». 1999й. №12. - 28-32-бетлар.

²⁵ Уразов К.Б. Асосий воситаларга доир даромадлар: ҳисоб сиёсатида очилиши лозим бўлган жиҳатлар хусусида//Ж. «Солиқ тўловчининг журнали», 2000й. №6. - 23-25-бетлар.

“Асосий фондлар” таркибига ҳам моддий (шу жумладан асосий воситалар) ҳамда номоддий активлар киради. “Асосий капитал” ибораси жуда кенг маънога эга. Асосий капитал таркибига моддий активлар, номоддий активлар, узоқ муддатли қўйилмалар ва тугалланмаган қурилишлар киради. Изланишимизда иборалар таҳлили натижасини қўйидаги график шаклида келтиришимиз мумкин (1.2-расм).



1.2-расм. “Асосий воситалар”, “асосий фондлар” ва “асосий капитал” категорияларнинг ўзаро алоқадорлиги²⁶

Фикримизча, “асосий воситалар” ва “Асосий фондлар” атамалари бухгалтерия, солиқ ва статистика нуқтаи назаридан турли хил тавсифланади. Бу атамаларнинг меъерий-ҳуқуқий ҳужжатлардаги талқини аниқ тавсифланиб, юқорида айтиб ўтилган ҳисоблар қўлланилиши жиҳатидан асосий воситаларнинг энг тўлиқ ва аниқ таърифи С.И.Хорошкова ва В.И.Букиа томонидан берилган таърифдир.

Муаллифлар асосий воситаларни корхонанинг ишлаб чиқариш даврида ишлаб чиқариш маҳсулотлари, маълум ишлар ёки кўрсатилган хизматларни олиш учун қўлланилувчи жами меҳнат воситаларининг моддий ва қиймат

²⁶ Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси.

ифодаси сифатида тушунишни таклиф қиладилар. Бундан ташқари, “асосий воситалардан маъмурий ва бошқарув ишлари учун фойдаланилади, уларнинг фойдали муддати операцион даврдан узоқроқ. Бундай асосий воситаларнинг қиймати яратилаётган бошқа маҳсулотларга ўтказилади ва амортизация тўловлари сифатида тақдим этилади”²⁷ [15-бет].

Глобаллашув шароитида ишбилармонлик муҳити дунё бўйлаб компаниялар ўртасида таққослашни кучайтириш учун ягона стандартлар тўпламини талаб этади. Шу билан бирга, ягона стандартлар тўпламига олиб келадиган жараён охир-оқибат эришиш керак бўлган воситалар ҳақида олимларнинг қарама-қарши фикрлар билан тўлдирилади.

С.У.Меҳмонов бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисобининг айрим объектлари бўйича тавсияларни Бюджет ҳисоб стандартлари “Асосий воситалар” 17-сонли “Property, Plants, and Equipment” давлат секторида бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартини келтиради²⁸.

Бу жараённи янада ривожлантириш борасида давлат сектори ташкилотлари учун яратилган, асосий воситалар 16-БҲХСнинг конвергенцияси 17 IPSAS (Давлат секторини ҳисобга олиш халқаро стандарти) Property, Plants, and Equipment деб номланади.

Иқтисодчи олим С.Н.Ташназаров томонидан илк бор “асосий воситалар” яъни, “fixed assets” атамаси ўрнига “Мулк, завод ва асбоб-ускуналар” ёки “Property, plants, and equipment” атамасини қўллаш лозимлигини ғарб олимларининг фикрлари асосида изоҳланди²⁹ [81-б.].

Олим томонидан ўрганилган, БҲХСнинг таркибий қисми бўлган узоқ муддатли активларни татбиқ қилишда “fixed assets – асосий воситалар” атамасига эътибор қаратади. Узоқ муддатли моддий активлар таркибий қисмида салмоқли ҳиссани ташкил этадиган “мулк, бино ва иншоотлар”, “машина ва асбоб-ускуналар” активининг тавсифи, таннархи, бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботда акс эттириш масалаларига тўхталиб ўтайлик³⁰.

Мамлакатимиздаги иқтисодий атамаларда бу активлар “асосий воситалар” деб юритилади. Хорижий адабиётларга мурожаат қилсак, бир гуруҳ олимлар

²⁷ Хорошков С.И., Букия В.И. М-во сел. хоз-ва РФ, Федер. гос. образоват. учреждение высш. проф. образования Мичур. гос. аграр. ун-т» ВВХ. – Мичуринск: Изд-во МичГАУ, 2011. - 151 с.

²⁸ Меҳмонов С.У. Бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби ва ички аудит методологиясини такомиллаштириш. Иқтисодиёт фанлари доктори (DSc) диссертация автореферати. 2018 йил. - 24 бет.

²⁹ С.Н.Тошназаров. Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида молиявий ҳисоботнинг назарий ва методологик асосларини такомиллаштириш. Монография.:Тошкент. «Турон-Иқбол» нашриёти 2018й. 228 б.

³⁰ Anthony, Robert Newton. Accounting principles /Robert N. Anthony, James S. Reece, D.B.A. - 7th edition, Irwin, 1995. 686 p.

узоқ муддатли активлар масаласини ёритишда “fixed assets – асосий воситалар” атамасидан ҳозирги вақтда фойдаланмайдилар. Raymond H. Peterson “Асосий воситалар ҳисоби” китобида “fixed assets” бу узоқ муддатли активлар мавзусини, Р.Н.Энтони ва С.Риис “long lived assets and their amortization” – “узоқ турувчи активлар ва уларнинг амортизацияси”, Р. Либби, П.А.Либби ва Д.Г.Шорт³¹ “Operational assets: property, plants, and equipment” – “Операцион активлар: мулк, завод ва асбоб-ускуналар”, К.Д.Ларсон, П.Б.В.Миллер³² “Plant and equipment” – “Завод ва асбоб-ускуналар” деб номлаганлар. Шу ўринда таъкидлаш лозимки, 16-сон БҲХС “Accounting for property, plant and equipment” – “Мулк, завод ва асбоб-ускуналар ҳисоби” деб аталади.

Бугунги кунда БҲХС (IAS) 16 “Мулк, машиналар ва асбоб ускуналар”³³ асосий воситалар ҳисобини назорат қилувчи ягона халқаро стандартдир. Унга кўра, асосий воситалар фойдаланиш муддати бир йилдан ортиқ бўлган ишлаб чиқариш, товар моддий бойликларни етказиб бериш, хизмат кўрсатиш, ижарага бериш ёки маъмурий мақсадларда иштирок этувчи моддий активлардир.

Халқаро ҳисоб майдонида IAS 16 стандартнинг тўлиқ номи “Property, plants, and equipment”. IAS International Accounting Standards ва IFRS International Financial Reporting Standards ўзбек тилига – IAS Халқаро бухгалтерия стандартлари IFRS Халқаро молиявий ҳисоб деб таржима қилинади. Бинобарин, адабий тилда БҲХС деб юритилади. IAS 16- Property, Plant and Equipment, яъни БҲХС 16 Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналар. Бинобарин, IFRS 16 “Ижара” деб номланади.

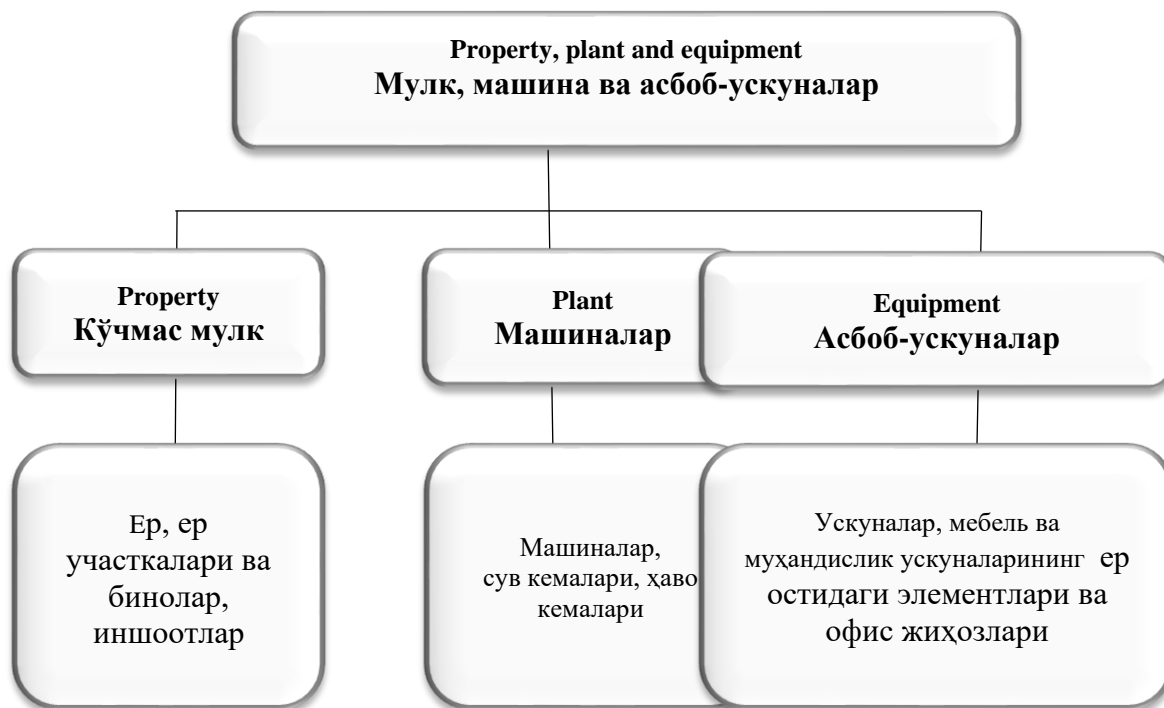
Юқорида айтиб ўтганимиздек, икки стандартни ҳам таржимаси БҲХС деб юритилади. Ўзбек тилига таржима қилинганда мавҳумлик ёки зиддиятли ҳолат келиб чиқмаслиги учун бундан кейин илмий ишимизда IAS 16 деб юритилади. IAS 16 Property, Plant and equipment деб номланади. Ушбу стандартнинг таржимаси мана бундай вариацияларга эга: “Мулк, заводлар ва асбоб-ускуналар ҳисоби”, “Мулк, машина ва асбоб-ускуналар ҳисоби” ёки “Ер мулки, заводлар ва асбоб-ускуналар ҳисоби”, “Кўчмас мулк, қурилмалар ва ускуналар” (1.3-расм).

³¹ Libby, Robert. Financial accounting /Robert Libby, Patricia A. Libby, Daniel G. Short. Irwin, Printed in USA, 1996. 752 p.

³² Larson, Kermit D. Financial Accounting /Kermit D. Larson, Paul B. W. Miller. 6th ed. Irwin, 1995. 686 p

³³ (IAS) 16 Property, Plant and Equipment

Фикримизча, юқорида келтирилган атаманинг таржимасидаги 3та вариантни ҳам тўғри деб ҳисоблаш мумкин, чунки улар изох жиҳатдан бир маънони англатади. IAS 16 Property, Plant and Equipment яъни, Мулк, машиналар ва ускуналар деб номланиши ушбу стандартнинг классификатори, таркибидан келиб чиқади.



1.3-расм. Property, Plant and Equipment атамасининг таркибий тузилиши³⁴

Эътиборимизни, Property, Plant and Equipment IAS 16нинг аввалом мавжудномига сўнг таркибига қаратсак: property – мулк – ер, ер участкалари ва бинолар; plant – заводлар, машиналар – ер ости ер усти, ҳаво ва сув транспорт воситалари; equipment – ускуналар – ускуналар, мебель ва муҳандислик ускуналарининг ер остидаги элементлари ва офис жиҳозлари (1.4-расм).

Фикримизча, жаҳонда рўй бераётган йирик ҳисоб стандартларининг конвергенцияси ва трансформацияси шароитида Property, Plant and Equipment (расмий қисқартирмаси PP&E.) атамаси қўлланилиши лозим. Бинобарин, бутун дунёдаги ишбилармонлик муҳитининг глобаллашуви компаниялар ўртасида таққослашни ошириш учун ягона стандартлар тўпламини талаб этади. 2002 йил октябрида FASB ва IASB томонидан “Norwalk Agreement” (Норвоулк битими) номли Ўзаро тушуниш ҳақидаги меморандумининг а-банди: мавжуд молиявий ҳисобот стандартлари тўлиқ мос келиши, талабига тўлиқ жавоб беради.

³⁴ Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси.



1.4-расм. Асосий воситалар таснифи³⁵

IAS 16 стандартининг асосий мақсади ҳисобот даврида Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналарни ҳисобга олиш тартибини аниқлаш ҳамда Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналар, инвестициялар ҳаракати ҳақида молиявий ҳисобот фойдаланувчиларини ахборот билан таъминлашдир. Қайд этиш муҳимки, мамлакатимизда рақамли трансформация даврига қадар молиявий

³⁵ Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси.

ҳисобот маълумотларидан фойдаланувчилари фақатгина давлат органлари, яъни солиқ, статистика қўмиталари бўлган.

БҲХСнинг асосий принциплари аниқлик, шаффофлик, ошкораликни талаб этади. Шу сабабли, БҲХС фойдаланувчилари инвесторлар, кредиторлар, акционерлар ва энг муҳими ташқи фойдаланувчилар. БҲМС асосланган ҳисобот маълумотлари билан таниш учун ташқи фойдаланувчи иш юритиш тартиб қоидалари ва қонунчилик меъёрий ҳужжатларга асосланиб, расмий сўровга асосан маълумотлар билан танишиб чиқиш имконига эга бўлади ёки аксинча. У ҳам маҳфийлик, корхона сирига асосланган рад жавоби бўлар эди.

Бугунги кунда технологик тараққиёт даврида БҲХСга ўтган корхонанинг маълумоти билан танишиб чиқиш учун, корхонанинг расмий web-сайтига кириш кифоя. БҲХСларнинг ошкоралик, очиқ ойдinлик, шаффофлик принциплари шу тариқа ўз ўрнини топган. Бундай жараён амалиётда ортикча бюрократик ҳолатларни мустасно этиб қолмай, коррупцион ҳолатларнинг олдини ҳам олади. Албатта бу маълумотларни акс эттиришда даставвал бухгалтерия ҳисоби масалаларига эътибор қаратиш даркор.

Асосий воситаларни ҳисобга олишда асосий масалаларга эътибор қаратсак, IAS 16 да ҳам 5-сон БҲМСда бир хил тўртта масала муҳим аҳамият касб этади. (1.5-расм).



1.5-расм. Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналарни ҳисобга олиш тартиби³⁶

21-сон БҲМСда ҳокимият тасарруфидаги умумжамият фойдаланиши-даги автомобиль йўллар ва шаҳарнинг ободонлаштириш иншоотлари, шунингдек, Ўзбекистон Республикаси Солиқ Кодекси 306-моддасининг³⁷: 1-бандида ер участкалари ва табиатдан фойдаланишга доир бошқа объектлар (сув, ер ости бойликлари ва бошқа табиий ресурслар); 6-бандида моддий-маданий мерос объектлари; 7-бандида умумий фойдаланишдаги автомобиль йўллари, йўлкалар, сайилгоҳлар, хиёбонлар, маҳаллий давлат ҳокимияти органлари

³⁶Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси.

³⁷ Солиқ кодекси. (Янги таҳрири) 2019 йил 30 декабрь.

тасарруфидаги ободонлаштириш иншоотлари амортизация ҳисобланмаслиги қайд этилган.

Объектларга амортизация ҳисобланмаслиги уларнинг моддий ҳолати бузилишига, таъмирланмаслиги, йўқ бўлиб кетиши, қаровсиз ҳолатга келишига сабаб бўлади. Бу объектларнинг қиймати инфляция ёки тикланиш қиймати натижасида кескин ошади. Давлат тасарруфидаги йўллар, номинал қайд этилади ва эътибордан четда қолади.

Бугунги кунда реал ҳолатда бундай асосий воситалар актив талабларига жавоб бермай, жавобгарлик манбаи бўлиб қолмоқда. Маданий мерос объектлари ҳимояланган бўлсагина, бундай ҳолатдан мустасно бўлиши мумкин. Бу вазиятда Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналар БҲХС бўйича актив сифатида тан олиниш параметрларига жавоб бермайди.

Шу ва шунга ўхшаш зиддиятли ҳолатлар амалиёда активларни белгилашда “асосий воситалар” атамаси ўрнига “Property, plant and equipment» яъни, “Мулк, машиналар ва ускуналар” атамаси қўлланила бошлаган.

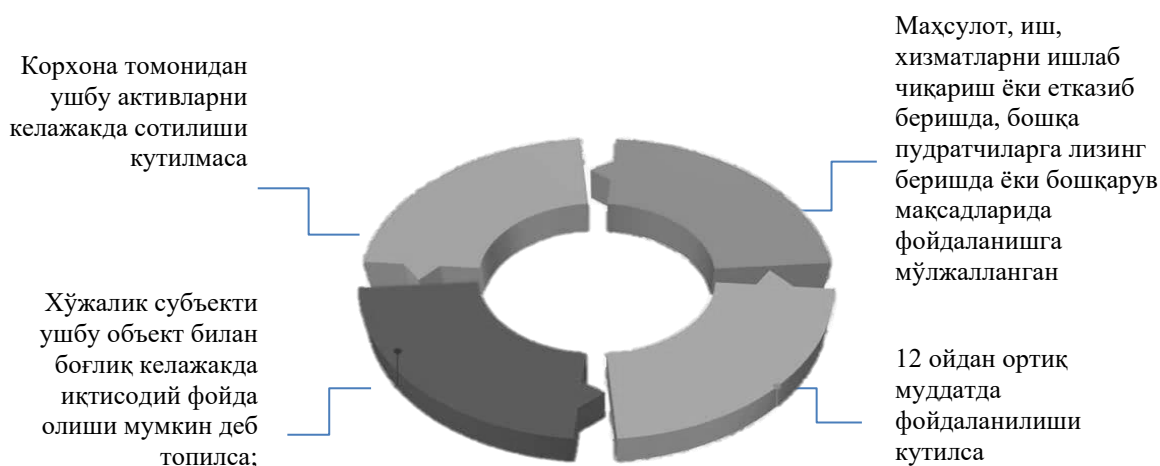
БҲХСга асосланган бухгалтерия ҳисоби маълумотлари, активлар қиймати ва мажбуриятлари, уларнинг фойдаланиш муддати, кадрсизланиш қийматини аниқлаш, айланмадан ташқари актив амортизация усулини аниқлаш, қурилиш пудрати шартномаси бўйича қийматни аниқлаш бизнес учун муҳимдир.

IAS 16 БҲХСга мувофиқ, асосий воситалар қўйидаги талабга жавоб берган тақдирдагина ҳисобга олиниши мумкин:

- корхона томонидан мазкур активларни келажакда сотиш кутилмаса;
- ташкилот келажакда мазкур объект билан боғлиқ иқтисодий фойда олиши мумкин деб топилса;
- 12 ойдан ортиқ муддатда фойдаланилиши кутилса;
- товар ва хизматларни ишлаб чиқариш ёки етказиб бериш, бошқа пудратчиларга лизинг бериш ёки бошқарув мақсадларида фойдаланишга мўлажалланган (1.5-расм).

1.3-жадвалда кўриниб турибдики, Миллий ва халқаро стандартлар номида кескин, изоҳли жиҳатдан ўзаро ўхшаш бўлмаган номлар билан фарқ мавжуд. (IAS) 16 БҲХС “Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналар ҳисоби”, 5-сон БҲМС эса “Асосий воситалар” деб номланади. Шундай қилиб, 5-сон БҲМС га асосан асосий воситалар хизмат қилиш муддати бир йилдан ортиқ бўлиши ва базавий ҳисоблаш миқдорининг 50 баробаридан ортиқ қийматда бўлиши керак экан. Бинобарин, IAS 16-БҲХСга асосан бундай қиймат чегараси қўйилмаган. Бу

масала, ханузгача иқтисодчи олимлар ва амалиётчи ҳисобчиларнинг баҳс-мунозара мавзуси бўлиб келмоқда.



1.5-расм. Асосий воситаларни актив сифатида ҳисобга олиш шартлари³⁸

5-сон БҲМСнинг 3-бандига кўра асосий восита корхона томонидан узоқ муддат давомида хўжалик фаолияти юриштида маҳсулот ишлаб чиқариш, ишларни бажариш ёки хизматлар кўрсатиш жараёнида, ёхуд маъмурий ва ижтимоий-маданий вазифаларни амалга ошириш мақсадида фойдаланиш учун сақлаб турилувчи моддий активлар ҳисобланади³⁹.

Активларни товар моддий захиралар ёки асосий воситалар ёки инвентарь ва хўжалик жиҳозларига киритиш зиддиятли масалалардан биридир. Айнан 5-сон БҲМСнинг 4-банди активлар базавий ҳисоблаш миқдорининг 50 бараваридан кам бўлмаган қийматда эканлиги қайд этилган. Дейлик, корхона бир миллион беш юз млрд сўмга телевизор сотиб олди, қиймати 50 базавий ҳисоблаш миқдорига етмагани сабабли мазкур стандартга асосан телевизор инвентарь ҳисобланади. Шу ўринда корхона ҳисоб сиёсати юзасидан савол пайдо бўлади.

Асосий восита актив сифатида тан олинishi учун БҲХС да кўрсатилган актив талабига жавоб бериши, яъни келгусида фойда олиб келиши ва корхона томонидан сотилишга мўлжалланмаслиги лозим. Фақатгина биргина талаб икки стандартда ўхшашликни кузатиш мумкин, актив 12 ойдан ортиқ муддатда хизмат қилиши лозим. Бу эса “Асосий воситалар ҳисоби” ёки “Мулк,

³⁸Маълумотлар асосида муаллиф ишланмаси.

³⁹ 5-сон БҲМС «Асосий воситалар». Ўзбекистан Республикаси бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти 5-сон БҲМС. –Ташкент: «NORMA», 1299-сон 20.01.2004

машиналар ва асбоб-ускуналар” – узоқ муддатли актив эканлигини исботлайди.

1.3-жадвал

(IAS) 16 БҲХС ва 5-БҲМС қиёсий таҳлили⁴⁰

Меъёрий ҳужжат	(IAS) 16 БҲХС	5 -БҲМС ⁴¹
Стандарт номи	Property, Plant and Equipment - Мол-мулк, машина ва ускуналар	Мулк, машина ва асбоб-ускуналар
Актив	Моддий актив	Моддий актив
Актив сифатида тан олинishi	Ташкилот келажакда мазкур объект билан боғлиқ иқтисодий фойда олиши мумкин деб топилса	
	12 ойдан ортиқ муддатда фойдаланилиши кутилса	12 ойдан ортиқ муддатда фойдаланилиши кутилса
	Товар ва хизматларни ишлаб чиқариш ёки етказиб бериш, бошқа пудратчиларга лизинг бериш ёки бошқарув мақсадларида фойдаланишга мўлажалланган	
	Корхона томонидан ушбу активларни келажакда сотиш кутилмас	
		Базавий ҳисоб миқдорининг 50 бараваридан ортиқ буюмлар
		Корхона раҳбари ҳисобот йилида буюмларни Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналар таркибида ҳисобга олиш учун улар қийматининг энг кам чегарасини белгилаш ҳуқуқига эга

Мазкур таҳлилларни умумлаштириб, хулоса қилсак, (IAS) 16 БҲХС “Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналар ҳисоби” стандарти бошқа стандартлар қаторида, Ўзбекистонда расман меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар асосида қабул қилиниши лозим деган фикрдамиз. Шиддатли глобал интеграциялашув даврида стандартнинг нафақат номи, балки таркибий терминологиясига ҳам аниқлик киритиш лозим. Бироқ бундай кўрсаткичларни Ўзбекистоннинг ўзига мос ҳолда БҲМСга яқинлаштириш лозим.

⁴⁰ БҲМС ва IAS 16 асосида тузилган маълумотлар таҳлили асосида муаллиф томонидан тузилган.

⁴¹ 5-сон БҲМС “Асосий воситалар” (АВ томонидан 20.01.2004 й. 1299-сон билан рўйхатга олинган молия вазирининг 09.10.2003 й. 114-сон буйруғи билан тасдиқланган)

1.2. Асосий воситалар самарадорлигини баҳолаш ва амортизация ҳисоблаш усуллари

Ҳар бир асосий восита бундай босқичлардан камида учтасини ўз ичига олган: сотиб олиш, амортизация, қайта баҳолаш, эскириш (кадрсизланиш) ва чиқиб кетиш ҳаётини даврига эга.



1.6-расм. Асосий воситаларнинг БҲХС асосида ҳисоб даври

Бугунги кунда Ўзбекистон ҳисоб амалиётида асосий воситаларнинг самарадорлигини баҳолашда, давлат улуши бўлган акциядорлик жамиятлари ва бошқа хўжалик юритувчи субъектлар фаолияти самарадорлигини баҳолаш мезонлари мавжуд. Бундай мезонлар Вазирлар Маҳкамасининг 2015 йил 28 июлдаги 207-сонли қарорида ўз аксини топган⁴². Мазкур қарорда, 36-иловасининг 9, 10-бандларида қўйидагилар келтирилган (1.4-жадвал).

Демак, мамлакатимизда фаолиятини юритаётган давлат улуши мавжуд акционерлик жамиятларида мазкур қарор асосида асосий воситалар самарадорлиги баҳоланади.

Бухгалтерия ҳисобининг дастлабки муаллифлари активларни баҳолаш масаласи билан боғлиқ эмас эди; қачон бу ҳақда ёзсалар, хусусан, фойдани аниқлаш учун сотилган актив қийматини унинг сотиб олиш баҳосида

⁴² Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2015 йил 28 июлдаги 207 сонли “Давлат улуши бўлган акциядорлик жамиятлари ва бошқа хўжалик юритувчи субъектлар фаолияти самарадорлигини баҳолаш мезонларини жорий этиш тўғрисида”ги қарори 36-илова.

Асосий воситалар самарадорлигини ҳисоблаш

Кўрсаткич	Ҳисоблаш формуласи	Тавсия этилган ёки минимум меъёр	Тавсиф
9. Асосий воситалар эскириш коэффициенти	$K_{эск} = Э / БҚ,$ <p>бу ерда: Э – асосий воситаларнинг эскириши – 011 сатр 1-шакл “Бухгалтерия баланси”; БҚ – асосий воситаларнинг бошланғич қиймати – 010 сатр 1-шакл “Бухгалтерия баланси”.</p>	Агар кўриб чиқиладиган давр охирида асосий воситаларнинг амортизация даражаси 0.5 қийматидан ортиқ бўлса, ташкилот асосий воситаларнинг сезиларли эскириши билан тавсифланади	асосий воситалар амортизацияси (эскириши) нинг давр учун улушини тавсифлайди ва асосий воситалар амортизацияси суммасининг асл таннархига нисбати сифатида аниқланади
10. Асосий воситаларнинг янгилаш коэффициенти	$K_n = A_n / A_{кос},$ <p>бу ерда: A_n — давр учун олинган асосий воситаларнинг баланс қиймати (101-сатр, 2-устун статистик ҳисобот шакли 2-молия “Асосий воситалар ва бошқа номолиявий активларнинг мавжудлиги ва ҳаракати тўғрисида ҳисобот”); $A_{кос}$ – барча асосий воситаларнинг давр охиридаги баланс қиймати (101-сатр, 9-устун статистик ҳисобот шакли 2-молия “Асосий восита ва бошқа номолиявий активларнинг мавжудлиги ва ҳаракати тўғрисида” ҳисобот</p>	Меъёр йўқ. Коэффициент ҳисобот даври охиридаги мавжуд асосий воситаларнинг қанча қисми янги асосий воситалар эканлигини кўрсатади	Давр мобайнида олинган асосий воситалар қиймати ва асосий воситалар қиймати нисбатини кўрсатади

Асосий воситаларни турли хил ҳисобга олиш зарурат саноат инқилоби (XVIII аср) билан, капитал-интенсив тармоқларнинг ўсиши ва узоқ муддатли активлардан фойдаланиш натижасида пайдо бўлган⁴⁵[132-б].

Маълумотларига кўра, бешта усул қўлланилган:

1) активни сотиш ёки йўқ қилишдан олдин сотиб олиш қиймати бўйича ўтказилган тарихий ҳаражат;

⁴³ Schmalenbach, E., *Dynamische Bilanz*, 13th ed., Westdeutscher Verlag, Köln/Opladen 1962.

⁴⁴ Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2015 йил 28 июлдаги 207 сонли “Давлат улуши бўлган акциядорлик жамиятлари ва бошқа хўжалик юритувчи субъектлар фаолияти самарадорлигини баҳолаш мезонларини жорий этиш тўғрисида”ги қарори 36-илова 9.10-банди.

⁴⁵ Edwards, J. R., *A History of Financial Accounting*, Routledge, London / New York 1989.

2) соф баланс усули, бунда боғлиқ харажатлар қиймати плюс бирмунча боғлиқ даромад;

3) жорий қийматни даврий баҳолашни назарда тутувчи қайта баҳолаш;

4) жорий харажатлар, яъни асосий маблағларни капиталлаштирмай, балки сарф-харажатларга киритиш;

5) амортизацияни камайтириш қиймати.

Амортизация молиявий категория сифатида дастлабки эслатмалар XVI ва XVII асрлардаги бухгалтерия адабиётларида учрайди, аммо асл қийматни тақсимлаш сифатида “замонавий” амортизация тушунчаси фақат XVIII -асрдан маълум ва ўша даврга қадар фақат ноёб мисолларда маълумдир⁴⁶ Амортизация XIX асрда кенг тарқалган, аммо у Мулк, машиналар ва асбоб- ускуналарни ҳисобга олишнинг универсал усулидан узоқ эди. Германияда 1931 йилда илк бор корхоналар тўғрисидаги қонун қабул қилиниши билан меъёрлаштирилди. Ўша пайтда амортизация Мулк, машиналар ва асбоб- ускуналарни даврий ҳисобга олиш учун рухсат этилган ягона усул бўлган. Амортизация ўтказиш суммасидан чиқариб ташланиши ёки харажатларни тузатиш ҳисобварағида акс этириш мумкин эди.

Замонавий ҳисоб тизимининг такомиллашув даври мобайнида турли хил амортизация ҳисоблаш усуллари вужудга келган. Иқтисодчи олимлар баҳолаш ва амортизация усуллари борасида турли хил изланишлар олиб борганлар. Мамлакатимиз иқтисодчи олими Б.А.Хасанов амортизациянинг етти хил усулини ўрганиб, татбиқ қилган⁴⁷:

- тўғри чизиқли усул;

- йиллар йиғиндиси сони усули;

- камайиб борувчи қолдиқ усули;

- қолдиқ и тўғри чизиқли усулга ўтиш усули;

- фоизларни кирим қилиш усуллари: қайтариш фонди усули, аннуитет усули;

- фойдаланиш усуллари: машина соат усули, ишлаб чиқариш бирлиги усули;

- эскириш усули.

Хорижий мамлакатлар тажрибасида молиявий ҳисоб ва ҳисобот мақсадларида амортизацияланувчи активлар қийматини ҳисобот даврларига

⁴⁶ Edwards, J. R., *A History of Financial Accounting*, Routledge, London / New York 1989.

⁴⁷ Хасанов Б.А., С.Цой. Как «самортизировать инфляцию» (особенности учета амортизации внеоборотных активов) (илмий мақола). – Т.: Экономический вестник Узбекистана, 2000, №8.

тақсимлашнинг умумқабул қилинган бир қанча усуллари қўлланилади. Амортизация усулларида фойдаланиш тартиби мамлакатимиз миллий стандартида ҳам ўз ўрнини топти.

Бу усулларга қуйидагилар киради:

1. Амортизацияни бир маромли ёки тўғри чизиқли ҳисоблаш усули.
2. Амортизацияни бажарилган ишлар ҳажмига тенг равишда ҳисоблаш усули ёки ишлаб чиқариш ҳисоблаш усули.

3. Интенсив тезлаштирилган амортизация усуллари:

а) икки барабар амортизация меъёри билан қолдиқни камайтириш усули;

б) йиллар йиғиндиси усули ёки кумулятив усул.

Амортизациянинг (1) чи тўғри чизиқли усулида операцион активларнинг қиймати унинг фойдали хизмат қилиш йилларига бир текисда тақсимланади. (2) чиси ишлаб чиқарилган маҳсулот бирлиги ёки бажарилган ишлар ҳажмига мувофиқ равишда активлар қийматини тақсимлаш усулидир. Бу усулга мувофиқ, амортизация суммаси ишлаб чиқарилган маҳсулот ҳажмига боғлиқ бўлади, яъни бошқа даврларга нисбатан кўпроқ маҳсулот ишлаб чиқарилган ҳисобот даврларида амортизация суммаси ҳам пропорционал равишда кўпаяди. Тезлаштирилган усуллар активлар таннархининг катта қисмини унинг дастлабки фойдаланиш йилларига тақсимлашга асосланади.

Либби Роберт, Либби Патрисия А., Ходж Франк ва бошқалар тезлаштирилган амортизация усуллари қўллашнинг иккита сабабини кўрсатадилар⁴⁸ [416-бет]:

1. Амортизацияланувчи активлар фойдали хизмат қилишининг дастлабки йилларида кейинги йилларга нисбатан кўпроқ даромад келтиради, чунки у дастлабки йилларда юқори самара билан ишлайди.

2. Активлардан фойдаланишнинг кейинги йилларида таъмир харажатлари юксалади, амортизация харажатлари эса камаяди. Шундай қилиб, активлардан фойдаланиш билан боғлиқ жами харажатлар амортизация харажатлари камайиши ва таъмир харажатлари юксалиши билан қопланади ва нисбатан текис ҳолатда туради. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М. Ф. бу иккита сабабга қўшимча равишда учинчи сабабни ҳам киритади⁴⁹ [372-б.].

3. Юқори технология активлари тез эскириш субъекти ҳисобланади (мисол учун, компьютерлар).

⁴⁸ Либби Роберт, Либби Патрисия А., Ходж Франк. Финансовый учет. 2016. 864 б.

⁴⁹ 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.

5-сон БХМСда асосий воситалардан интенсив фойдаланилганда ва илмий техника прогрессининг катта таъсири бўлган ҳолларда асосий воситаларнинг эскириши тезлаштирилган амортизация усуллари орқали ифодаланишини таъкидлайди. Лекин юқоридаги олимларнинг фикрига асослансак, тезлаштирилган усулни қўллашга олиб келувчи сабабларни фақат интенсив фойдаланиш ва фан-техника тараққиёти омиллари билангина чегаралаш мақсадга мувофиқ бўлмайди, деб ўйлаймиз.

Юқоридаги усуллар бўйича амортизация суммасини ҳисоблашнинг формулаларини қуйидагича умумлаштирамиз:

1. Тўғри чизикли усул:

$$\text{Амортизация суммаси} = \frac{\text{Таннарх – тугатиш қиймати}}{\text{Хизмат қилиш муддати (йил)}} \quad (1)$$

2. Ишлаб чиқарилган маҳсулот бирлигига мутаносиб усули:

$$\text{Амортизация даражаси} = \frac{\text{Таннарх – тугатиш қиймат}}{\text{Белгиланган маҳсулот ишлаб чиқариш бирлиги}} \quad (2)$$

$$\text{Амортизация суммаси} = \text{Амортизация даражаси} * \text{ушбу йилда ишлаб чиқарилган маҳсулот бирлиги} \quad (3)$$

3. Йиллар йизиндисиди усули :

$$\text{Амортизация суммаси} = \frac{\text{Хизмат қилиш йилининг рақами биринчи йилнинг қисмини белгилайди}^{50}}{\text{Сум – йил – рақам}} * (\text{Ҳар йил учун маҳраж ўзгаради}) \quad (4)$$

4. Камайиб борувчи қолдиқ усули:

$$\text{Камайиб борувчи қолдиқ усули} = \text{тўғри чизикли усулдаги даража} * \text{танланган тезлаштирилган даража} * \quad (5)$$

$$\text{Амортизация суммаси қолдиқни} = (\text{Таннарх – жамғарилган Амортизация}) * \text{камайтириш даражаси} \quad (6)$$

⁵⁰ Танланган тезлаштириш даражаси корхона томонидан белгиланади (200%, 175%, 150 ва ҳақозо).

Асосий воситалар амортизацияси ҳисоб сиёсатида белгиланувчи муҳим масалалардан бири активларнинг йиллик амортизация суммасини активларнинг харид қилиш санасига мувофиқ ҳолда ҳисоблашдан иборат. Бунда стандарт талабларига уйғун ҳолда “умумий келишилган тартиб”га келиш муҳимдир.

Р.Н.Энтони⁵¹, Р.Либби ва бошқалар “ярим ойлик конвенция”дан ташқари фирмалар ҳисоб сиёсатида қуйидаги яна иккита конвенциядан бирини танлаши мумкинлигини ҳам кўрсатадилар:

(2) 1 июлгача ҳолатдаги барча активлар тўлиқ йил учун амортизацияланади. Бунда 1 июлдан кейин харид қилинган активлар ушбу йилда амортизация учун асос қилинмайди;

(3) Актив харид қилинган йилда унинг «ярим йиллик амортизация» си олинади. Бунда унинг ҳақиқатдан ҳам қайси ойда харид қилинганлиги инобатга олинмайди.

Республикамиз норматив-ҳуқуқий ҳужжатларида “йил қисмлари депересиацияси”га оид қоидалар амал қилмайди. Лекин мамлакатимиздаги бухгалтерия ҳисоби соҳасидаги тажрибада “ярим ойлик конвенция” қўлланиб келинган. Бу усул ўз афзалликлари ва айрим камчиликларга эга. Бу конвенциянинг афзаллик жиҳати шундан иборатки, унда йиллик амортизация суммаси активларнинг йил давомида ҳаракатини ўзида тўлароқ ифодалайди ва унинг суммаси нисбатан аниқ ҳисобланади. Камчилик жиҳати шундан иборатки, бу усулда ҳисоб-китоблар ҳажми кўпаяди ва тезлаштирилган амортизация усуллари қўллаш анча қийинлашади.

Республикамиз иқтисодий адабиётлари ва амалиётида “ярим ойлик конвенция” асосида тезлаштирилган депересиация усуллари активларнинг келиб тушуш санасига боғлиқ ҳолда қўллашнинг методик тартиби етарли даражада ёритиб берилмаган. Биз хорижий мамлакатлар тажрибаси, жумладан Р.Х.Хермонсон ва бошқалар кўрсатган методик тартибнинг “Ўзбекнефтгаз” АЖ амалиётида қўлланилиши мисолида кўриб ўтайлик. Бу жамиятнинг молиявий ҳисоби халқаро аудиторлик фирмаси МЧЖ “КРМГ” томонидан аудит қилинган.

Корхона 2015 йил 10 сентябрда мини АТС қурилмасини ўрнатган. “Ярим ойлик конвенция”га мувофиқ ойнинг 15-санасигача харид қилинганлиги учун, амортизация мақсадида ўрнатиш санаси 1 сентябрь

⁵¹ Libby, Robert. Financial accounting /Robert Libby, Patricia A. Libby, Daniel G. Short. Irwin, Printed in USA, 1996. 752 p.

олинади. Унинг бошланғич қиймати 1620.0 млрд сўм, фойдали хизмат муддати 5 йил ва тугатиш қиймати 250.0 млрд сўм қилиб белгиланган. Ҳисоб сиёсатида йиллар йиғиндиси усулидан фойдаланиш қайд қилинган. Берилган маълумотлар бўйича амортизация базаси 1370.0 млрд сўмни ташкил этади (1620.0-250.0). Йиллар йиғиндиси 15 йилга тенг (1+2+3+4+5). Йиллик амортизация суммалари қуйидагича ҳисобланади:

Активнинг хизмат қилишининг ҳар бир йилида Амортизацияси (1 сентябрдан 31 августгача)	Ҳар бир календарь йилида Амортизация суммаси (1 январдан 31 декабргача)		
	2015:	1 сен.-31 дек (456.7 x 1/3) =	152.2
1. 1370.0 x 5\15 = 456.7	2016:	1 янв.-31 авг. (456.7x2/3)= 304.5 1 сен.-31 дек. (365.3x1\3)= <u>121.8</u>	426.3
2. 1370.0x4\15= 365.3	2017:	1 янв.-31 авг. (365.3x2/3)= 243.5 1 сен.-31 дек. (274.0x1\3)= <u>91.3</u>	334.8
3. 1370.0x3\15= 274.0	2018:	1 янв.-31 авг. (274.0x2/3)= 182.7 1 сен.-31 дек. (182.7x1\3)= <u>60.9</u>	243.6
4. 1370.0x 2\15= 182.7	2019:	1 янв.-31 авг. (182.7x2/3)= 121.8 1 сен.-31 дек. (91.3x1\3)= <u>30.4</u>	152.2
5. 370.0x1\15 = <u>91.3</u>	2020:	1 янв.-31 авг. (91.3x2/3)=	<u>60.9</u>
Жами			Жами
Амортизация <u>1370.0</u>	Амортизация		<u>1370.0</u>

Бу мисолда кўрсатилган методик тартиб, амортизация суммасини ҳисобот даврлари бўйича етарли даражада объектив ва тўғри тақсимлаш имконини беради. Бу бўйича методик тавсиялар ишлаб чиқариш ва уни бошқа корхоналар амалиётига ҳам жорий этиш мақсадга мувофиқ бўлар эди.

Амортизациялар ҳисоби амалиётида солиқ қонунчилиги асосида

ҳисобланган амортизация суммалари муҳим ўрин тутади. Масалан, Ўзбекистон Республикаси солиқ қонунчилиги бўйича компьютер техникасига – 20 %, машина ва асбоб-ускуналар – 15 %, алоқа ускуналари – 15 %, бино ва иншоотлар – 3 %, белгиланган гуруҳларга кирмаган активлар учун – 15 % қилиб белгиланган [306-модда]⁵².

Ушбу қоидалар даромад (фойда) солиғи декларациясини амалга оширилаётганда қўлланилади. Натижада ҳисоб сиёсатидаги белгиланган амортизация методлари ва солиқ қонунчилиги асосида ҳисобланган амортизация суммалари ўртасидаги фарқ аниқланади. Агар солиқ қонунчилиги асосида ҳисобланган амортизация суммаси ҳисоб сиёсатидаги методлар асосида ҳисобланган суммалардан катта бўлса, солиққа тортиладиган база ушбу суммага камайтирилади. Акс ҳолда, яъни кичик бўладиган бўлса, ушбу фарқ солиқ базасига қўшилади.

Кўпгина ҳолларда амалиётда бухгалтерлар амортизация ҳисобида солиқ қонунчилигидаги амортизация меъёрларидан фойдаланиш билан чекланадилар ва натижада молиявий бухгалтерия ҳисобини солиқ қонунчилиги бўйича юритилувчи ҳисобга айлантириб қўядилар. Бу ҳам назарий ва амалий жиҳатдан хато, деб ҳисоблаймиз. Молиявий бухгалтерия ҳисоби умумқабул қилинган стандартлар ва унинг корхоналарда уйғунлашган ҳужжати бўлган ҳисоб сиёсати асосида юритилишини таъкидлаш мақсадга мувофиқ, деб ўйлаймиз.

Амортизацияга оид ҳисоб сиёсатини ишлаб чиқишда активларнинг фойдали хизмат қилиш муддати ва тугатиш қийматини белгилаш муҳим жараён ҳисобланади. Бу ишда нафақат бухгалтерлар, балки муҳандислар, бошқа бўлинма ходимлари иштирок этишлари лозим. Хизмат қилиш муддатини белгилашда асосий меъёрий ҳужжат сифатида Ўзбекистон Республикасининг Солиқ кодексининг 306 – моддаси асос сифатида олинади.

Асосий воситалар ҳисобида уларнинг тасарруфи билан боғлиқ ҳаракатлари ҳисоби ҳам муҳим ўринга эга. Бухгалтерия ҳисобига оид маҳаллий адабиётларда асосий воситаларнинг чиқарилишига оид “реализацияси ёки сотилиши”, “ликвидация ёки тугатилиши” ва “бошқа чиқарилиши” атамалардан фойдаланилади. Хорижий адабиётларда “тасарруф (disposals)” тушунчасидан фойдаланилган бўлиб, у мулкдорлар томонидан мулкни тасарруф қилиш билан боғлиқ барча ҳаракатларни қамраб олиши

⁵² Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси. (янги таҳрири) 30.12.2019й.

таъкидланган.

Р.Х.Хермонсон ва бошқалар асосий воситалар тасарруфи ҳисоби (1) реализацияси (2) реализацияга оид бўлмаган тўлиқ эскириши ва яроқсизлиги, (3) бузиб ташланиши, (4) алмаштирилиши, (5) бузиш ва олиб ташлаш харажатларини қамраб олишини кўрсатганлар⁵³ [399-б].

Асосий воситалар тасарруф этилишининг ҳисоби қуйидаги босқичларда амалга оширилиши мақсадга мувофиқлиги эътироф этилган: (1) Актив чиқариладиган кунига қадар жорий ҳисобот даври учун амортизация суммасини ҳисоблаш, (2) активнинг қийматига оид барча кўрсаткичлар ва жамғарилган амортизация суммасига оид ахборотларни тайёрлаш, (3) активларнинг тасарруфи натижасида келиб тушувчи пуллар ва тўланадиган пуллар ёзувини амалга ошириш ва маълумот тайёрлаш, (4) активлар тасарруфи натижаси ўлароқ, фойда ёки зарарни аниқлаш ва тегишли ҳисобларда акс эттириш.

Хорижий адабиётларда активлар тасарруфи натижаларини ҳисобларда акс эттириш тартиби бўйича икки ёндашувни фарқлаш мумкин.

Биринчи ёндашувга Р.Либби ва бошқалар⁵⁴, К.Д.Ларсон ва бошқалар (37), Р.Х.Хермонсон⁵⁵ ва бошқалар (32), Р.Н.Энтони ва бошқалар⁵⁶, Б.Нидлз ва бошқалар (16)ни киритишимиз мумкин. Бу ёндашувда активларнинг тасарруф этилиши билан боғлиқ ҳаракатлар натижалари тўғридан-тўғри активлар, жамғарилган амортизация ва тасарруф қилишдан олинган фойда ва зарарлар ҳисоблари ёрдамида амалга оширилади (активлар реализацияси счёти қўлланилмайди). Юқорида номлари қайд этилган олимлар активларни тасарруф этиш билан боғлиқ жараёнларни қуйидаги бухгалтерия ҳисоблари ва ёзувлари ёрдамида кўрсатишни эътироф этадилар:

(1) Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналар сотилиши:

1.1. Сотилган кунига қадар ҳисобланган Амортизация суммаси (масалан, актив 31 июлда сотилган бўлса 7/12 қисмига тўғри келадиган йиллик Амортизация суммаси):

Амортизация харажатлари (7/12 қисм йиллик Амортизация суммаси)

Жамғарилган Амортизация суммасига 7/12 қисм йиллик Амортизация суммаси)

⁵³ Hermanson, Roger H. - Auditing theory and practice. – Sixth edition. – Homewood, Boston : Irwin, 1993 (Homewood). – 907 с. – Теория и практика аудита Хермансон Р.Х., Страусер Дж.Р., Страусер Р.Х. – 6-е изд. – На англ. яз.

⁵⁴ Libby, Robert. Financial accounting /Robert Libby, Patricia A. Libby, Daniel G. Short. Irwin, Printed in USA, 2016. 752 p.

⁵⁵ 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.

⁵⁶ 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

1.2. Мулк, Машиналар ва Асбоб ускуналар сотиш натижаси фойда билан яқунланганда:

Касса.....(сотишдан келиб тушган суммага)

Жамғарилган Амортизация.....(жамғарилган Амортизация суммасига)

Асбоб-ускуна.....(бошланғич қиймати суммасига)

Тасарруф қилишдан олинган фойда.....(фойда суммасига)*

*** Фойда суммаси = сотишдан келиб тушган сумма + жамғарилган Амортизация суммаси – бошланғич қиймат**

1.3. Мулк, Машиналар ва Асбоб ускуналар сотиш натижаси зарар билан яқунланганда:

Касса.....(сотишдан келиб тушган суммага)

Жамғарилган Амортизация.....(жамғарилган Амортизация суммасига)

Тасарруф қилишдан кўрилган зарар....(зарар суммасига)*

Асбоб-ускуна.....(бошланғич қиймати суммасига)

*** Зарар суммаси = бошланғич қиймат – сотишдан келиб тушган сумма – жамғарилган амортизация суммаси.**

1.4. Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналарни сотиш натижасида фойда ҳам, зарар ҳам бўлмаса, яъни натижа нолга тенг бўлса:

Касса.....(сотишдан келиб тушган суммага)

Жамғарилган Амортизация.....(жамғарилган Амортизация суммасига)

Асбоб-ускуна.....(бошланғич қиймати суммасига)*

*** Бошланғич қиймат = сотишдан келиб тушган пул суммаси + жамғарилган амортизация суммаси**

(2) Реализацияга оид бўлмаган тўлиқ эскириши ва яроқсизлиги туфайли чиқарилиши:

2.1. Яроқсиз ҳолга келиб қолган ва тўлиқ амортизацияси ҳисобланган активлар бўйича:

Жамғарилган Амортизация.....(жамғарилган Амортизация суммасига)

Асбоб-ускуна.....(бошланғич қиймати)

*** Бошланғич қиймат = жамғарилган Амортизация суммасига**

2.2. Яроқсиз ҳолга келиб қолган ва тўлиқ амортизацияланмаган активлар (қисман ишлатиш мумкин бўлган материаллар олинган ҳоллар) бўйича:

Материаллар.....(фойдаланиш мумкин бўлган материалларнинг қиймати)

Жамғарилган амортизация.....(жамғарилган Амортизация суммасига)

Тасарруф қилишдан олинган зарар.....(зарар суммасига)*

Асбоб-ускуна.....(бошланғич қиймат)

*** Зарар = бошланғич қиймат – материаллар қиймати – жамғарилган амортизация суммаси**

(3) Бузилиши натижасида ҳисобдан чиқаришдаги ёзувлар (2) ҳолатдаги ёзувлар каби амалга оширилади.

(4) Бошқа активларга алмаштириш:

4.1. Бошқа активларга алмаштириш натижасида активларни ҳисобдан чиқариш зарар билан яқунланганда:

Машина ва асбоб ускуналар.....(олинган машинанинг қиймати)

Жамғарилган Амортизация суммаси...(берилган машина жамғарилган амортизацияси)

Тасарруф қилишдан кўрилган зарар...(зарар суммаси)*

Машина ва асбоб ускуна.....(берилган машинанинг бошланғич қиймати)

Касса.....(олиш ва сотиш нархлари ўртасидаги фарқ)

*** Зарар = олинган машинанинг қиймати + берилган машинанинг жамғарилган Амортизацияси – берилган машинанинг бошланғич қиймати – олди-сотди нархлари ўртасидаги фарқ.**

4.2. Бошқа активларга алмаштириш натижасида активларни ҳисобдан чиқариш фойда билан яқунланганда:

Машина ва асбоб-ускуналар.....(олинган машинанинг қиймати)

Жамғарилган амортизация суммаси...(берилган машина жамғарилган амортизацияси)

Машина ва асбоб-ускуна.....(берилган машинанинг бошланғич қиймати)

Касса.....(олиш ва сотиш нархлари ўртасидаги фарқ)

Тасарруф қилишдан кўрилган фойда.....(фойда суммаси)*

*** Фойда = олинган машинанинг қиймати + берилган машинанинг жамғарилган Амортизацияси – берилган машинанинг бошланғич қиймати – олди-сотди нархлари ўртасидаги фарқ.**

(5) Активларни бузиш билан боғлиқ харажатлар уларни бузишдан олинган ва фойдаланиш мумкин бўлган активларнинг қийматидан тушилади. Агар харажат олинган активнинг қийматидан катта бўлса, бухгалтерлар бузиш харажатларини эски актив билан боғлайди.

Иккинчи ёндашувга Ф. Вуд⁵⁷ ва бошқаларнинг изоҳларини киритишимиз мумкин. Бу ёндашувда активлар реализациясини ҳисобларда акс эттириш учун активлар, жамғарилган амортизация ва активлар реализацияси счётидан

⁵⁷ Фрэнк Вуд. Бухгалтерский учет для предпринимателей. 1 часть. Пятое издание. – Аскери, 1999. –250 с.

фойдаланилади. Ҳисоб сўнгида, реализация счёти натижалари фойда ва зарарлар счётига ўтказилади. Ушбу ёндашувдаги муҳим бухгалтерия ёзувларини келтирамиз:

1. Сотилган активнинг бошланғич қиймати суммасига:

Асбоб - ускуналар реализацияси....(асбоб-ускуналарнинг бошланғич қиймати)

Асбоб-ускуналар.....(асбоб-ускуналар бошланғич қиймати)

2. Активнинг жамғарилган Амортизация суммасига:

Жамғарилган Амортизация .(сотиш санасигача жамғарилган амортизация)

Асбоб-ускуналар реализацияси.....(сотиш санасигача жамғарилган амортизация)

3. Асбоб-ускуналарни сотишдан келиб тушган пул маблағлари суммасига:

Пул маблағлари.....(сотишдан тушган пул маблағи суммасига)

Мулк, Машиналар ва Асбоб ускуналар реализацияси....(сотишдан тушган пул маблағлари суммасига)

4. Реализация ҳисобининг кредит ва дебет айланмаси ўртасидаги фарқ (фойда) суммасига:

Мулк, Машиналар ва Асбоб ускуналар реализацияси (кредит ва дебет айланмаси ўртасидаги фарқ) фойда ва зарарлар (реализациядан олинган фойда) ёки

5. Реализация ҳисобининг дебет ва кредит оборотлари ўртасидаги фарқ (зарар) суммасига:

I Фойда ва зарарлар ҳисоби (реализация ҳисоби дебет ва кредит оборотлари фарқи)

Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналар реализацияси (зарар суммасига)

Хорижий мамлакатлар амалиётидаги мулклар, бино ва асбоб-ускуналарнинг тасарруф қилиниши натижаларини бухгалтерия ҳисобида акс эттириш бўйича иккита ёндашувини тадбиқ этиш асосида хулоса қилишимиз мумкинки, амалиётимиздаги тартиб иккинчи ёндашувга айнан тўғри келади. Лекин иккинчи ёндашув фақат инглиз олими Ф.Вуд томонидан эътироф этилган. Молиявий ҳисоб бўйича асосий нуфузли адабиётларда биринчи ёндашув тан олинган. Биринчи ёндашувнинг афзаллик томони шундан иборатки, Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналар реализациясига оид сётлар қўлланилишига эҳтиёж қолмайди.

Бундан ташқари, асосий воситаларнинг бошланғич қиймати билан

уларнинг амортизациясини бир-бирига зид қўяди ва бу мантиқан тўғридир. Шу билан бирга, стандарт талабларига мувофиқ, асосий воситалар нормал бизнес фаолиятида сотишга мўлжалланмаган. Бу турдаги активлар сотилиши зарурат туғилган тағдирдагина амалга оширилади. Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботда унинг реализацияси ҳажми тўғрисидаги ахборотлар киритилмайди, балки уни сотишдан кўрилган фойда ва зарар киритилади. Натижада, активлар реализацияси счётига эҳтиёж қолмайди.

Асосий воситалар тасарруфи билан боғлиқ жараёнларни счётларда акс эттириш тартиби 2009 йили чоп этирилган «Молиявий бухгалтерия ҳисоби: халқаро ва миллий жиҳатлар»⁵⁸ номли монографиянинг 91-92-бетларида келтирилган. Бунда, 9210 “Асосий воситалар реализацияси ва бошқа чиқарилишлари” счётидан фойдаланишга эҳтиёж бўлмайди. Бу ишланмада 9310 “Асосий воситаларнинг реализацияси ва бошқа чиқарилишлари фойдаси” ва 9431 “Асосий воситаларнинг реализацияси ва бошқа чиқарилишлари зарари” счётларини мос равишда “Асосий воситалар тасарруф қилиниши фойдаси” ва “Асосий воситалар тасарруф қилинишининг зарари” деб номлаш таклиф қилинган ва уларни қўллаш амалий мисолларда кўрсатиб берилган.

Таклиф этилаётган усул активларнинг тасарруф қилиниши билан боғлиқ жараёнларни тўғри ҳисоблаш ва реализацияси билан боғлиқ счётлар қисқарилишига олиб келади, деб ўйлаймиз.

Хорижий мамлакатлар амалиётида таннархнинг капиталлашуви хусусиятларига кўра, асосий воситаларни қуйидаги гуруҳларга бўлинади:

- 1) ер ва ерни ободонлаштириш;
- 2) бино ва иншоотлар;
- 3) машина ва бошқа асбоб-ускуналар;
- 4) ўз кучи билан қурилган активлар;
- 5) бепул олинган актив⁵⁹ [366-б].

Халқаро стандартларга мувофиқ, Мулк, машина ва асбоб-ускуналар билан боғлиқ келгуси харажатлар бошланғич ҳисобланган нормативларга нисбатан меҳнат унумдорлигини оширишга олиб келган ҳолда активларнинг ҳолатини яхшилашга сабаб бўлса, актив сифатида тан олинади:

⁵⁸ Ташназаров С.Н. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи: халқаро ва миллий жиҳатлар. Монография. – Т.: Иқтисод-молия, 2009. – 168 б.

⁵⁹ Management Accounting. Official terminology of the CIMA. The CIMA 63 Portland Place, London W1N 4AB, 2005. 157 p.

(а) хизмат қилиш муддати ва унинг қувватини оширувчи Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналар объектлари модификацияси;

(б) ишлаб чиқараётган маҳсулот сифати салмоқли даражада юксалишига олиб келувчи машиналарнинг детал ва қисмларини такомиллаштириш;

(с) аввалгисига нисбатан ишлаб чиқариш харажатлари салмоқли даражада қисқаришини таъминловчи янги ишлаб чиқариш жараёнлари жорий этилиши.

Таклиф қилинган тартибда капитал қўйилмалар ва улар билан боғлиқ узок муддатли активлар ҳисобини ташкил қилиш капитал қўйилмалар тўғрисида тўлиқ ва батафсил ахборот бериш имкони яратилади, деб ўйлаймиз.

Асосий воситалар бухгалтерия ҳисобида улардан фойдаланиш билан боғлиқ харажатлар ҳисоби муҳим ўринни эгаллайди. Чунки бу жараён ахборотларнинг молиявий ҳисоботларда шаклланишида муҳим аҳамият касб этади.

Республикамиз амалиётида асосий воситалардан фойдаланиш билан боғлиқ харажатлар активларнинг бошланғич қийматига киритилса-да, лекин амортизация суммаларини ҳисоблашда юз берувчи ўзгаришлар масалалари етарли даражада ёритилмаган. Бунда, халқаро стандартлар талабларидан анча четлашишлар мавжуд. Бундай четлашишларга барҳам бериш мақсадида халқаро амалиёт ва стандартлар талабида капитал таъмир харажатларини ҳисобларда акс эттириш ва амортизация сиёсатидаги ўзгаришларнинг методик тартибини “Лэнг Аларко Ўзбекистон” шубба корхонаси мисолида кўриб ўтайлик.

Корхона балансидаги “Нексия» русумли енгил автомобилни “УзDeaWoo” техник хизмат курсатиш корхонасида капитал таъмирдан ўтказди. Унинг бошланғич қиймати 2550.0 млрд сўм. Белгиланган хизмат қилиш муддати 5 йил. Тугатиш қиймати 550.0 млрд сўм этиб белгиланган. 3 йил давомида ҳисобланган амортизация суммаси 1200.0 млрд сўмни ташкил этади. Капитал таъмир 4-йилнинг бошида амалга оширилди ва унинг суммаси 820.0 млрд сўмни ташкил этди. Капитал таъмирдан кейин тугатиш қиймат 950.0 млрд сўм қилиб белгиланди. Ушбу берилган маълумотлар бўйича 4-йил учун активнинг амортизацияланувчи қолдиқ қиймати ва амортизация суммасини ҳисоблаймиз.

<i>Бошланғич қиймати (млрд сўм</i>	<i>2550.0</i>
<i>1-3 йил давомида жамғарилган амортизация</i>	<i>(2550- 1200.0</i>
<i>550)x3\5</i>	

4-йилнинг бошида қолдиқ қиймат.....	1350.0
Эксординар (капитал) харажатлар	<u>820.0</u>
Қолган хизмат қилиш йиллари учун амортизация баланси.....	2170.0
Тўртинчи йил учун амортизация суммаси (2170-950)/(5-3йил....	<u>610.0</u>

Бу ҳисоб-китоб маълумотлари асосида 4-йилда қуйидаги бухгалтерия ёзувлари берилган:

(1) *Капитал таъмир харажатлари суммасига:*

Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналар	820.0
Капитал қўйилмалар	820.0

(2) *Амортизация суммасига:*

Давр харажатлари (маъмурий харажати)	610.0
Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналар эскириш	610.0

Капитал харажатлар унга берилган таърифнинг (2) чи жиҳатида ўз аксини топса, яъни активларнинг хизмат қилиш муддатини узайтиришга олиб келса, бу харажатлар жамғарилган амортизация суммасини камайтиришга киритилади. Натижада активнинг бошланғич қиймати ўзгармайди, унинг қолдиқ қиймати эса ушбу капитал харажатлар суммасига ошади. Бу тажриба мамлакатимиз амалиётидаги корхоналарда қўлланилмайди. Унинг қўлланишини Буюк Британиядаги “Laing Alarco JV” (Ўзбекистонда норезедент сифатида “доимий муассаса” орқали ишлаган) хўжалик юритувчи субъектлар амалиётида кўриб ўтайлик.

Хўжалик юритувчи субъектлар қурилиш экскаваторини капитал таъмирдан ўтказди. Унинг бошланғич қиймати 16000 долларни ташкил этади. Белгиланган хизмат қилиш муддати 6 йил. Тугатиш қиймати 800 доллар этиб белгиланган. 3 йил давомида ҳисобланган амортизация суммаси – 7600 доллар. Капитал таъмир 4-йилнинг бошида амалга оширилди ва унинг суммаси 2500 долларни ташкил этди. Ушбу берилган маълумотлар бўйича 4-йил учун активнинг амортизацияланувчи қолдиқ қиймати ва амортизация суммасини ҳисоблаймиз.

Капитал таъмир ўтказилгунга қадар

Капитал таъмир ўтказилгандан кейин

Экскаватор.....16000 олл.	16000 долл.
Жамланган Амортизация	
(ҳисоблаш тартиби) $(16000-800) \times 3 \div 6 = 7600$	$(7600-2500) = 5100$
Қолдиқ (китоб) қиймати <u>8400</u>	<u>10900</u>
Тўртинчи йил учун амортизация суммаси..(10900-80)(6-3)	3367

Бу ҳисоб-китоб маълумотлари асосида 4-йилда қуйидаги бухгалтерия ёзувлари берилган:

(1) *Капитал таъмирлаш харажатлари суммасига:*

Жамғарилган амортизация..... 2500

Тўланадиган счётлар 2500

(2) *Амортизация суммасига:*

Амортизация харажатлари..... 3367

Жамғарилган амортизация 3367

Бу мисолдан кўриниб турибдики, капитал таъмир харажатлари суммаси жамғарилган амортизация ҳисоби камайишига мослаштирилган ва натижада активнинг қолдиқ (баланс) қиймати ошишига эришилган.

Жорий таъмир харажатлари бўйича мамлакатимиз амалиёти ва халқаро амалиёт ўртасида кескин тафовутлар йўқ. Асосий воситалар жорий таъмир билан боғлиқ харажатлар жорий давр харажатларига киритилади.

Юқоридаги халқаро стандартлар талаби асосида активлар ҳисобини капитал харажатларнинг активлар қиймати ва амортизация суммаларига таъсирини ҳисобга олган ҳолда юритиш тажрибасини оммавийлаштириш керак, деб ўйлаймиз.

1.3. Асосий воситалар аудитининг ташкилий-назарий жиҳатлари

Асосий воситаларни аудиторлик текширувидан ўтказиш мижоз-корхона фаолияти умумий аудитининг бир қисми ҳисобланади. Унинг мақсади молиявий ҳисобот асосий воситалар бўлимининг ишончлилиги тўғрисида фикр шакллантириш ва корхонада асосий воситалар билан боғлиқ муомалаларни ҳисобга олиш ҳамда солиққа тортиш услубиётини ташкил этишнинг Ўзбекистон Республикасида амал қилаётган меъёрий ҳужжатларга мувофиқлигини аниқлашдан иборат.

“Асосий воситалар аудити аудиторлик текширувининг муҳим объектларидан бири бўлиб, унда ўрганиладиган масалалар кенг қамровли ва уларнинг барчасини қуйидагича умумлаштириш мумкин:

- асосий воситалар мавжудлиги ва сақланиш ҳолати устидан назорат ўрнатишни таъминлаш (объектларни асосий воситалар қаторига киритишнинг тўғрилиги;

- асосий воситаларнинг тўғри таснифланиши;
- асосий воситалар таҳлилий ҳисоби ва асосий воситалар учун моддий жавобгарликни ташкил этиш; таҳлилий ва синтетик ҳисоб ҳамда ҳисобот маълумотларининг мослиги);
- асосий воситалар кирими ва чиқимига доир муомалаларни дастлабки ҳужжатлаштириш ҳамда ҳисобда акс эттириш;
- асосий воситалар кирими ва чиқимига доир муомалаларни синтетик ҳисоб регистрларида акс эттириш;
- асосий воситалар кирими ва чиқимига доир муомалаларни солиққа тортиш;
- асосий воситаларга амортизация ҳисоблаш ва ҳисобда акс эттириш (асосий воситаларнинг фойдали хизмат қилиш муддатини аниқлашнинг тўғрилиги);
- амортизация ҳисоблаш усуларини қўллашнинг қонунийлиги ва тўғрилиги;
- жадаллаштирилган амортизация усулини қўллашнинг қонунийлиги;
- амортизация ажратмалари ҳисоб-китобларининг тўғрилиги;
- амортизация ажратмаларини ҳисобда акс эттиришнинг тўғрилиги;
- асосий воситаларни тиклаш – таъмирлаш, замонавийлаштириш ва қайта жиҳозлашни ҳисобда акс эттириш (муомалаларни ҳужжатларда расмийлаштириш”⁶⁰.

Асосий воситалар аудитига оид масалалар бошқа муаллифнинг фикрига кўра қуйидагиларни қамраб олади:

- “- таъмирлаш харажатларини таннархга киритишнинг тўғрилиги;
- асосий воситаларни қайта жиҳозлаш ва замонавийлаштиришга доир муомалаларни ҳисобга олиш;
- асосий воситаларнинг корхона бухгалтериясидаги синтетик ва таҳлилий ҳисоби ҳолатини баҳолаш;
- белгиланган қоидаларга мувофиқ корxonанинг ўзига қарашли (0110-0199 счётлар), жорий тартибда ижарага олинган ва молиявий лизинг асосида олинган асосий воситаларни сақлаш жойларида моддий жавобгар шахслар бўйича ҳисобга олишнинг ташкил этилишини баҳолаш;
- корxonанинг ўзига қарашли ва молиявий ижара (лизинг) асосида олинган асосий воситалар бўйича йиллик эскириш ҳисобланишининг

⁶⁰ Дўсмуратов Р. Аудит асослари. Дарслик. Т.: Ўзбекистон миллий энциклопедияси нашриёти, 2003. – 334 б.

тўғрилигини текшириш (0211-0299 счётлар). Чунки бу маълумотлар реализация қилинувчи маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархининг (2010, 2310, 2510, 2710 счётлар дебети) шаклланиши билан боғлиқ бўлиб, натижада корхонанинг молиявий натижалари (баланс фойдаси ёки зарари) ва бюджетга тўланадиган фойда (даромад) солиғи миқдorigа таъсир этади”⁶¹.

Фикримизча, асосий воситалар аудиторлик текширувига оид масалаларни куйидагилар билан тўлдириш мақсадга мувофиқ:

- асосий воситаларнинг сотиб олиниши ва ҳисобдан чиқарилиши ҳамда уларни юридик ва жисмоний шахслардан ижарага олиш билан боғлиқ муомалалар бўйича солиқ қонунчилигига риоя қилинишини текшириш;

- асосий воситаларни хўжалик ва пудрат усулларида (капитал ёки жорий) таъмирлаш харажатларини ҳисобга олишнинг корхонада амал қилинаётган тартибини, корхонада бир йилга қабул қилинган ҳисоб юритиш сиёсатидан келиб чиққан ҳолда (асосий воситаларни таъмирлаш учун резервга маблағ ажратиш механизmidан фойдаланиб ёки фойдаланмай) баҳолаш ва текшириш;

- асосий воситаларни баҳолаш ва қайта баҳолаш натижаларини текшириш.

Аудитор ушбу асосий масалаларни ўрганиб, уларга аудиторлик ҳисоботининг ташкилий қисмида баҳо бериши ва йўл қўйилган хатолар ҳамда ҳисобнинг белгиланган қоидаларидан четга чиқиш ҳолларини бартараф қилиш бўйича таклифлар бериши лозим.

Аудиторлик текширувида асосий воситаларнинг аудит объектларини белгилаб олиш зарур (1.5-жадвал).

Бухгалтерия баланси (1-шакл) да корхонага мулкый ҳуқуқ асосида, тезкор бошқарув ва хўжалик юритиш учун тааллуқли асосий воситалар, узоқ муддатли активлар бўлимидаги асосий воситалар моддасида бошланғич қиймати, эскириш ва қолдиқ қийматлари бўйича батафсил берилади. Асосий воситалар балансда НЕТТО баҳоси, яъни қолдиқ қиймати бўйича акс эттирилади (белгиланган тартибга мувофиқ қиймати қопланмайдиган (амортизация ҳисобланмайдиган) асосий воситалар объектларидан ташқари).

Пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот (4-шакл)нинг кирими қаторида асосий воситаларни сотишдан тушган тушум, чиқими қаторида эса асосий воситалар сотиб олиш учун мол етказиб берувчиларга тўланган маблағлар акс эттирилганлиги ўрганилади.

⁶¹ Мусаев Ҳ. Аудит. Дарслик. – Т., 2003. 67-б.

Молиявий ҳисоботга тушунтириш ва изоҳларда ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот номли бухгалтерия ҳисоби миллий стандартидаги қоидалардан келиб чиқиб, қуйидагилар тўғрисидаги ахборотда баён қилинади (ёритиб берилади):

- асосий воситалар бухгалтерия ҳисобига қабул қилинганда қийматнинг (қўшимча қуриш, қўшимча жиҳозлаш ва қисман тугатиш ҳолатлари ҳам қўшилиб) ўзгариши;

- корхонада асосий воситаларнинг фойдали хизмат қилиш муддатларини белгилаш (асосий гуруҳлари бўйича);

- қиймати қопланмайдиган (амортизация қилинмайдиган) асосий воситалар.

1.5-жадвал

Асосий воситалар аудити объектлари

Кўрсаткичлар			
Счетлар номи	Счетлар	1-шакл	4-шакл
		Сатр	Сатр
1	2	3	5
Асосий воситалар:	0100,		
Бошланғич (қайта тиклаш) қиймати	0300	010	
Эскириш суммаси	0200	011	
Қолдиқ (баланс) қиймати (сатр. 010-011)		012	
Асосий воситаларнинг бошланғич қиймати, жамғарилган эскириш ва қолдиқ қиймати тўғрисида маълумот			
Ишлаб чиқаришдаги асосий воситалар			
Ноишлаб чиқаришдаги асосий воситалар			
Йил давомида сотиб олинган асосий воситалар			
Асосий воситаларни сотиб олиш ва сотиш	0820		060

Аниқланган хатоликлар аудиторлик ҳисоботида тафсилотлари билан акс эттирилиши лозим. Зарур ҳолларда аудитор қарама-қарши текширув ўтказиши ҳам мумкин.

Асосий воситаларни аудиторлик текширувидан ўтказишда фойдаланилувчи манбалар бухгалтерия ҳисобининг корхонада қабул қилинган ташкилий шаклига ҳам боғлиқ. Булар ҳисобни қўлда юритиш шароитида: журнал-ордерлар, қайдномалар, карточкалар, компьютер дастурлари, машинаграммлардир. Лекин унутмаслик керакки, ҳисобнинг ҳар бир шакл шароитида ҳам асосий воситалар ҳаракатига оид муомалалар (кирими, чиқими, хўжаликдаги ҳаракати, таъмирланиши) меъёрий ҳужжатлар ва дастлабки

хужжатлаштиришнинг унификацияланган идоралараро шакллари билан расмийлаштирилиши лозим.

Аудитор ҳисоб регистрлари ва дастлабки ҳужжатларда асосий воситалар ҳаракатини расмийлаштириш учун жавобгар шахслар имзоларининг мавжудлиги ва ҳаққонийлигига эътибор қаратиб, барча реквизитларнинг тўғри тўлдирилганлигини аниқлайди. Шунингдек, “корхонанинг ҳисоб сиёсати тўғрисидаги буйруқда баён этилган – асосий воситаларни ҳисобга олиш услубиёти билан танишиб чиқиши лозим. Бунда, хусусан, қуйидагиларни аниқлаш зарур:

- объектларни асосий воситалар ва айланма маблағлар қаторига киритиш учун улар қийматининг белгиланган чегаралари;

- қийматидан қатъий назар асосий воситалар қаторига киритилувчи объектлар рўйхати;

- асосий воситалар бўйича амортизация ҳисоблаш усуллари;

- асосий воситаларни таъмирлаш учун қилинган харажатларни акс эттириш тартиби;

- ҳисобот йилининг 1 январь ҳолатига асосий воситаларни қайта баҳолаш кўзда тутилганлиги;

- асосий воситаларни инвентаризация қилиш муддатлари;

- асосий воситалар мавжудлиги ва ҳаракатига доир муомалаларни ҳисобга олиш учун ишчи счётлар режасида белгиланган счётлар рўйхати”⁶².

Фаолият самарадорлигини оширишнинг асосий шартлари асосий воситаларни тегишли тартибда сақланишини таъминлаш ва улардан рационал (унумли) фойдаланишни таъминлаш ҳисобланади. Шу сабабли аудиторлик текширувлари дастурига асосий воситалар билан амалга оширилган операцияларни назорат қилиш бўйича топшириқлар киритилади.

Асосий воситалар аудитини ўтказиш иқтисодий субъектнинг жамланма умумий ва аудитнинг жамланма режалари асосида режалаштирилади. Асосий воситалар аудитининг стратегияси билан амалга оширилувчи операциялар йўналишлари инобатга олиниши зарур.

Кўпгина корхоналарда асосий воситалар билан амалга оширилувчи операциялар маҳсулот реализацияси, касса ва бошқа операцияларга нисбатан кам учрайди. Бироқ асосий воситалар билан амалга оширилувчи операциялар сонидан қатъий назар, аудиторлик текширувлари улар ҳисоби ва назорат тизимларини тадбиқ этишга йўналтирилган бўлиши керак. Мазкур

⁶² Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 116с.

тизимларнинг ҳолати тўғрисидаги дастлабки маълумотларни олиш учун эса маълум тестлардан фойдаланиш мумкин.

Тест натижаларидан келиб чиққан ҳолда, аудитор ўзи учун кўпроқ эътибор қаратилиши керак бўлган объектларни ажратиб олади ва шунга асосан, махсус текширув дастурини тузиб чиқиши лозим. Хўжалик юритувчи субъектда самарали бухгалтерия ҳисоби уни бошқаришнинг самарали назоратни ўз ичига олади. Бундай назоратнинг бир шакли аудит бўлиб, у бухгалтерия ҳисобининг турли жиҳатлари, хусусан, асосий воситаларга нисбатан ўтказилиши мумкин. Аудитор олдида кўпгина муҳим методологик қийинчиликлар ва уларнинг ечимлари туради.

Асосий воситаларни аудиторлик текширувидан ўтказиш мижоз-корхона фаолияти умумий аудитининг бир қисми ҳисобланади. Унинг мақсади молиявий ҳисобот асосий воситалар бўлимининг ишончилиги тўғрисида фикр шакллантириш ва корхонада асосий воситалар билан боғлиқ муомалаларни ҳисобга олиш ҳамда солиққа тортиш услубиётини ташкил этишнинг Ўзбекистон Республикасида амал қилаётган меъёрий ҳужжатларга мувофиқлигини аниқлашдан иборат.

“Асосий воситалар аудити аудиторлик текширувининг муҳим объектларидан бири бўлиб, унда ўрганилув миасалалар кенг қамровли ва уларнинг барчасини қуйидагича умумлаштириш мумкин (1.6-жадвал).

1.6-жадвал

Асосий воситалар аудитида ўрганиладиган масалалар⁶³

№	Масалалар мазмуни
1.	Асосий воситалар мавжудлиги ва сақланиш ҳолати устидан назорат ўрнатишни таъминлаш (объектларни асосий воситалар қаторига киритишнинг тўғрилиги)
2.	Асосий воситаларнинг тўғри туркумланиши
3.	Асосий воситалар таҳлилий ҳисоби ва асосий воситалар учун моддий жавобгарликни ташкил этиш; таҳлилий ва синтетик ҳисоб ҳамда ҳисобот маълумотларининг мослиги)
4.	Асосий воситалар кирими ва чиқимига доир муомалаларни дастлабки ҳужжатлаштириш ҳамда ҳисобда акс эттириш
5.	Асосий воситалар кирими ва чиқимига доир муомалаларни синтетик ҳисоб регистрларида акс эттириш
6.	Асосий воситалар кирими ва чиқимига доир муомалаларни солиққа тортиш
7.	Асосий воситаларга амортизация ҳисоблаш ва ҳисобда акс эттириш (асосий воситаларнинг фойдали хизмат қилиш муддатини аниқлашнинг тўғрилиги)
8.	Амортизация ҳисоблаш усуллари қўллашнинг қонунийлиги ва тўғрилиги
9.	Асосий воситаларни тиклаш – таъмирлаш, замонавийлаштириш ва қайта жиҳозлашни ҳисобда акс эттириш (муомалаларни ҳужжатларда расмийлаштириш)

⁶³ Дусмуратов Р.Д. Аудит асослари. Дарслик. – Т.: “Ўзбекистон миллий энциклопедияси” нашриёти, 2003. - 334 б.

Биринчи боб бўйича хулоса

1. Мамлакатимиз БҲҲСга ўтаётган даврда хўжалик юритувчи субъектлар ҳисоб сиёсати ва ҳисоби беқарорлик ҳолатида эканлиги ҳеч кимга сир эмас. Ушбу ноаниқлик ҳолати биринчи ўринда меъёрий-ҳуқуқий базанинг БҲҲСга самарадорлигини ошириш билан белгиланади.

2. Иккинчи муаммолардан бири БҲҲСга асосланган ҳисобни юритувчи сертификатланган мутахассислар етишмаслиги, хорижий мамлакатлардан жалб қилинган экспертларга иқтисодий жиҳатдан катта сарф-ҳаражатларни қисқартириш.

3. Тадқиқот натижасида хўжалик юритувчи субъектларнинг бухгалтерия ҳисоби ва ички аудитни ташкил этишнинг хусусиятлари, шунингдек, уларни Халқаро ҳисоб ва аудит стандартларида белгиланган талаблар даражасида такомиллаштириш йўллари илмий жиҳатдан асосланди ва улар молиявий ҳисоботлар ахборот имкониятларини кенгайтириш ҳамда фойдаланувчилар учун аҳамиятлилигини оширишга хизмат қилади. Жаҳон амалиётида ички аудит хизматининг аҳамияти давлат харажатларининг молиявий назоратини таъминлаш ва улардан фойдаланиш самарадорлигини ошириш билан белгиланади.

II БОБ. АСОСИЙ ВОСИТАЛАРНИНГ БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ ВА УНИ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРГА МОСЛАШТИРИШ МАСАЛАЛАРИ

2.1-§. Асосий воситалар ҳисобини молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқлаштириш

Асосий воситаларнинг ва бошқа мол-мулкнинг чиқиб кетишидан олинадиган даромад деб бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун ҳужжатларига мувофиқ белгиланувчи асосий воситаларнинг ва бошқа мол-мулкнинг чиқиб кетишидан олинадиган фойда эътирофи Солиқ Кодексининг 298-моддасида ўз аксини топган⁶⁴.

Бегараз, қайтариб бермаслик шарти билан олинган асосий воситалар даромад деб эътироф этган 299-моддада, ушбу бепул олинган мол-мулкнинг бозор қиймати қайси ҳужжатлар билан тасдиқланиши лозимлигини белгилаб беради⁶⁵.

Узоқ муддатли активлар бу аввало мулк, шу сабабли Солиқ Кодексининг 375-моддасида Мулкий даромадлар деб номланади. Бу моддада мулкий даромадлар таркибига қуйидагилар киритилган:⁶⁶

- 1) фоизлар;
- 2) дивидендлар;
- 3) мол-мулкни ижарага беришдан олинган даромадлар;
- 4) солиқ тўловчига мулк ҳуқуқи асосида тегишли мол-мулкни реализация қилишдан олинган даромадлар;
- 5) саноат мулки объектларига, селекция ютуғига оид патент (лицензия) эгаси бўлган солиқ тўловчининг патентдан бошқа шахс фойдасига воз кечганда ёки лицензия шартномаси тузганда олган даромади;
- 6) роялти;
- 7) ишончли бошқарувга берилган мол-мулк бўйича ишончли бошқарувчидан олинган даромад.

Солиқ кодексининг 59-боби Юридик шахсларнинг мол-мулкига солинадиган солиқ деб номланади. Кўчмас мулк бухгалтерия ҳисобида асосий восита ҳисобланди ва Солиқ кодексига кўчмас мулк жумласига қуйидагилар

⁶⁴ Ўзбекистон Республикаси Солиқ Кодекси. (янги таҳрири) 30.12.2019 й.

⁶⁵ Ўзбекистон Республикаси Солиқ Кодекси. (янги таҳрири) 30.12.2019 й.

⁶⁶ Ўзбекистон Республикаси Солиқ Кодекси. (янги таҳрири) 30.12.2019 й.

киради⁶⁷:

1) кўчмас мулкка бўлган ҳуқуқларни давлат рўйхатидан ўтказувчи органларда рўйхатдан ўтказилиши лозим бўлган бинолар ва иншоотлар;

2) қурилиши тугалланмаган объектлар. Қурилиши тугалланмаган объектларга қурилиш объектига доир лойиҳа-смета ҳужжатларида белгиланган норматив муддатда қурилиши тугалланмаган объектлар, агар қурилишнинг норматив муддати белгиланмаган бўлса, ушбу объектнинг қурилишига ваколатли органнинг рухсатномаси олинган ойдан эътиборан йигирма тўрт ой ичида қурилиши тугалланмаган объектлар киради;

3) темир йўллар, магистраль қувурлар, алоқа ва электр узатиш линиялари, шунингдек, мазкур объектларнинг ажралмас технологик қисми бўлган иншоотлар;

4) қурилиш ташкилотлари ёки иморатларни қурувчилар балансида кейинчалик, кўчмас мулк объекти фойдаланишга топширилгандан кейин олти ой ўтгач, сотиш учун кўрсатилган турар жой кўчмас мулк объектлари.

Шу билан бирга ушбу моддада кўчмас мулк таркибига кирмайдиган объектлар кўрсатилган, аммо айнан шу объектлар БҲХСга асосан ва БҲМСга мувофиқ асосий восита ҳисобланади. Масалан, турар жой-коммунал хўжалиги ва белгиланган мақсади бўйича фойдаланиладиган бошқа умумфуқаровий аҳамиятга молик шаҳар хўжалиги объектлари. Турар жой-коммунал ва бошқа умумфуқаровий аҳамиятга молик шаҳар хўжаликлари объектлари жумласига шаҳарлар ва шаҳарчаларни санитария тозалаш, ободонлаштириш ва кўкаламзорлаштириш объектлари, ташқи ёритиш, коммунал-маиший эҳтиёжлар учун ва аҳолига водопровод (сув олиш ва тозалаш иншоотлари билан), канализация (тозалаш иншоотлари билан), газ, қозонхоналар ва иссиқлик тақсимланувчи тармоқлар (уларнинг иншоотлари билан), шунингдек турар жой-коммунал хўжалиги объектларига техник жиҳатдан хизмат кўрсатиш ва уларни таъмирлаш учун мўлжалланган бинолар; суғориш ва коллектор-дренаж тармоқлари; ер участкалари киради.

Бугунги кунда халқаро стандартлар жорий этилган бир вақтда, асосий воситалар ҳисоби ва аудити янги меъёр ҳамда методологияга эҳтиёж сезади. Хорижий мамлакатлар амалиётида ҳар бир БҲХС босқичма-босқич расман қабул қилинган.

Ҳар бир қабул қилинган стандартга асосан методологияда қўшимча

⁶⁷ Ўзбекистон Республикаси Солиқ Кодекси. (янги таҳрири) 30.12.2019 й.

йўриқномалар, назоратнинг янги рақамлаштирилган усуллари ишлаб чиқилган. Ўзбекистон ҳисоб тизими бугунги кунда худди шундай такомиллаштирилган ҳисоб ва назорат тизимига эҳтиёж сезмоқда. Норматив ҳужжатларга асосан хўжалик юритувчи субъектлар ҳисоб сиёсатидан молиявий ҳисобот таомилларини юритишда андоза сифатида фойдаланадилар.

Мамлакатимиз ҳозирги босқичида бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини ислоҳ қилиш энг долзарб вазифалардан бири бўлиб, кенг доираги иқтисодий ўзгаришларнинг ажралмас қисмидир.

Иқтисодиётнинг замонавий глобализацияси миллий ҳисоб тизимларидаги фарқ билан боғлиқ молиявий ҳисоботларнинг таққосланувчанлиги муаммосини келтириб чиқаради. Молиявий ҳисобот халқаро стандартлари (БҲҲС) бу муаммони ҳал қилиш учун энг муносиб восита ҳисобланади.

БҲҲС – ташкилотлар молиявий ҳисоботларини тайёрлаш тамойиллари мажмуи бўлиб, нафақат йирик, балки ўрта компанияларда ҳам бошқарув қарорларини қабул қилиш учун зарур асос сифатида ҳаракат қилиши мумкин. БҲҲС ёрдамида тайёрланган молиявий ҳисобот кўпроқ ахборот ҳисобланади. Сўнги бир неча йилда мамлакатимиз меъёрий-ҳуқуқий базаси БҲҲСнинг қўлланиш доирасини тартибга солувчи ҳужжатлар рўйхати билан тўлдирилди.

БҲҲС жадал амалиётга кириб келиши натижасида, бир қатор муаммолар пайдо бўлди, яъни:

- 1) БҲҲС ва БҲМС параллель ҳисоб натижасида, бухгалтерия ҳисоби мураккаблашди;
- 2) мавжуд дастурий маҳсулотлар мукамал эмаслигини кўрсатди;
- 3) икки стандарт мақсадлари фарқланиши, мамлакатимиз ҳисоботлари молиявий тавсифга эга бўлган бир вақтда, БҲҲС инвесторлар учун энг шаффоф маълумотларни тақдим этишга қаратилган (ички корхоналар бунга тайёр эмас).

Бундай зиддиятли ҳолатларда бухгалтерия маълумотлари фарқланади, аудиторнинг ҳулосаси тўғри, ишончли ва беҳато деб айтишимиз мумкинми.

- Бошланғич қиймат 5-БҲМСга асосан “асосий воситаларни яратиш (қуриш ва қуриб битказиш) ёки харид қилиш бўйича қилинган харажатлар қиймати, шу жумладан тўланган ва қопланмайдиган солиқлар (йиғимлар), шунингдек, активни ундан мақсадга мувофиқ фойдаланиш учун ишчи ҳолатига келтириш билан бевосита боғлиқ етказиб бериш ва монтаж қилиш,

ўрнатиш, ишга тушириш ва исталган бошқа харажатлар”⁶⁸ киради.

Ваҳоланки, БҲХСга асосан бошланғич қиймат ўз ичига демонтаж ва бузиш харажатларини олади.

- “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги қонуннинг 17-моддаси, Солиқ Кодексининг 306-моддаси, 5-БҲМСнинг 35-бандига асосан ер қиймати амортизация қилинмайди. 16-сон “Мулк, машиналар ва ускуналар” номли БҲХСнинг 56-параграфида ер ва бино бирга харид қилинганда ҳам алоҳида амортизация қилинади.

- 5-БҲМСга асосан асосий воситалар таркибига 0170 счётада “Иш ҳайвонлари”, 0171 счётада юритилаётган “Маҳсулдор моллар”, 0180 счётида “Кўп йиллик ўсимликлар” киритилган. БҲХС 16 Ҳайвонлар ва ўсимликларнинг 41 БҲХС “Қишлоқ хўжалиги” стандарти асосида ҳисоби юритилади; сотиш учун тавсифланаётган Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналар БҲХС (IFRS) 5 “Сотишга мўлжалланган узоқ муддатли активлар ва тугатилган фаолият” стандарт асосида ҳисоби юритилади.

Демак, халқаро стандартларга ўтишда биз меъёрий-ҳуқуқий базага ўзгартиришлар киритишимиз лозим эканлиги яққол намоён бўлмоқда. Бу ҳолат, аудит тўла ва асосли бухгалтерия ҳисоб стандартлари асосида олиб борилишида аудиторлик хулосалари ишончлигини таъминланиш учун мутаносибдир. Халқаро стандартлар асосида яратилган ҳисоб тизимини Миллий ҳисобга яқинлаштиришда кўпгина муаммолар мавжуд.

Молиявий ҳисобот халқаро стандартлари билан Халқаро аудит стандартларининг (АХС) ўзаро боғлиқлиги кўйидагилардан иборат:

1. Умумфойдаланишдаги терминнинг расмий абривиатуралари БҲХС ҳамда АХС аудиторлар ва молиявий ҳисоботни тайёрлаш учун масъул бўлган текширилувчи шахслар ўртасида аудитнинг мақсади ва объектларини тақдим этиш тўғрисидаги келишмовчиликларнинг олдини олади.

2. Аудиторлар умумий ва текширилаётган молиявий ҳисоботларнинг белгиланган талаблар мезонига мувофиқлигини БҲХСдан фойдаланадилар.

3. Агар текширилаётган шахс БҲХСга мувофиқ ҳисобот тузса, аудит давомида барча молиявий ҳисобот стандартларини қўллаш зарур бўлади. Унда аудитор БҲХС томонидан ва давлатнинг қонуний меъёрларига, ишлаб чиқилган стандартларга мурожаат қилади.

Тадқиқот ишимизда турдош бўлган икки стандарт, яъни IAS 16 Мулк,

⁶⁸ 5-БҲМС “Асосий воситалар”.

машина ва асбоб-ускуналар ва 5-сон БҲМС тадбиқ этиш асосида уларга таянган ҳолда ушбу стандартларнинг фарқли ва ўхшаш жиҳатларини келтирдик.

“Асосий воситалар” га оид қоида ва тушунчаларнинг халқаро ва миллий стандартлардаги талқини натижаларини қуйидаги 2.1-жадвалда акс эттирамиз.

Ушбу жадвал маълумотлари асосида қуйидаги хулосаларни қилишимиз мумкин: Биринчидан, халқаро стандартда Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналар атамаси ўрнига “Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар” атамасидан фойдаланилган.

2.1-жадвал

16-сон “Мулк, машиналар ва ускуналар” БҲХС нинг 5-сон “Асосий восита” номли БҲМСдан фарқланиши

16-сон БҲХС ⁶⁹	5-сон Асосий восита номли БҲМС ⁷⁰
“ Мулк, машиналар ва ускуналар ”, унда моддий актив, корхона томонидан ишлаб чиқариш, товарларни жўнатиш жараёнида хизматларни кўрсатиш ва маъмурий мақсадларда фойдаланилади; (б) бир даврдан кўп вақт давомида фойдаланиш кўзда тутилган.	Асосий воситалар – бу корхона томонидан узоқ муддат давомида хўжалик фаолиятини юритишда маҳсулот ишлаб чиқариш, ишларни бажариш ёки хизмат кўрсатиш жараёнида ҳамда маъмурий ва ижтимоий-маданий функцияларни амалга ошириш мақсадида фойдаланиш учун сақлаб турилувчи моддий активлар
“ Мулк, машиналар ва ускуналар ” бошланғич қиймати актив сифатида тан олинади, қуйидаги талаблар бажарилса: (а) ташкилот ушбу объект билан боғлиқ келгусида иқтисодий наф олиш эҳтимоли амал қилади; (б) ушбу объектнинг бошланғич қиймати ишончли баҳоланиши мумкин	Асосий восита актив сифатида тан олинади: а) корхонага келгусида актив билан боғлиқ иқтисодий фойда келиб тушишига ишонч бўлса; б) актив қийматини аниқ баҳолаш мумкин бўлса. Қуйидаги мезонларга жавоб берувчи моддий активлар киритилади: а) хизмат муддати бир йилдан ортиқ бўлган; б) қиймати Ўзбекистон Республикасида белгиланган минимал иш ҳақининг 50 баробаридан ортиқ бўлган буюмлар.

⁶⁹ 16 IAS

⁷⁰ 5-сон БҲМС “Асосий воситалар” (АВ томонидан 20.01.2004 й. 1299-сон билан рўйхатга олинган молия вазирининг 09.10.2003 й. 114-сон буйруғи билан тасдиқланган).

16-сон БҲХС ⁶⁹	5-сон Асосий восита номли БҲМС ⁷⁰
<p>“Мулк, машиналар ва ускуналар” алоҳида классларига куйидагилар 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;</p>	<p>Асосий востиларнинг таркиби: Уларга киради (a) Ер; (b) Ерни ободонлаштириш; (c) Узок муддатли ижара шартномаси бўйича олинган асосий воситаларни ободонлаштириш; (d) Бино, ускуналар ва узатиш воситалари; (e) Машина ва асбоб-ускуналар; (f) Мебель ва идора жихозлари; (g) Компьютер асбоб-ускуналари ва ҳисоблаш техникаси; (h) Транспорт воситалари; I) Ишчи ва маҳсулдор моллар; j) Кўп йиллик ўсимликлар; k) Бошқа асосий воситалар; l) Консервация қилинган асосий воситалар (21-БҲМС)</p>
<p>Актив сифатида тан олинган “Мулк, машиналар ва ускуналар” объектлари бошланғич қиймат бўйича баҳоланади: (a) Импорт пошлинаси, сотиб олишдаги қайтарилмайдиган солиқларни ўз ичига олган ҳамда савдо чегирмаси ва қайтарилишлардан ташқари харид нархи; (b) активларни керакли жойга етказиш ва ташкилот раҳбарияти кўзда тутган мақсадга мувофиқ ҳолда амал қилинишини таъминловчи ҳолатга келтиришга тўғридан-тўғри олиб бориладиган ҳар бир харажат;</p>	<p>Асосий воситалар бошланғич қиймати бўйича ҳисобга олинади. Уларга: а) активларни етказиб берувчиларга ва курилиш-монтаж ишларини бажарганлик учун пудратчиларга тўланадиган суммалар; б) асосий воситалар объектига доир ҳуқуқни сотиб олиш муносабати билан солиқлар ва йиғимлар суммалари; в) божхона божлари ва йиғимлари; г) солиқлар ва йиғимлар суммалари; д) ахборий ва маслаҳат хизматлари учун тўловлар;</p>
<p>(c) демонтаж ва объект жойлашадиган участкадаги Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналарни чиқариб ташлаш ва табиий ресурсларни қайта тиклашга оид харажатларнинг бошланғич баҳоланиши, буларга нисбатан ташкилот ушбу объектларни харид қилишда ёки ушбу давр давомида захираларни ишлаб чиқариш билан боғлиқ бўлмаган мақсадларда маълум давр вақт давомида эксплуатация оқибатида мажбуриятни ўз зиммасига олади.</p>	<p>е) етказиб бериш хатарини суғурталаш харажатлари; ж) воситачиларга тўланадиган ҳақлар; з) ўрнатиш, монтаж қилиш, созлаш ва ишга туширишга оид харажатлар; и) активдан мўлжалда фойдаланиш учун уни ишчи ҳолатга келтириш билан боғлиқ бошқа харажатлар.</p>

16-сон БХХС ⁶⁹	5-сон Асосий восита номли БҲМС ⁷⁰
<p>Уларнинг хизмат қилиш муддатини узайтиришга олиб келувчи (extent the life) сарфларга айтилади. Капитал харажатлар активларнинг қолдиқ қиймати ортишига олиб келади.</p> <p>Ускуналар ва транспорт воситаларини капитал таъмирлаш – агрегатни тўлиқ ажратиб йиғиш амалга ошириладиган таъмирлашдир, базавий ва корпус деталлари ва узелларини таъмирлаш, барча эскирган деталлар ва узелларни алмаштириш ёки тиклаш ҳамда агрегатни йиғиш, созлаш ва синаб кўришдир</p>	<p>Ишлаб чиқаришдаги асосий воситаларни ишчи ҳолатда сақлаб туришга доир харажатлар (техник кўрикдан ўтказиш ва ҳолатини яхшилашга оид харажатлар) ҳамда ишлаб чиқаришдаги асосий воситалар объектларининг барча турдаги таъмирланишин (жорий, ўртача, капитал тарзда) ўтказиш харажатлари маҳсулот (ишлар, хизматлар)нинг ишлаб чиқариш таннархига киритилади, маъмурий ва ижтимоий-маданий вазифаларни амалга ошириш учун мўлжалланган асосий воситалар объектлари бўйича эса давр харажатлари таркибига киритилади.</p>
<p>Капитал харажатлар бу (1) сифатини ошириш (improve quality) (betterments or improvements); (2) активларнинг хизмат қилиш муддатини узайтиришга олиб келувчи (extent the life) сарфларга айтилади. Капитал харажатлар активларнинг қолдиқ қиймати ортишига олиб келади.</p>	<p>Ускуналар ва транспорт воситаларини капитал таъмирлаш – агрегатни тўлиқ ажратиб йиғиш амалга ошириладиган таъмирлаш, базавий ва корпус деталлари ва узелларини таъмирлаш, барча эскирган деталлар ва узелларни алмаштириш ёки тиклаш ҳамда агрегатни йиғиш, созлаш ва синаб кўришдир</p>
<p>Ташкилот ўзининг ҳисоб сиёсатида стандартнинг 30-параграфида изоҳланган бошланғич қиймат модели ёки 31-параграфга мувофиқ қайта баҳолаш моделидан бирини танлаши керак ва танланган ҳисоб сиёсати “Мулк, машиналар ва ускуналар”нинг бутун класс бўйича қўлланилиши шарт.</p>	<p>Асосий воситаларни қайта баҳолаш асосий востилар объектларининг тиклаш қийматини ҳозирги бозор нархлари даражасига мослаш мақсадида уларни вақти-вақти билан аниқлаштиришдир.</p>
<p>Депресиация (depreciation) – “Мулк, машиналар ва ускуналар” (ер кирмайди) депресиацияланувчи қийматини уларнинг фойдали хизмат қилиш муддатига систематик ва ўзаро боғлиқ ҳолда тақсимлаш</p>	<p>Амортизация – фойдали хизмат муддати мобайнида активнинг амортизацияланувчи қийматини асосий воситаларнинг вазифасидан келиб чиққан ҳолда маҳсулот (ишлар, хизматлар) таннархи ва давр харажатларига мунтазам тақсимлаш ва ўтказиш кўринишида эскиришининг қиймат ифодаси</p>

16-сон БҲХС ⁶⁹	5-сон Асосий восита номли БҲМС ⁷⁰
<i>Тасарруф этилиши (disposals)</i> – мулкдорлар томонидан мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар реализацияси, реализация оид бўлмаган тўлиқ эскириши ва яроқсизлиги, бузиб ташланиши, алмаштирилиши, бузиш ва олиб ташлаш билан боғлиқ жараёнларни қамраб олади.	Мулкнинг тасарруф этилиши ҳукукий атамаларда мавжуд, лекин бухгалтерия ҳисоби маъносида фойдаланилмайди. Асосий воситаларнинг сотилиши, бузиб ташланишини натижасида ҳисобдан чиқарилиши ва бошқа чиқимлар атамалари қўлланилади
Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналарни <i>сотишдан фойда олинса</i> “Асосий бўлмаган тушумлар (gains)”, <i>зарар бўлса</i> эса “Одатдаги фаолияти билан боғлиқ бўлмаган харажатлар (Losses)” да тан олинади	Миллий стандартларимизда асосий воситаларни сотишдан фойда бўлса “Асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадлар”, зарар бўлса “бошқа операцион харажатлар”да ҳисобга олинади

Талқин қиладиган бўлсак, активлар моддийлик нуқтаи назаридан иккита турга бўлинади: Моддий активлар ва номоддий активлар. Моддий активлар ўз навбатида, иккита гуруҳга ажратилади: Узоқ муддатли моддий активлар ва қисқа муддатли моддий активлар. Ҳозирги амалиётимизда қўлланиб келинаётган “асосий воситалар” тушунчаси “узоқ муддатли моддий активлар”нинг моҳияти ва аниқликларини ўзида мужассамлаштириши керак. Бу асосий воситалар атамаси ушбу узоқ муддатли моддий активларни қанчалик даражада тавсифлаши муаммоли ҳолат, яъни мисол учун номоддий активлар асосий восита эмасми деган савол туғилади.

Шу боис, асосий воситалар тушунчасини янги бозор иқтисодиёти шароитига мослаштириш зарурати мавжуд, деб ўйлаймиз. Фикримизча, узоқ муддатли моддий активлар таркибини халқаро стандартларга мувофиқлаштирадиган, “Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар” атамасини амалиётга киритиш мақсадга мувофиқ.

Миллий стандартларимизда асосий воситаларга берилган таъриф халқаро стандартда “мулк, бино, машина, асбоб-ускуналар”га берилган таърифга тўлиқ мувофиқ келади.

Стандартга кўра “Мулк, машиналар ва ускуналар” объектлари актив сифатида тан олинади, бунда:

(а) катта эҳтимол билан таъкидлаш мумкинки, корхона активларни фойдаланиш билан боғлиқ иқтисодий наф олади; ва (б) корхона учун активнинг қиймати ишончли баҳоланиши мумкин.

Мисол учун, ABC компанияси маҳаллий ҳокимият билан келишган ҳолда

шаҳардаги завод ҳудудига яқин, яъни асоий компания ишчилари яшовчи завод посёлкасидаги мактаблардан бирининг бозор қиймати 15000000 АҚШ доллари миқдоридан баҳоланган биносини ўз қаромозига олди. Бу бинони профилини ўзгартириш, сотиш ёки кафилликка қўйиш мумкин эмас. Бу мактабда асосан компания ходимларининг болалари ўқийдилар ва у тарихий қадриятларга эга.

Бундан хулоса қилиш мумкинки, компания бу мактабдан билвосита наф олади, чунки унда компания ходимларининг болалари таҳсил оладилар. Бу олинаётган нафни иқтисодий жиҳатдан баҳолаб бўлмайди. Шу боис, уни “Мулк, машиналар ва ускуналар” объекти сифатида эътироф этиб бўлмайди⁷¹.

Иккинчидан, халқаро стандартларда “мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар” ни тан олишда бир даврдан кўп вақт деб кўрсатилган бўлса, республикамиз миллий стандартида бир йилдан ортиқ дейилган. Бундан ташқари, миллий стандартда Ўзбекистон Республикасида белгиланган минимал иш ҳақининг 50 баробаридан ортиқ буюмлар Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналар сифатида тан олиниши эътироф этилган. Фикримизча, бу мезонни халқаро стандартларга мувофиқлаштириш лозим.

Ҳар бир корхона ўзининг ҳисоб сиёсатида бир даврдан ортиқ хизмат қилувчи, ишлаб чиқариш, хизмат кўрсатиш ёки маъмурий бошқарув жараёнида фойдаланувчи “асосий воситалар” таркибини стандарт талабларидан келиб чиқиб мустақил белгилаши керак. Чунки бирор-бир кичик корхона учун қиймати минимал иш ҳақининг 50 баробаридан кам воситалар ҳам машина ва асбоб-ускуна бўлиши мумкин. Амалдаги тартибга кўра ҳозирги кунда қиймати 50 минимал иш ҳақидан кам бўлган воситалар “асосий воситалар” сифатида эътироф этилмаслиги натижасида уларга депрессия ҳисобланмай қолмоқда, уларнинг тўлиқ қиймати шу давр харажатларига киритилмоқда. Бу жараёнларни ҳисоб тамойилларига мувофиқлаштириш мақсадга мувофиқ, деб ўйлаймиз.

Учинчидан, “Асосий воситалар” нинг таркиби(класслари)ни халқаро стандартларга мувофиқлаштириш керак. Халқаро стандартда “Мулк, машиналар ва ускуналар” нинг класслари келтирилган. 5-сон “Асосий воситалар” БҲМСда асосий воситалар таркиби белгиланмаган. Бу таркиб 21-сон БҲМСда счетлар режасидаги асосий воситаларнинг классларига алоҳида

⁷¹ Аверчев И.В. МСФО. 1000 примеров применения. – М.: Рид Групп, 2011.-178 с. даги мисол муаллиф томонидан қайта ишланди.

сметлар ажратилган. Фикримизча, 5-сон БҲХСда “Асосий воситалар” нинг классларини келтириш керак.

Ер давлатнинг мулки ҳисобланади. Ердан узоқ муддатга фойдаланиш ҳуқуқи берилган. Ҳуқуқ бўлганлиги боис, бу номоддий актив сифатида эътироф этилиши ҳисоб тамойилларига мувофиқ келади, деб ўйлаймиз. Ерни ободонлаштириш, узоқ муддатли ижарага олинган асосий воситаларни ободонлаштириш харажатларини тегишли даврлар харажатларига киритиш ҳисоб тамойилларига мувофиқ келади. Ишчи ва маҳсулдор моллар, кўп йиллик ўсимликларни биологик актив сифатида тан олиш тамойилларини белгиловчи стандарт ишлаб чиқиш керак.

Халқаро стандартда эҳтиёт қисмлари ва сервис асбоб-ускуналари одатда захира сифатида ҳисобга олиниши ва истеъмол қилиниши мобайнида фойда ва зарарларда тан олиниши қайд қилинган. Бироқ, агар ташкилот уларни бир даврдан ортиқ даврда фойдаланишни кўзда тутса, йирик эҳтиёт қисмлар ва резервдаги асбоб-ускуналар “асосий восита” сифатида таснифланади. Аналогик тарзда, агар эҳтиёт қисмлар ва сервис асбоб-ускуналари “Асосий восита” объектларидан эксплуатация қилиш билан боғлиқ ҳолда фойдаланилган тақдирда “Асосий восита” сифатида ҳисобга олинади.

Тўртинчидан, халқаро стандарда ташкилот “Мулк, машиналар ва ускуналар” га қилинган харажатлари уларнинг сарфланиш даврида тан олиниши кўзда тутилган. Булар қўйидагиларни ўз ичига олади:

- “Мулк, машиналар ва ускуналар” объектларини харид қилиш ва жиҳозлаш билан боғлиқ ҳолда сарфланган харажатлар;

- объектни бойитиш, қисман алмаштириш ва унга хизмат кўрсатилиши оқибатида амалга оширилган харажатлар сифатида тан олинади(10§).

Халқаро стандартда “Мулк, машиналар ва ускуналар” бошланғич қийматини аниқлаш бўйича 16 ва 17-параграфлар муҳим ўрин тутаяди. 16-параграфнинг мазмуни юқоридаги жадвалда келтирилган. 17-параграфда эса тўғридан-тўғри киритиладиган харажатлар таркиби келтирилган. Уларга қўйидагилар киритилган: (а) “Мулк, машиналар ва ускуналар” объектларини жиҳозлаш ва харид қилишда бевосита ходимларни рағбатлантириш бўйича юзага келувчи харажатлар (19-сон БҲХС “Ходимларни рағбатлантириш” халқаро стандартига мувофиқ); (б) майдонларни тайёрлаш харажатлари; (с) келтириш, ортиш-тушириш харажатлари; (д) ўрнатиш ва териб қўйиш харажатлари; (е) активларни керакли жойга ва керакли ҳолатга келтириш

жараёнида ҳар қандай объектни (масалан, асбоб-ускуналарни синаб кўришдан олинган маҳсулот намунасини) сотишдаги соф тушумини чегириб ташлагандан кейинги активларни талаб қилинадиган даражадаги ишлашни синовдан ўтказиш билан боғлиқ харажатлар; ва (f) профессионал хизматлар қиймати.

Миллий стандартда ҳам мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналарнинг қийматига тўғридан-тўғри киритилувчи харажатларни алоҳида моддада ажратиш мақсадга мувофиқ, деб ўйлаймиз. Бу ҳолат уларнинг таннархи ошиши механизмини тўғри белгилаш имкониятини беради.

Бешинчидан, халқаро стандартга мувофиқ мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар эксплуатация қилиш билан боғлиқ келгусида амалга ошириладиган харажатлар учта гуруҳга бўлинган [12-14 §]:

1) Жорий таъмирлаш ва техник хизмат кўрсатиш харажатлари. Ушбу харажатлар “Асосий воситалар” объектларининг баланс қийматида тан олинмайди, яъни улар мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналарнинг баланс қиймати кўпайишига олиб келмайди. Улар амалга оширилиши давомида фойда ва зарарларда тан олинади.

2) “Мулк, машиналар ва ускуналар” объекларининг йирик қисмлари ва агрегатларини бино ичида ички кўчма деворлар билан ажратиш, конструкция элементларини жиҳозлаш. Масалан, печь маълум бир вақт ўтгандан кейин футеровкасини алмаштириш ёки самолетнинг ички жиҳозланиши, мисол учун фюзеляжнинг фойдали хизмат қилиш муддати давомида ўриндиқлар ва борт ошхонаси бир неча марта алмаштиришни талаб этади. Тан олиш тамойилларига мувофиқ бундай харажатлар амалга ошириш даврида мазкур объектларнинг қисман алмаштирилиши унинг баланс қийматида тан олинади.

3) “Мулк, машиналар ва ускуналар” объектларини эксплуатация қилишни давом эттиришнинг муҳим шартларидан бири айрим носозликларни аниқлаш учун йирик техник текширувлар (масалан самолётлар) ўтказишдир. Бунда мос равишда айрим эҳтиёт қисмлари алмаштирилиши ва алмаштирилмаслиги мумкин. Бундай ҳар бир текширув харажатлари тан олиш мезонларига риоя этган ҳолда объектнинг баланс қийматида тан олинади.

Агар “Мулк, машиналар ва ускуналар” билан боғлиқ келгуси харажатлар бошланғич ҳисоблаган нормативларга нисбатан меҳнат унумдорлигини оширишга олиб келса, активларнинг ҳолатини яхшилашга сабаб бўлса, актив сифатида тан олинади: (а) хизмат қилиш муддати ва унинг қувватини

оширувчи “Мулк, машиналар ва ускуналар” объектлари модификацияси; (б) ишлаб чиқараётган маҳсулот сифатининг салмоқли даражада юксалишига олиб келувчи машиналар деталлари ва қисмларини такомиллаштириш; (с) олдингисига нисбатан ишлаб чиқариш харажатларини салмоқли даражада қисқаришини таъминловчи янги ишлаб чиқариш жараёнларининг жорий қилиниши.

Хорижий тажрибаларга мувофиқ капитал харажатлар активларнинг хизмат қилиш муддати узайишига олиб келса, бундай харажатлар депрессияция суммасини камайтиришга мослаштирилади. Натижада активларнинг бошланғия қиймати ўзгармайди, унинг қолдиқ қиймати эса ушбу капитал харажатлар суммасига ошади.

1-мисол. АЭСга эга компания қонунчиликка мувофиқ, 4 йилда бир марта ўзининг ядро реакторини регламент текширувидан ўтказди. 10.02.2019 йили фирма бу текширувни ўтказди ва бунинг харажати 30000 АҚШ долларига тенг бўлди. 3 йилдан кейин қонунчилик ўзгарди ва текширув ҳар 3 йилда ўтказиладиган бўлди. ҚҚС – 15 %.

Бу маълумотлар асосида компания 10.02.2019 йилда молиявий ҳисоботда текширув бўйича харажатларни тан олди. Бунинг қуйидаги бухгалтерия ёзувида кўриш мумкин:

<i>Д т “Мулк, машиналар ва ускуналар” – текширув ишлари</i>	<i>30 000 долл.</i>
<i>Д т Тўланган ҚҚС – ҚҚС суммасига</i>	<i>3000</i>
<i>К т Тўланадиган счётлар “”</i>	<i>33 000 долл.</i>

Кейинги уч йил давомида мажбурий текширув харажатларини депрессияциялайди: Д-т Депрессияция бўйича харажатлар – депрессияция суммаси 7500 доллар. К-т Жамғарилган депрессияция- (30000/4 = 7500) 7500 Белгиланган тартиб ўзгаргандан кейин навбатдаги текширув 15.02.2014 навбатдаги синов текширув ўтказилди ва бу фирмага 40000 долларга тушди. ҚҚС – 15 %. Стандарт талабларига мувофиқ фирма текширув харажатларини мулк, бино, машина ва асбоб-ускуна сифатида тан олади ва олдинги ўтказилган синов текширув харажатлари “Мулк, машиналар ва ускуналар” дан ҳисобдан чиқарилади ва депрессияция қилинмай қолинган қисми компаниянинг операцион харажатлар сифатида эътироф этилади.

<i>Д т “Мулк, машиналар ва ускуналар” – синов текширув харажатлари</i>	40000 долл.
<i>Д т Тўланган ҚҚС – ҚҚС суммасига</i>	4000
<i>К т Тўланадиган счётлар</i>	44000 долл.
<i>Д т Жамғарилган депрессияция (7500*3)</i>	22500 долл.
<i>Д т Операцион харажатлар</i>	7500
<i>К т “Мулк, машиналар ва ускуналар”</i>	30000

Амалиётда капитал таъмирлаш харажатларини ишлаб чиқариш ёки давр харажатларига киритиш кўрсатилган. Халқаро стандартлар талабаларидан келиб чиқиб, капитал таъмир меҳнат унумдорлиги ошиши ёки маҳсулот сифати яхшиланишига олиб келса, уни “Мулк, машиналар ва ускуналар” қийматида ҳисобга олиш мақсадга мувофиқ, деб ўйлаймиз.

2.2. Асосий воситаларни давомий (узлуксиз) баҳолаш.

Бизга маълумки, активлар моддийлик нуқтаи назаридан иккита турга бўлинади: Моддий активлар ва номоддий активлар. Моддий активлар ўз навбатида иккита гуруҳга ажратилади: Узоқ муддатли моддий активлар ва қисқа муддатли моддий активлар. Ҳозирги амалиётимизда қўлланилиб келинаётган “асосий воситалар” тушунчаси “узоқ муддатли моддий активлар”ларнинг моҳияти ва аниқликларини ўзида мужассамлантириши керак. Хорижий адабиётларда “Оборотдан ташқари активлар”, “узоқ муддатли моддий активлар” атамларидан фойдаланишган. Бизнинг фикримизча, узоқ муддатли моддий активлар таркибини халқаро стандартларга мувофиқлаштирсак, **“Мулк, машина ва асбоб-ускуналар”** атамасини амалиётимизга киритиш мақсадга мувофиқ, деб ўйлаймиз. Ушбу ҳолатлардан келиб чиқиб, бугунги кунда халқаро стандартлар жадал жорий қилинаётган шароитда атамаларни тўғри таржима қилиш, улардан мазмунан тўғри фойдаланиш мақсадга мувофиқ ҳисобланади. Шу боис, инглиз тилидаги “property, plant, and equipment” атамасини ўзбек тилида асосий воситалар деб эмас, балки “Мулк, машина ва асбоб-ускуналар” (ММУ) деб қабул қилишни таклиф этамиз.

16-сон БҲХСда қуйидагича таъриф берилган: **“мулк, машина ва асбоб-ускуналар** – бу моддий активлар бўлиб, қайсики:

- компания томонидан ишлаб чиқариш ёки товарларни жўнатиш,

хизматлар кўрсатиш, ижарага бериш ёки маъмурий мақсадларда фойдаланади;

- бир даврдан ортиқ фойдаланиш кўзда тутилади.”⁷²

16-сон БҲХСда мулк, машина ва асбоб-ускуналарни (ММУ) давомий баҳолаш учун иккита моделдан фойдаланишни кўзда тутади:

бошланғич қиймат бўйича ҳисобга олиш модели;

қайта баҳоланган қиймати бўйича ҳисобга олиш методи.

ММУлар жамғарилган амортизация ва жамғарилган қадрсизланишдан зарар суммаси чегирилган бошланғич қиймати бўйича акс эттирилади. Бу ММУларнинг баланс қиймати ёки қолдиқ қиймати деб аталади. 16-сон БҲХСлари талабларидан келиб чиқадиган бўлсак, ММУларнинг баланс қиймати қуйидагича аниқланади:

ММУларнинг баланс қиймати = ММУларнинг бошланғич қиймати – Жамғарилган амортизация – Жамғарилган қадрсизланишдан зарар

Ушбу ҳолатда алоҳида таъкидлаб ўтиш лозимки, бизнинг амалиётимизда асосий воситаларнинг бошланғич қийматидан жамғарилган амортизация чегирилсада, лекин жамғарилган қадрсизланишдан зарар суммасини чегириш амалга оширилмайди. Шу боис, халқаро стандартларга мувофиқлаштириш мақсадида албатта жамғарилган қадрсизланишдан зарарни ҳисобга олиб бориш мақсадга мувофиқ ҳисобланади.

16-сон БҲХСнинг 16 ва 17-бандларига мувофиқ, ММУлар актив сифатида тан олинганда **“Мулк, машина ва асбоб-ускуналар”** объектлари бошланғич қиймат бўйича баҳоланади:

(а) импорт пошлинаси, сотиб олишдаги қайтарилмайдиган солиқларни ўз ичига олган ҳамда савдо чегирмаси ва қайтарилишлардан ташқари харид нархи;

(б) активларни керакли жойга етказиш ва ташкилот раҳбарияти кўзда тутган мақсадга мувофиқ ҳолда амал қилинишини таъминловчи ҳолатга келтиришга оид тўғридан-тўғри олиб бориладиган ҳар қандай харажатлар;

Буларга киради:

- асосий воситаларни яратиш ёки харид қилиш билан бевосита боғлиқ ходимларни рағбатлантириш харажатлари;

- майдонни тайёрлаш харажатлари;

- ортиш ва тушириш харажатлари;

- монтаж ва ўрнатиш харажатлари;

⁷² 16-МСФО Основные средства. <https://finotchet.ru/articles/138/>

- асбоб-ускуналарни тестдан ўтказиш (синаш натижасида олинган маҳсулотларни сотишдан олинган тушум чиқарилади);

- профессионал хизматлар қиймати.

(с) активларни териш, демонтаж ва объект жойлашадиган участкадаги асосий воситаларни чиқариб ташлаш ва табиий ресурсларни қайта тиклашга оид харажатларнинг бошланғич баҳоланиши, қайсики буларга нисбатан ташкилот ушбу объектларни харид қилишда ёки ушбу давр давомида захираларни ишлаб чиқариш билан боғлиқ бўлмаган мақсадларда маълум давр вақт давомида эксплуатация оқибатида мажбуриятни ўз зиммасига олади.”

ММАлар қайта баҳоланган қиймати бўйича ҳисобга олинганда қуйидаги стандарт қоидаларга амалга қилиниши талаб этилади (2.2-жадвал)

2.2-жадвал⁷³

Мулк, машина ва асбоб-ускуналарни қайта баҳоланган қиймати бўйича акс эттириш тартиб тамойиллари⁷⁴

т.р	Қоидалар	Асос
1	ММУларнинг адолатли (ҳаққоний) қийматини аниқлаш имконияти бўлиши керак	16-сон БҲХС 31-банди
2.	ММУларнинг баланс ва адолатли (ҳаққоний) қиймати ўртасида жиддий фарқ юзага келмаслиги учун қайта баҳолаш етарли даражада мунтазам ўтказилиши керак. Уни ўтказиш сони адолатли қийматининг ўзгаришига боғлиқ бўлади	16-сон БҲХС 34-банди
3.	ММУларнинг адолатли (ҳаққоний) қиймати ҳисобот санасига мувофиқ келиши керак	16-сон БҲХС 31-банди
4.	Ер, завод, бинолар бўйича адолатли (ҳаққоний) қиймати профессионал баҳолаш ташкилотлари томонидан аниқланган бозор қийматига мувофиқ келади. Машина ва асбоб-ускуналар бўйича адолатли (ҳаққоний) қиймати сифатида одатда бозор нархларидан фойдаланади	13-сон БҲХС 16-банди
5.	Қайта баҳолаш амалга оширилганда жамғарилган амортизация ва жамғарилган кадрсизланишдан зарар суммаси тўлиқ асосий воситаларнинг бошланғич қийматининг камайишига олиб борилади, кейин эса ушбу сумма шундай қайта баҳоланадигани унинг қиймати адолатли (ҳаққоний) қийматига тенг бўлиши керак	16-сон БҲХС 35-банди
6.	Адолатли (ҳаққоний) қийматини аниқлаш имконияти бўлмаган ММУлар бўйича амортизация суммасига тузатиш қиймати асосида аниқлашга руҳсат берилади. Бунда ҳаққоний қиймати бошланғич қийматидан жамғарилган амортизацияни айиргандан кейинги қийматини акс эттириш керак	13-сон БҲХС 3 ва 16-бандлари
7.	Агарда ММУларнинг алоҳида объектлари қайта баҳоланса, у ҳолда ушбу объект мансуб бўлган синфдаги бошқа барча ММУлар ҳам қайта баҳоланиши талаб этилади.	16-сон БҲХС 36-банди

⁷³ Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

⁷⁴ Муаллиф томонидан тузилган.

Ушбу қоидаларда таъкидланганидек, ММУларни қайта баҳолаш адолатли (ҳаққоний) қиймати салмоқли ўзгарган вақтда амалга оширилиши талаб этилади. Активларнинг адолатли (ҳаққоний) қийматини аниқлаш 13-сон БҲХС “Адолатли (ҳаққоний) қийматда баҳолаш” стандартида белгиланган қоидаларга мувофиқ амалга оширилади. Ушбу халқаро стандартлар белгилаган қоидаларни амалиётимизда белгиланган қоидаларга таққослайдиган бўлсак, халқаро стандарт ММУларни қайта баҳолаш частотасини корхона ўзлари мустақил белгилаш ҳуқуқини беради. Бунда асосий шарт “активларнинг қолдиқ қиймати билан унинг бозор қиймати ўртасида салмоқли фарқ юзага келиши ёки келмаслиги” бўлиб ҳисобланади. Салмоқли фарқ юзага келдими, ташкилот раҳбарияти албатта активларни қайта баҳолашлари шарт бўлади. Ҳозирги кунда, ушбу тартибни жорий қилиш учун бир қанча йўналишларда ишларни амалга ошириш мақсадга мувофиқ ҳисобланади:

Биринчидан, бизнинг амалиётимизда “адолатли (ҳаққоний) қиймат” тушунчаси ҳали тўлиқ кириб келмаган, ушбу тушунча кенг жорий этилмаган. Адолатли қиймат тушунчасининг ўрнига жорий қиймат тушунчасидан фойдаланилган. Адолатли (ҳаққоний) қийматни аниқлайдиган фаол бозорлар, профессионал баҳолаш билан шуғулланадиган ташкилотлар фаолиятини ривожлантириш керак. МҲХСларига ўтишимиздаги асосий мезон компаниянинг активлари ҳамда мажбуриятларини адолатли (ҳаққоний) қийматда акс эттириб бериш бўлиб ҳисобланади. Биз асосан ҳозирги кунда МҲХСларини тадбиқ этиш ва уни жорий қилишга кўпроқ аҳамият қаратаёпмиз. Шу билан бир қаторда МҲХСларига ўтишнинг асосий унсури бўлган баҳолаш, фаол бозор, биржа ва қимматли қоғозлар бозорини ривожлантириш, молиявий инструментларни ривожлантириш масалаларига ҳам катта эътибор қаратиш лозим.

Иккинчидан, мамлакатимизда белгиланган тартибга мувофиқ, **2014 йил 1 январдан** бошлаб кичик корхоналар уч йилда бир марта, қолган корхоналар асосий воситаларини ҳар йили мажбурий қайта баҳолашлари керак эди. **2021 йил 1 январдан бошлаб асосий воситаларни мажбурий қайта баҳолаш бекор қилинди.** “2021 йил 1 январь ҳолати бўйича асосий фондларни қайта баҳолашни ўтказиш ёки ўтказмасликни - корхона раҳбарияти 2021 йил учун бухгалтерия ҳисоби мақсадлари учун ҳисоб сиёсатига мувофиқ ҳал қилади.” [12] Бундан кўриниб турибдики, халқаро стандартларни жорий қилиш ва

бунинг учун қонуний муҳитни юзага келтириш борасида маълум ишлар амалга оширилмоқда. Ушбу ҳолатдан келиб чиқиб, таъкидлашимиз лозим бўлган фикр шундан иборатки, ММУларни нафақат “1 январь ҳолати бўйича” қайта баҳолаш, балки бу санани ҳам корхоналар ўзлари ҳисоб сиёсатида белгилашлари бўйича ҳуқуқнинг берилиши мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз. Чунки, бозор иқтисодиёти шароитида ММУларнинг маълум бир синфлари адолатли (ҳаққоний) қийматининг ўзгариши частотасини фақат ташкилотнинг ўзи аниқлай олиши мумкин. Буни тепадан туриб топшириқ бериб аниқлаб бўлмайди.

Учинчидан, амалдаги тартибда “Асосий фондларни қайта баҳолашнинг индекс усули статистика органлари томонидан 31 декабрга келиб тайёрланган ва расман республика ОАВда чоп этилган индекслардан фойдаланишни тақозо этади. Асосий воситалар ушбу усул билан қайта баҳоланганда уларнинг бухгалтерия ҳисобида қайта баҳолашни ўтказиш санасидаги ҳолат бўйича қайд этилган эскириш суммаси (*шу жумладан эскириш тўлиқ ҳисоблаб ёзилган объектлар бўйича*) тегишли индексларга кўпайтирилади.” [13] Энди, индекс усулини қўллаш масаласини ҳам ўйлаб кўриш керак. Аниқ корхонадаги мавжуд ММУларнинг ҳар бир синфи адолатли қиймати қанчага ўзгарганлигини давлат даражасида аниқлаш қийин масала, деб ўйлаймиз. Бу борада ҳам ташкилотларга мустақиллик бериш керак. Бозор иқтисодиёти шароитида адолатли (ҳаққоний) қийматни фаол бозор маълумотлари, жумладан товар хом-ашё биржалари, кўчмас мулк биржалари, айнан шу активларга бўлган нархлар (прайслар) тўғрисидаги маълумотлар ёки профессионал баҳолаш билан шуғулланадиган ташкилотлар билан шартнома бўйича уларнинг бажарган ишларида кўрсатилган нархлар асосида белгилаш тартибига ўтишимиз керак. Бу МҲХСларининг талаби, бугунги рақамли бозор иқтисодиётининг талаби шундан иборат, деб ўйлаймиз.

Бугунги кунда 16-сон БҲХС “Мулк, ашина ва асбоб-ускуналар” стандарти талабларидан келиб чиқиб, ташкилотлар ҳисоб сиёсатида ММУларни қайта баҳолашнинг кетма-кетлигини ишлаб чиқиш муҳим аҳамият касб этади. Шу боис, корхона ва ташкилотлар учун ММУларини қайта баҳолаш жараёнини ўтказишда қуйидаги кетма-кетликни тавсия этамиз (2.1-расм):



2.1-расм. ММУларни қайта баҳолаш жараёнини ўтказиш кетма-кетлиги⁷⁵

Ушбу 1-расм маълумотларидан кўриниб турибдики, қайта баҳолаш жараёнини маълум бир кетма-кетликда амалга ошириш мақсадга мувофиқ ҳисобланади. Қайта баҳолашда жараёнини ташкил этиш фақат молия-бухгалтерия соҳасидаги ходимларнинг вазифаси, балки бутун бошқарув тизимининг ҳам вазифасига киради. ММУларнинг адолатли (ҳаққоний) қийматини аниқлаш, активларнинг қадрсизлариниши тестдан ўтказиш каби жараёнлар бу топ бошқарувдаги ходимларнинг ҳам вазифаси ҳисобланади. Агар биз баҳолаш тизимига эътибор бермасак, МҲҲСлари асосида молиявий ҳисобот тузишга эриша олмаймиз. МҲҲСларга ўтишнинг асосий шартларидан бири бу адолатли, яъни ҳаққоний қийматга ўтиш ҳисобланади. Чунки, юқорида таъкидлаганимиздек, молиявий ҳисобот адолатли қийматга асосланади.

16-сон БҲҲС қайта баҳолаш натижаларини бухгалтерия ҳисобида акс эттириш бўйича қоидаларни ҳам мужассамлантирган. Уларнинг асосий мазмун

⁷⁵ Муаллиф томонидан тузилган

моҳиятини қуйидаги 2.3-адвалда расмийлаштирамиз.

2.3-жадвал

16-сон БҲХСларига мувофиқ ММУларни қайта баҳолаш натижаларини бухгалтерия ҳисобида акс эттиришга оид қоидалари⁷⁶

Т.р	Қоидалари	Асос
1	Агарда қайта баҳолаш натижасида активнинг баланс қиймати ошса, бундай ошишнинг суммаси бошқа умумлашган даромадлар сифатида тан олинади ва капиталда “қайта баҳолашдан қийматнинг ошиши бўйича резерви” устунида жамғарилади.	16-сон БҲХС 39-банди
2	Агарда қайта баҳолаш натижасида активнинг баланс қиймати камайса, бундай камайишнинг суммаси фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда тан олинади	16-сон БҲХС 40-банди
3	Агарда олдинги қайта баҳолашда активлар қийматининг камайиши ва кейинги қайта баҳолашда қийматнинг ошиши юз берган бўлса, даставвал фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда олдинги қийматнинг камайиши натижасидаги зарарни қоплаш даражасидаги суммада тан олинади, қийматни ошишидан қолган қисми бошқа умумлашган даромадларда тан олинади	16-сон БҲХС 39-банди
4	Агарда олдинги қайта баҳолашда активлар қийматининг ошиши ва кейинги қайта баҳолашда қийматнинг камайиши юз берган бўлса, ушбу сумма даставвал “қайта баҳолашдан қийматнинг ошиши бўйича резерв”нинг камайишига олиб борилади. Агарда ушбу резерв етмаса, қолган қисми фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда тан олинади	16-БҲХС, 40-банди
5	Қайта баҳоланган актив тугатилган тақдирда “қайта баҳолашдан қийматнинг ошиши бўйича резерв” “тақсимланмаган фойда”га ўтказилиши мумкин.	16-БҲМС 41-банди

ММУларнинг қайта баҳолаш жараёнларини бухгалтерия счетларида акс эттириш тартибини амалий мисолда кўриб чиқайлақ:

“Қурилиш материаллари” АЖ 2016 йил 1 январидан 120 000 минг сўмга станок сотиб олди. Ушбу активнинг хизмат қилиш муддати 10 йил қилиб белгиланган. Станок ҳисоб сиёсатида келтирилган тартибга мувофиқ чизиқли методда амортизацияланади. 2019 йил 31 декабрь ҳолати бўйича унинг адолатли (ҳаққоний) қиймати ошди. Натижада, 16-сон БҲХСлари талабларига кўра унинг қиймати адолатли (ҳаққоний) қиймати даражасида қайта баҳоланиши керак. Унинг адолатли (ҳаққоний) қиймати 85 000 минг сўм миқдорида баҳоланган. Ушбу мисол асосида амалдаги счетлар режасидаги тегишли счетлардан фойдаланиб, ММУларнинг қайта баҳолаш натижаларини

⁷⁶ 16-сон БҲХС асосида муаллиф ишланмаси

бухгалтерия ёзувларида акс эттириш ҳамда 2020 йилда ушбу активга ҳисобланадиган амортизация суммасини аниқлашнинг услубий тартибини тавсия этамиз.

Ушбу услубий тартиб Мулк, машина ва асбоб-ускуналар ҳисобини халқаро стандартларга мувофиқ ҳолда такомиллаштиришга хизмат қилади.

2.3. Асосий воситаларга депресиация ҳисоблаш усуллари

Бу параграфда активларнинг депресиацияси масаласига тўхталиб ўтамиз. Активнинг дересиацияланувчи қиймати унинг бошланғич қийматидан тугатиш қийматини айириш орқали топилади.

Мисол: 01.01.2014 йилда компания А асбоб-ускунанинг бошланғич қиймати 250000 АҚШ долларига тенг. Тугатиш қиймати 8000 АҚШ долларига баҳоланмоқда. А асбоб-ускунанинг фойдали хизмат қилиш муддати 10 йил. У ҳолда объектнинг бир йиллик депресиация суммаси қуйидагича аниқланади: $(250000 - 8000)/10 = 242000/10 = 24200$ долл.

Активларнинг фойдали хизмат муддати 16-сон БҲХСларига мувофиқ унинг қайси депресиация гуруҳига тааллуқлигига кўра 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 тижорий 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 инвестицион сиёсати, эскирган асбоб-ускуналарни алмаштириш графиги ва бошқалар; ер участкалари ва бино алоҳида активлар ҳисобланади ва ҳисобда алоҳида кўрсатилади, ҳолбуки улар бир-биридан ажралмаган ҳолда харид қилиб олинган бўлса-да, ер участкалари муддатсиз ҳисобланади ва уларга депресиация ҳисобланмайди.

Активнинг депресиацияси у фойдаланишга тайёр бўлгач, яъни активнинг жойлашиши ва ҳолати ташкилот раҳбариятининг кўзда тутган мақсадларида фойдаланишни таъминласа, бошланади.

Депресиация ҳисоблаш активнинг тан олинishi тагатилиши билан тугатилади.

Фойдаланадиган депресиация усули ташкилотнинг келгусидаги иқтисодий нафнинг истеъмол қилиниши схемасини акс эттириши лозим.

Активга нисбатан қўлланилувчи депресиация ҳисоблаш усули энг камида молявий йил охирида қайта кўриб чиқилиши лозим ва агар активда мужассамлашган келгусидаги иқтисодий нафнинг кутилаётган истеъмол қилиниши схемасида салмоқли ўзгаришлар аниқланса, бу усул юз берган ўзгаришни қайд этиш учун тўғрилаб олинishi лозим. Бундай тўғриланиш 8-сон БҲХС 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 усули, қолдиқни камайтириш усули ҳамда ишлаб чиқарилган миқдор бирлиги усулини киритиш мумкин. Бир маромда ҳисоблаш методи депресиациянинг доимий суммасини активнинг фойдали хизмат муддати давомида ҳисобланишига айтилади.

Қолдиқни камайтириш усули фойдали хизмат қилиш муддати давомийлигида ҳисобланувчи депресиация суммаси камайтирилишига олиб келади. Ишлаб чиқариш миқдори бирлиги усули кўзда тутилган фойдаланиш ёки кўзда тутилган унумдорликдан келиб чиқиб, депресиация суммасини ҳисоблашга асосланади. Ташкилот қайси усул активларда мужассамлашган иқтисодий нафнинг истеъмол қилинишини энг аниқ ифодаласа, шу усулдни танлайди. Танланган усул келгусидаги иқтисодий нафнинг истеъмол қилиниши схемасида ўзгариш юз берганга қадар кетма-кет у даврдан бу даврда ўтиб қўлланилади (63§).

Бир маромда тақсимлаш усулини (Straight line Method) қўллашда қуйидаги кўрсаткичлар талаб этилади: активнинг бошланғич қиймати, активнинг тугатиш қиймати ва фойдали хизмат қилиш муддати:

$$\text{Депресиация суммаси} = (\text{Таннарх} - \text{тугатиш қиймат}) / \text{фойдали хизмат муддати}$$

Мисол: Б асбоб-ускунанинг бошланғич қиймати 20000 АҚШ доллари,

тугатиш қиймати 2000 АҚШ долларига тенг. Фойдали хизмат қилиш муддати 5 йил. Баҳоланган ишлаб чиқариш қуввати бирликда 100,000.

Биринчи йил 30000 бирлик, иккинчи йил 25000 бирлик, учинчи йил 20000, тўртинчи йил 15000 бирлик, бешинчи йил 10000 бирлик ишлаб чиқарилган.

Йиллик депресиация суммаси = $(20000 - 2000) / 5 = 18000/5 = 3600$ долл.

Беш йиллик натижани қуйидаги жадвалда умумлаштиришимиз мумкин.

2.4-жадвал

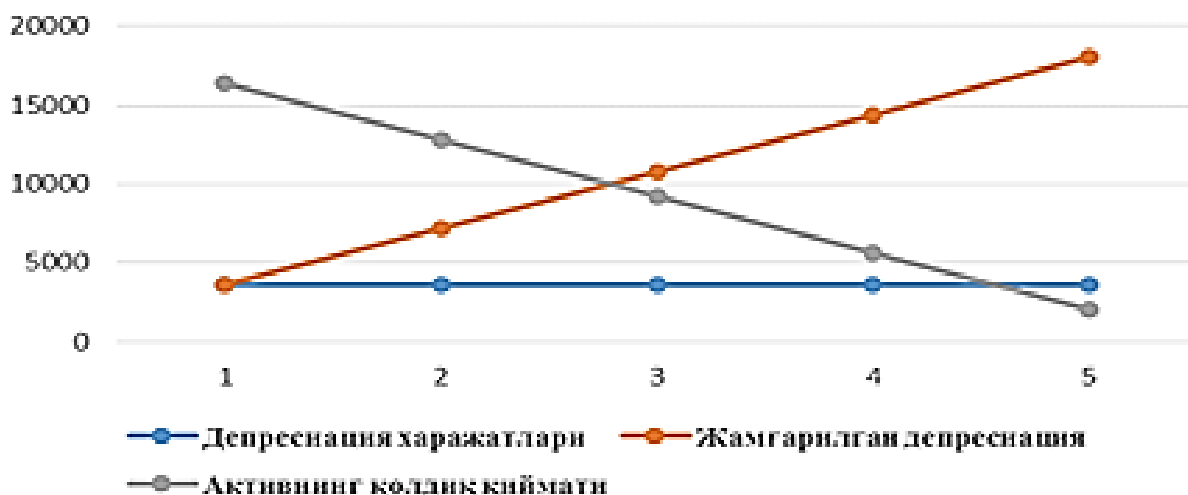
Депресиация суммасини аниқлаш

Йиллар	Депресиация Харажатлари, долл.	Жамғарилган Депресиация (Йил охирида)	Активнинг қолдиқ қиймати (Йил охирида), долл.
Бошланғич таннарх			20000
1	3600	3600	164000
2	3600	7200	12800
2	3600	10800	9200
4	3600	14400	5600
5	3600	18000	2000

Жадвал маълумотларига кўра, (а) ҳар бир йил учун депресиация суммаси ўзгармас бир хил суммани ташкил этмоқда; (б) жамғарилувчи депресиация суммаси ҳар йили ўзгармас бир хил суммага кўпаймоқда; (с) активнинг қолдиқ қиймати айнан шу суммага ҳар йили камаймоқда. Компаниянинг бир маромда тақсимлаш методи ёрдамида жами ҳисоблаган депресиация суммаси 528 648 000 АҚШ долларини ташкил этди.

Бу бир йиллик умумий тушумга нисбатан 6 %ни ташкил этади.

**Бир маромда тақсимлаш методи
(Straight line Method)**



2.2-расм. Бир маромда тақсимлаш усули бўйича депресиация ҳисоблаш

Ишлаб чиқарилган миқдор бирлиги усули (Units-of-Production Method) депресиация харажатлари баҳоланган ишлаб чиқариш қуввати бирлигига боғлиқ бўлади.

Депресиация даражаси = (Таннарх – Тугатиш қиймати) / ишлаб чиқариш қуввати, бирликда Депресиация суммаси = Депресиация даражаси × йил давомида ишлаб чиқарилган маҳсулот бирлиги

Бу формуладаги кўрсаткичлар қийматини қўйсак, депресиация даражаси келиб чиқади. Депресиация даражаси = $(20000 - 2000) / 100000 = 18000/100000 = 0.18$ долл. Йиллик депресиация суммасини топиш учун ҳар йили ишлаб чиқарилган маҳсулот бирлигини депресиация даражасига кўпайтириш талаб этилади.

Депресиация суммаси (биринчи йил) = $0.18 \times 30000 = 5400$ долл.

Ҳисоб-китоб натижаларини қуйидаги жадвалда расмийлаштирамиз.

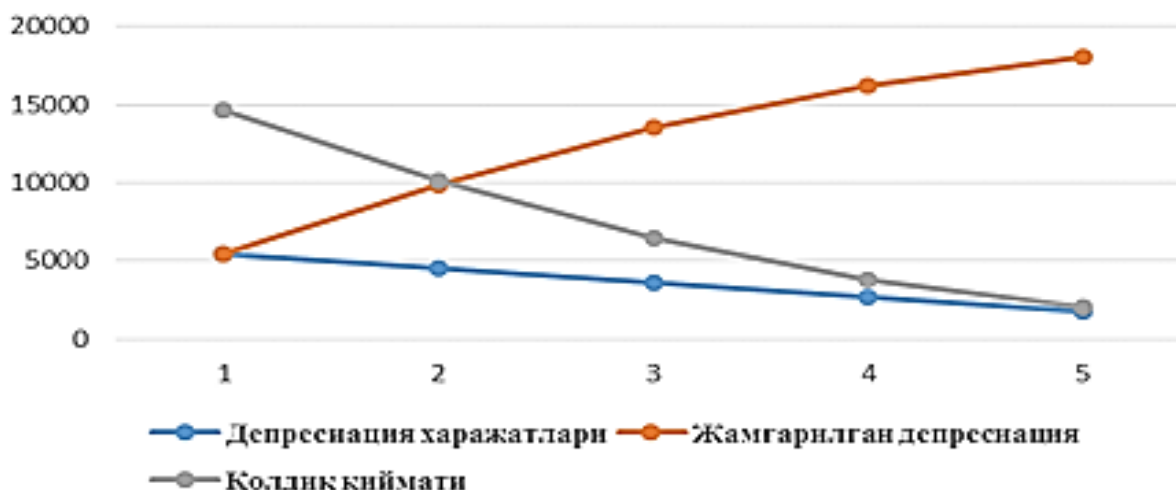
2.5-жадвал

Депресиация суммасини аниқлаш

Йиллар	Депресиация Харажатлари, долл.	Жамғарилган Депресиация (Йил охирида)	Активнинг қолдиқ қиймати (Йил охирида), долл.
Бошланғич таннарх			20000
1	$0,18 \times 30000 = 5400$	5400	14600
2	$0,18 \times 25000 = 4500$	9900	10100
2	$0,18 \times 20000 = 3600$	13500	6500
4	$0,18 \times 15000 = 2700$	16200	3800
5	$0,18 \times 10000 = 1800$	18000	2000

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, у бевосита ишлаб чиқариш ҳажмига тўғридан-тўғри боғлиқ бўлади.

Ишлаб чиқарилган миқдор бирлиги методлари (Units-of-Production Method)



2.3-расм. Ишлаб чиқарилган миқдор бирлиги усули бўйича депресиация ҳисоблаш

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 нисбатан бир маромни сақлаб қолади.

Тезлаштирилган депресиациянинг иккита усули: сум-рақам ва қолдиқни камайтириш усуллари эътироф этилади.

Сум- рақам (Sum of the years – Digits Method) усулида ҳар бир йил учун депресиация харажатлари бошланғич таннархдан тугатиш қиймат чегирилгандан кейинги суммани доминатор ва номератор рақамлари асосида тақсимлашга асосланади.

Доминатор юқоридаги мисолда қуйидагича ҳисобланади:

$$5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 15.$$

Фойдали хизмат қилиш муддати катта бўлганда доминаторни қуйидаги формула орқали ҳисоблаш мақсадга мувофиқ.

$$S = n((n+1)/2), \text{ бунда } n - \text{ активнинг фойдали хизмат қилиш муддати.}$$

$$S = 5((5+1)/2) = 15 \text{ га тенг.}$$

Номератор ҳар бир йил бўйича 5, 4, 3, 2 ва 1 ни ташкил этади.

Депресиация 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.

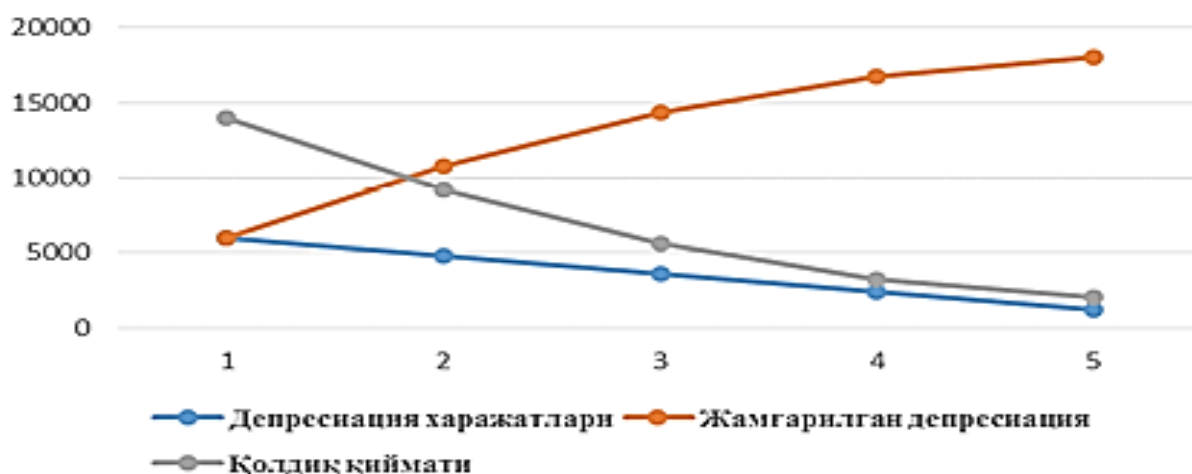
2.6-жадвал

Депресиация суммасини аниқлаш

Йиллар	Депресиация Харажатлари, долл.	Жамғарилган Депресиация (Йил охирида)	Активнинг қолдиқ қиймати (Йил охирида), долл.
Бошланғич таннарх			20000
1	$5/15 \times 18000 = \$6000$	\$6000	14000
2	$4/15 \times 18000 = \$4800$	10800	9600
2	$3/15 \times 18000 = \$3600$	14400	5600
4	$2/15 \times 18000 = \$2400$	16800	3200
5	$1/15 \times 18000 = \$1200$	18000	2000

Жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, сум-рақам усулида бир текисда тақсимлаш усулига нисбатан депресиация харажатлари активдан фойдаланишнинг дастлабки йилларида кейинги йилларга нисбатан салмоқли миқдорни ташкил этмоқда.

**Сум- рақам
(Sum of the years – Digits Method)**



2.4-расм. Сум-рақам методи бўйича депресиация ҳисоблаш

Қолдиқни камайтириш (Declining-balance depreciation) методи бир текисда тақсимлаш усулидаги депресиация даражасига нисбатан

тезлаштирилган даражани кўллаш орқали амалга ошади. Депресиация суммаси қолдиқ қийматиغا нисбатан ҳисобланади. Юқоридаги мисолда актив 5 йил хизмат қилиши кўзда тутилганлиги муносабати билан йиллик депресиация даражаси 20 %ни ташкил этади ($1/5 \times 100\%$). Тезлаштирилган депресиация даражасини топиш учун ушбу 20 %лик даража 2 га кўпайтирилади, яъни 40 % бўлади ($2 \times 20\%$).

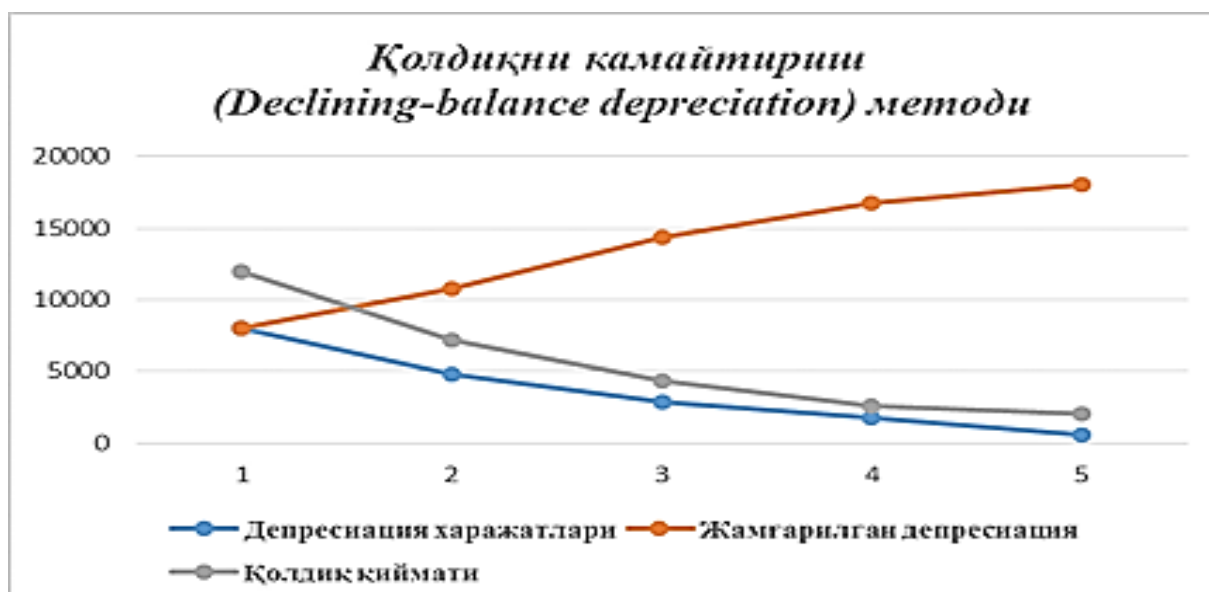
Ҳисоб-китоб натижаларини қуйидаги жадвалда расмийлаштирамиз.

2.7-жадвал

Депресиация суммасини аниқлаш

Йиллар	Депресиация Харажатлари, долл.	Жамғарилган Депресиация (Йил охирида)	Активнинг қолдиқ қиймати (Йил охирида), долл.
Бошланғич таннарх			\$20000
1	$(20000 \times 40\%) / 100 = \8000	\$8000	12000
2	$(12000 \times 40\%) / 100 = \8000	10800	7200
2	$(7200 \times 40\%) / 100 = \8000	14400	4320
4	$(4320 \times 40\%) / 100 = \8000	16800	2592
5	$2592 - 2000 = 592$	18000	2000

Жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, бешинчи йилда қолдиқни камайтириш усулида давом этсак, депресиация суммаси 1037 ($2592 \times 40\%$) долл. бўлиши керак. Лекин, 2000 долл. тугатиш қиймат қолишини ҳисобга олсак, 1037 долл.га эмас, балки 592 ($2592 - 2000$) долл. депресиация суммаси ҳисобланса, етарли. Шу боис, 5-йилда депресиация суммаси 592 долл. ни ташкил этади.



2.5-расм. Қолдиқни камайтириш усули бўйича депресиация ҳисоблаш

“Мулк, машиналар ва ускуналар” кадрсизланганда ёки узатилганда учинчи томондан бериладиган компенсация олишга қаратилган бўлса, мажбурий тартибда фойда ва зарарларга киритилади.

“Мулк, машиналар ва ускуналар” баланс қийматининг тан олинishi мажбурий тартибда тугатилади: (а) чиқарилиши бўйича; ёки (б) унинг эксплуатацияси ёки чиқарилишидан келгусида ҳеч қандай иқтисодий наф кўрилмаса.

“Асосий воситалар” объектларининг тан олинishi, тугатилиши муносабати билан юзага келган фойда ва зарарлар мажбурий тартибда ушбу объект тан олинishi тугатилишидаги фойда ва зарарларга киритилади. Фойдани тушум сифатида таснифлаш таъқиқланади.

“Мулк, машиналар ва ускуналар” объектларининг 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 мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар учун қуйидаги ахборотлар аниқлаштирилиши шарт:

(а) Ялпи баланс қиймати асоси; (б) фойдаланилган депресиация ҳисоблаш методлари; (с) қўлланилган фойдали хизмат муддати ёки депресиация нормалари; (д) ялпи баланс қиймати ва жамғарилган депресиация (кадрсизланишдан кўрилган жамғарилган зарар) (е) ҳисобот даври бошида ва охирида баланс қиймати (i) келиб тушиши; (ii) чиқарилиши; (iii) корхонани бирлаштиришдан харид қилиниши; (iv) стандартнинг 31, 39 ва 40-параграфларида кўзда тутилган тарзда қайта баҳолаш натижасида юзага келган қийматнинг кўпайиши ёки камайиши; (v) 36-сон БҲХСга мувофиқ фойда ва зарарларда тан олинган кадрсизланишдан кўрилган зарар; (vi) 36-сон БҲХСга мувофиқ фойда ва зарарларда қопланувчи кадрсизланишдан 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 келувчи соф курс фарқи; (ix) бошқа ўзгаришлар (73§).

Молиявий ҳисоботда бундан ташқари мажбурий тартибда қуйидагилар ҳам аниқланиши шарт: (а) Кафилликка берилган ва мажбурият таъминоти бўлган “Мулк, машиналар ва ускуналар” мавжудлиги, мулк ҳуқуқининг

чегараланганлик даражаси ҳамда қиймати; (b) объектларини қайта жиҳозлашда унинг баланс қийматида тан олинган харажатлар; (c) “Мулк, машиналар ва ускуналар” харид қилишда шартнома мажбуриятлари суммаси; (d) фойда ва зарарларга киритилган, агар улар тўғридан-тўғри фойда ва зарарларда аниқланмаган бўлса, мулк, машиналар ва асбоб-ускуналар объектларининг қадрсизланиши, йўқолиши ва узатилишида учинчи томон тақдим этувчи компенсациялар.

Депрессияция усуллари ва активлар фойдали хизмат усули баҳоланиши профессионал мушоҳада предмети ҳисобланади. Мос равишда қабул қилинган усуллар, фойдали хизматнинг ҳисобдаги муддатлари ва депрессияция меъёрлари тўғрисидаги ахборотлар молиявий ҳисобот фойдаланувчиларига раҳбарият томонидан танланган сиёсатни таҳлил қилиш ва бошқа ташкилотлар билан қиёслаш имконини беради.

Агар “Мулк, машиналар ва ускуналар” қайта баҳолаш қийматида акс этирилса, қуйидаги ахборотлар аниқлаштирилиши керак: (a) қайта баҳолаш ўтказилган ҳолатдаги сана; (b) холис баҳоловчининг иштироки; (c) объектнинг адолатли қиймати миқдорини ҳисоблашда қўлланилувчи усуллар ва салмоқли рухсатлар; (d) “Мулк, машиналар ва ускуналар” объектларининг адолатли қиймати актив бозоридаги амалдаги нархлар асосида ёки унча вақт ўтмаган боғлиқ бўлмаган томон билан тузилган бозор битими ёки бошқа баҳолаш усуллари ёрдамида аниқланганлик даражаси; (e) ҳар бир қайта баҳоланган “Мулк, машиналар ва ускуналар” классига бўйича у бошланғич қийматда ҳисобга олингандаги баланс қиймати; (f) давр давомида ўзгаришини акс этирувчи қайта баҳолашдаги ўсиш ҳамда акциядорлар ўртасида қолдиқни тақсимлашдаги ҳар бир чегараланиш.

Халқаро стандартлар ва тажрибалар мувофиқ “Мулк, машиналар ва ускуналар” нинг бухгалтерия ҳисоби қуйидаги босқичларда амалга оширилади: 1) “Мулк, машиналар ва ускуналар” ни активлар таннархи капиталлашувига кўра идентификациялаш. Бунда уларни қуйидаги гуруҳларга ажратиш мумкин: а) ер ва ерни ободонлаштириш; б) бино ва иншоотлар; машина ва бошқа асбоб-ускуналар в) ўз кучи билан қурилган активлар; г) бепул олинган активлар. 2) “Мулк, машиналар ва ускуналар” нинг ҳақиқий таннархини унинг хизмат қилиш муддатига тақсимлаш (депрессияция); 3) бу активларнинг фойдаланиш ва сақлаб туриш билан боғлиқ харажатлари, қайта баҳоланиш, тасарруф қилиниш (сотилиш, тугатилиш ва бошқа чиқарилишлар)

жараёнларини ҳисобларда тўғри акс эттириш.

Халқаро амалиётда мулк (ep), бино, машина ва асбоб-ускуналар тасарруфи (disposals) тушунчаси киритилган. Бу мулкдан мақсадга мувофиқ ҳолда фойдаланиш, ижарага бериш, заруратга кўра сотиш, тугатиш ёки қонунда рухсат берилган бошқа чиқарилишларини қамраб олади. Мамлакатимиз амалиётида ҳуқуқий маънода қўлланилса ҳам, лекин соҳага доир адабиётларда тасарруф атамаси киритилмаган. Бу атамадан бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи мақсадаларида ҳам фойдаланиш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз.

Хорижий амалиётда мулк (ep), бино, машина ва асбоб-ускуналарни сотишдан ёки бошқа тугатишларда фойда олинса, “асосий бўлмаган тушумлар (Gains)” ларда, агарда зарар олинадиган бўлса, “оддий фаолият билан боғлиқ бўлмаган харажатлар (Losses)” да тан олиниш қайд қилинган.

Фикримизча, юқорида халқаро стандартлар, хорижий тажрибаларни тадбиқ этиш асосида миллий стандартларни мувофиқлаштириш борасида қилинган хулосалар назарий ҳамда амалий аҳамият касб этади. Миллий стандартларда мулк, машиналар ва асбоб-ускуналарни сотишдан фойда олинса, “асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадлар”, зарар кўрилса “бошқа операцион харажатлар” да ҳисобга олиниши кўзда тутилган. Бу атамаларни ҳам мувофиқлаштириш мақсадга мувофиқ.

Юқорида халқаро стандартлар, хорижий тажрибаларни тадбиқ этиш асосида миллий стандартларимизни мувофиқлаштириш борасида қилинган хулосалар назарий ҳамда амалий аҳамият касб этади, деб ўйлаймиз. фаолияти билан боғлиқ бўлмаган харажатлар (Losses)» да тан олиниш қайд қилинган. Миллий стандартларимизда Мулк, Машиналар ва Асбоб ускуналарни сотишдан фойда олинса «асосий фаолиятдан олинган бошқа даромадлар», зарар кўрилса «бошқа операцион харажатлар» да ҳисобга олиниши кўзда тутилган. Бу атамаларни ҳам мувофиқлаштириш мақсадга мувофиқ деб ўйлаймиз.

Компанияда молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботдаги маълумотларни асосий воситалар ҳаракатини акс эттирувчи маълумотлар билан қиёслаб чиқилади. Бунинг учун эса “Мулк, машиналар ва ускуналар” ҳаракатига оид ички ҳисобот тузиш мақсадга мувофиқдир (2.5-жадвал)

Мулк, машиналар ва ускуналар тўғрисида ички ҳисобот

Кўрсаткичлар номи	Сатр коди	Ҳисобот йили бошига	Ҳисобот йили охирига
1	2	3	4
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 транспортлари	023		
Автотранспорт воситалари	024		
Машина ва асбоб-ускуналар	025		
Мебель, офис жиҳозлари ва ускуналари	026		
Жамғарилган депрессияция	030		
Мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар баланс қиймати (020-030)	040		
Ўрнатилмаган асбоб-ускуналар	050		
Тугалланмаган капитал қўйилмалар	060		

Компания молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботдаги маълумотларни асосий воситаларнинг ҳаракатини акс эттирувчи маълумотлар билан солиштириб чиқади. Бунинг учун эса Мулк, машиналар ва ускуналар ҳаракатига оид ички ҳисобот тузилиши мақсадга мувофиқ (2.6- жадвал).

Мулк, машиналар ва ускуналар тўғрисида ички ҳисобот⁷⁷

Кўрсаткичлар номи	сатр	Бино ва иншо отла р	Машина ва асбоб- ускунала р	Транс порт восита лари	Тугалла нмаган қурили ш	жами
1	2	3	4	5	6	7
Давр бошида бошланғич қиймати	010	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Харид	020	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
Қайта баҳолаш	030	XXX	XXX	XXX	-	XXX
Чиқарилиши (тасарруф этилиши)	040	XXX	XXX	XXX	-	XXX
Тугаланмаган қурилиш ўтказилди	050	XXX			(XXX)	
Давр охирида бошланғич қиймат (31.12.19) (010+020+030+(-)040+(-)050)	060	XXX	XXX	XXX	-	XXX
Давр бошида жамғарилган депресиация ва кадрсизланиш (01.01.19)	070	XXX	XXX	XXX	-	XXX
Хатоларни тўғирлаш	080		XXX			XXX
Йил бўйича депресиация	090	XXX	XXX	XXX		XXX
Қайта баҳолашда депресиацияга тўғрилашлар	100	XXX	XXX	XXX		XXX
Қадрсизланишдан зарар 31.12.19	110		XXX			XXX
Жами 31.12.19 (070+(-)080+090+(-)110)	120	XXX	XXX	XXX		XXX
Давр бошида қолдиқ баланс қиймати (010-070)	130	XXX	XXX	XXX		XXX
Давр охирида қолдиқ баланс қиймати (060-120)	140	XXX	XXX	XXX		XXX
Таққослаш: Давр охирида молиявий ҳолат тўғрисида ҳисобот маълумотлар бўйича (01.12.19)	150	XXX	XXX	XXX		XXX

⁷⁷ Муаллиф томонидан қайта ишлаб чиқилган

II боб бўйича хулоса

1. Халқаро амалиётда мулк (ер), бино, машина ва асбоб-ускуналар тасарруфи (disposals) тушунчаси киритилган. Бу мулкдан мақсадга мувофиқ фойдаланиш, ижрага бериш, керак бўлса сотиш, тугатиш ёки қонунда рухсат берилган бошқа чиқарилишларини қамраб олади. Мамлакатимиз амалиётда ҳуқуқий маънода қўлланилса ҳам, лекин соҳага доир адабиётларда тасарруф атамаси киритилмаган. Шунингдек тартибга солувчи услубий қоидаларни меъёрий-ҳуқуқий асосларга мувофиқлаштириш тартибида амалга оширилади.

2. Халқаро стандартда эҳтиёт қисмлари ва сервис асбоб-ускуналари одатда захира сифатида ҳисобга олиниши ва истеъмол қилиниши мобайнида фойда ва зарарларда тан олиниши қайд этилган. Бироқ, агар ташкилот йирик эҳтиёт қисмлари ва резервдаги асбоб-ускуналардан бир даврдан ортиқ даврда фойдаланишни кўзда тутса, “асосий восита” сифатида тавсифланади. Аналогик тарзда, агар эҳтиёт қисмлари ва сервис асбоб-ускуналари “Асосий восита” объектларини эксплуатация қилиш билан боғлиқ ҳолда фойдаланилган тақдирда “Асосий восита” сифатида ҳисобга олинишини тартибга солишни такомиллаштириш лозим.

3. Активга нисбатан қўлланилувчи депресиация ҳисоблаш усули энг камида молиявий йилнинг охирида қайта кўриб чиқилиши лозим ва агар активда мужассамлашган келгусидаги иқтисодий нафнинг кутилаётган истеъмол қилиниш схемасида салмоқли ўзгаришлар аниқланса, бу усул юз берган ўзгаришни қайд этиш учун тўғриланиб олинишини мувофиқлаштириш кўзда тутилади.

III боб. АСОСИЙ ВОСИТАЛАР АУДИТИНИ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР АСОСИДА ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

3.1. Асосий воситалар аудитининг амалдаги ҳолати ҳамда уларни халқаро стандартларга мослаштириш муаммолари

Асосий воситаларни аудиторлик текширувидан ўтказиш жараёнида мижоз-хўжалик юритувчи субъект фаолиятида умумий аудитнинг бир қисми ҳисобланади. Унинг мақсади молиявий ҳисоботнинг асосий воситалар бўлими ишончлилиги ҳақида фикр шакллантириш ва корхонада асосий воситалар билан боғлиқ муомалаларни ҳисобга олиш ҳамда солиққа тортиш услубиёти ташкил этиш жараёнининг Ўзбекистон Республикасида амалдаги меъёрий ҳужжатларга мувофиқлигини белгилашдан иборат.

Р.Дўстмуратовнинг⁷⁸ фикрича, “Асосий воситалар аудити аудиторлик текширувининг муҳим объектларидан бири бўлиб, унда ўрганилувчи масалалар кенг қамровли ва уларни қуйидагича умумлаштириш мумкин:

- асосий воситалар мавжудлиги ва сақланиш ҳолати назоратини таъминлаш (объектларни асосий воситалар қаторига киритишнинг тўғрилиги);
- асосий воситаларнинг тўғри таснифланиши;
- асосий воситаларнинг таҳлилий ҳисоби ва асосий воситалар учун моддий жавобгарликни ташкил этиш; аналитик ва синтетик ҳисоб ҳамда ҳисобот маълумотларининг мослиги);
- асосий воситалар кирими ва чиқимига доир муомалаларни дастлабки ҳужжатлаштириш ҳамда ҳисобда акс эттириш;
- асосий воситалар кирими ва чиқимига доир муомалаларни синтетик ҳисоб регистрларида акс эттириш;
- асосий воситалар кирими ва чиқимига доир муомалаларни солиққа тортиш;
- асосий воситаларга амортизация ҳисоблаш ва ҳисобда акс эттириш (асосий воситаларнинг фойдали хизмат қилиш муддатини аниқлашнинг тўғрилиги);
- амортизация ҳисоблаш усулларида фойд қўланишнинг қонунийлиги ва тўғрилиги;
- жадаллаштирилган амортизация усулини қўллашнинг мақсадга

⁷⁸ Дўстмуратов Р.Д. Аудиторлик фаолияти: назария, услубиёт ва амалиёт. Монография - Т.: Молия, 2007. - 276 б.

мувофиқлиги;

- амортизация ажратмалари ҳисоб-китобларининг тўғрилиги;
- амортизация ажратмаларини ҳисобда акс эттиришнинг тўғрилиги;
- асосий воситаларни тиклаш – таъмирлаш, замонавийлаштириш ва қайта жиҳозлашни ҳисобда акс эттириш (муомалаларни ҳужжатларда расмийлаштириш).

Асосий воситалар аудитига оид масалалар бошқа муаллифнинг фикрича, қуйидагиларни ўз ичига олади:

- таъмирлаш харажатларини таннархга киритишнинг тўғрилиги;
- асосий воситаларни қайта жиҳозлаш ва модернизациялашга доир муомалаларни ҳисобга олиш;
- асосий воситалар корхона бухгалтериясидаги синтетик ва аналитик ҳисоби ҳолатини баҳолаш;
- белгиланган қоидаларга мувофиқ корхонанинг ўзига қарашли (0110-0199 счётлар), жорий тартибда ижарага олинган ва молиявий лизинг асосида олинган асосий воситаларни сақлаш жойларида моддий жавобгар шахслар бўйича ҳисобга олишнинг ташкил этилишини баҳолаш;

- корхонанинг ўзига тегишли ва молиялаштирилувчи лизинг асосида олинган асосий воситалар бўйича йиллик эскириш ҳисобланиши тўғрилигини текшириш (0211-0299 счётлар). Чунки бу маълумотлар реализация қилинадиган маҳсулот (иш, хизмат)лар таннархи (2010, 2310, 2510, 2710 счётлар дебети) шаклланиши билан боғлиқ бўлиб, натижада корхонанинг молиявий кўрсаткичлари (баланс фойдаси ёки зарари) ва бюджетга тўланувчи фойда (даромад) солиғи миқдorigа таъсир этади”.

Фикримизча, асосий воситалар аудиторлик текширувига оид масалаларни қуйидагилар билан тўлдириш мақсадга мувофиқ:

- асосий воситалар сотиб олинishi ва ҳисобдан чиқарилиши ҳамда уларни юридик ва жисмоний шахслардан ижарага олиш билан боғлиқ муомалалар бўйича солиқ қонунчилигига риоя этилишини текшириш;
- асосий воситаларни хўжалик ва пудрат усулларида (капитал ёки жорий) таъмирлаш харажатларини ҳисобга олишнинг корхонада амал қилаётган тартиби, корхонада бир йилга қабул қилинган ҳисоб юритиш сиёсатидан келиб чиққан ҳолда баҳолаш ва текшириш (асосий воситаларни таъмирлаш учун захирага маблағ ажратиш механизmidан фойдаланиб ёки фойдаланмай);
- агар аудитор билан тузилган шартномада келишилган бўлса, корхонада

асосий воситалардан фойдаланишни вақт оралиғи ва қуввати бўйича корхонанинг ишлаб чиқариш хусусиятларини ҳисобга олган ҳолда ташкил қилиш;

- асосий воситаларни баҳолаш ва қайта баҳолаш натижаларини текшириш.

Аудитор бундай асосий масалаларни ўрганиб, уларга аудиторлик ҳисоботининг ташкилий қисмида баҳо бериши ва йўл қўйилган хатолар ҳамда ҳисобнинг белгиланган қоидаларидан четга чиқиш ҳолатларини бартараф этиш бўйича таклифлар бериши лозим. Асосий воситалар аудитининг асосий вазифалари қуйидагилардан иборат: асосий воситалар таркиби, сақланиши ва ишлаш шароитларини тадбиқ этиш; асосий воситаларнинг ички назорати ва ҳисобини баҳолаш; асосий воситалар ҳаракати бўйича операцияларни тўғри ҳужжатлаштириш ва ҳисобга олиш; амортизация ва унинг бухгалтерия ҳисобида тўғри акс эттирилиши; асосий воситаларни сотиб олиш ва тасарруф этиш бўйича харажатларни тўғри акс эттириш; асосий воситаларни тўғри ва ўз вақтида инвентаризация қилиш ва бошқалар.

Текширилаётган “Ўзбекнефтгаз” АЖ ва “Қурилишматериаллари” АЖда асосий воситаларнинг такрор ишлаб чиқариш ҳолати қуйидаги кўрсаткичлар ёрдамида таҳлил қилинди: асосий воситаларнинг оддий такрор ишлаб чиқариш коэффиценти; асосий воситаларнинг кенгайтирилган такрор ишлаб чиқариш коэффиценти; асосий воситаларнинг янгиланиш коэффиценти; асосий воситаларнинг ўсиш коэффиценти; асосий воситаларнинг тугатилиш коэффиценти; асосий воситаларнинг янгиланиш интенсивлиги коэффиценти.

Асосий воситаларни аудиторлик текширувидан ўтказишда trend тенгламаси, корреляцион ва регрессион таҳлил ва Кластер таҳлили асосида динамика қаторларининг уйғунлашуви сингари статистик усуллардан фойдаланиш асосида мураккаб расмийлаштирилган таҳлилий амаллардан фойдаланиш орқали самарадорликка эришиш мумкин⁷⁹. Динамика қаторидаги кўрсаткичларни таҳлилий мослаштириш усулини аудитда қўллаш динамика қаторининг асосий тенденциясини энг яхши акс эттирувчи математик функциядан фойдаланишга асосланган ҳолда ўрганилаётган кўрсаткичнинг назарий даражаларини (масалан, маблағларнинг қайтарилишини) аниқлашдан

⁷⁹ Hay D. C., W. R. Knechel, and N. Wong (2006) «Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes» Contemporary Accounting Research 23,141–191.

иборат.

Олинган тенглама асосан аудитор ўрганилаётган кўрсаткич даражасининг нуқтаси ва прогнозларини амалга оширади. Муайян ишлаш кўрсаткичига таъсир этувчи омилларни аниқлаш мақсадида аудитор статистик гуруҳлардан фойдаланиши мумкин⁸⁰.

Аудит асосий воситаларнинг бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва солиқ ҳисобини яхшилаш, мавжуд камчиликларни аниқлаш, тузатиш, ўрганилаётган хўжалик юритувчи субъектда асосий воситалардан самарали фойдаланиш жараёнини оптималлаштиришга ёрдам беради.

Аудит жараёнида аудиторлик ташкилотларида таҳлилий амалларни қўллаш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз.

Аудитор асосий воситалар таркиби, турлари ва динамик ўзгаришларини аудит қилганда молиявий таҳлилнинг асосий вазифаларини белгилаб олиши зарур, яъни:

асосий воситаларнинг таркибий тузилишини тадбиқ этиш ва уларга баҳо бериш;

асосий воситалар турлари (актив ва пассив асосий воситалар, фойдаланиш ва консервациядаги асосий воситалар, шахсий ва ижарадаги асосий воситалар) ҳолатини баҳолаш;

акционерлик жамиятларининг асосий воситалар турлари бўйича таъминланганлигини тадбиқ этиш;

асосий воситалар таркиби ва тузилиши бўйича ўтган ва бошқа йилларга нисбатан тезкор ўзгаришларга баҳо бериш.

асосий воситалар техник ҳолати кўрсаткичлари (асосий воситаларнинг яроқлилик ва эскириш даражаси)ни аниқлаш ва баҳо бериш;

асосий воситаларнинг амалий кўрсаткичлари (асосий воситаларнинг янгиланиш ва чиқиб кетиш коэффиценти)ни аниқлаш ва баҳо бериш;

асосий воситалар ҳолат ва ҳаракат кўрсаткичларининг динамик ўзгаришларига баҳо бериш.

Юқоридаги масалаларни ҳал этиш учун аудитор келтирилган ахборот манбаларидан фойдаланади (3.1-расм).

Аудит халқаро стандартлар талаблари ва тавсияларига мувофиқ,

⁸⁰ Francis J. R. and D. J. Stokes (1986) «Audit Prices, Product Differentiation, and Scale Economies: Further Evidence from the Australian Market» Journal of Accounting Research 24(2) Autumn, 383- 393.

топширик шартлари бўйича келишилгандан сўнг молиявий ҳисоботларнинг аудити бир неча параллель босқичлардан иборат:

- умумий стратегияни аниқлаш;
- моддий манфаатдорликни аниқлаш;
- ишлаб чиқиш ва зарур ҳолларда аудит режасини қайта ўрганиб чиқишни ўз ичига олган аудитни режалаштириш (риискларни баҳолаш тартибларини режалаштириш, кейинги аудиторлик муолажаларини режалаштириш);
- риискларни баҳолаш тартибларини, кейинги аудиторлик тартиботлари (назорат ва молиявий амаллар тестлари), баҳоланган риискларга қарши қаратилган қўшимча амалларни, амаллар натижаларини баҳолашни амалга ошириш (аудиторлик далиллари);
- ташкилот раҳбарияти ва мулкдорининг вакиллари билан ахборотлашган ўзаро муносабатлар.

Корхонанинг ҳисоб сиёсати, корхонанинг ҳисоб сиёсати тўғрисида буйруқ	Раҳбарнинг буйруқлари	Бош китоб	Таъмирланган, реконструкция қилинган, модернизация қилинган асосий
асосий воситаларни қабул қилиш-топшириш (ички силжиш) далолатномаси (накладной) (АВ-1-шакл)	таъмирланган, қайта жиҳозланган ва замонавийлаштирилган объект ларни қабул қилиш-топшириш далолатномаси (АВ-2-шакл)	Инвентаризация комиссиясини тайинлаш тўғрисида буйруқ	асосий воситаларни ҳисобга оладиган инвентар карточка (АВ-6-шакл)
асосий воситаларни ҳисобдан чиқариш далолатномаси (АВ-3-шакл)	автотранспорт воситаларини ҳисобдан чиқариш далолатномаси (АВ-4-шакл)	асосий воситаларни ҳисобга олувчи инвентарь карточкалар рўйхати (АВ-7-шакл);	асосий воситалар ҳаракатини ҳисобга олувчи карточка (АВ-8-шакл)
асосий воситаларнинг инвентарь рўйхати (ишлатиш жойлари бўйича) (АВ-9-шакл)	Асосий воситаларни инвентаризация қилиш натижалари (инв-18-шакл)	Асосий воситалар объектини қабул қилиш-топшириш акти (АВ-1-шакл)	Таъмирланган, реконструкция қилинган, модернизация қилинган асосий воситаларни қабул қилиш-топшириш тўғрисидаги далолатнома (АВ-3-шакл)
асосий воситаларнинг инвентарь рўйхати (ишлатиш жойлари бўйича) (АВ-9-шакл)	Асосий воситаларни инвентаризация қилиш натижалари (инв-18-шакл)	Ускунани монтажга қабул қилиш-узатиш далолатномаси (АВ-15-шакл)	Ускунанинг аниқланган нуқсонлари тўғрисидаги АКТ (АВ-16-шакл)

3.1-расм. Асосий воситалар аудитининг ахборот манбалари⁸¹

Юқоридаги босқичларнинг натижаси якуний ҳужжат - аудиторлик

⁸¹ Муаллиф томонидан тизимлаштирилган

ҳисоботини раҳбариятга ва мулкдор вакилларга тайёрлаш ва тақдим этиш ҳисобланади.

Бу босқичларда аудиторлик ташкилоти ўз ишининг ички сифат назоратини амалга оширади.

Асосий воситалар аудитининг юқорида қайд этилган босқичлари қуйидаги стандартлар билан тартибга солинади:

- миждоз билан алоқаларни ўрнатиш ва сақлаб қолиш мумкин бўлган шарт-шароитлар таҳлили 3-сон “Аудитни режалаштириш” номли АМС га мувофиқ амалга оширилади;

- аудиторлик топшириғининг шартлари эса, 210-сон “Аудиторлик шартномаси шартларини мувофиқлаштириш” номли АХСга мувофиқ келишилади;

- молиявий ҳисобот текширишда аудиторга қўйиладиган умумий талаблар 200-сон “Мустақил аудиторнинг халқаро стандартларга мувофиқ умумий вазифалари ва аудиторлик текширувини ўтказиш” номли АХСга мувофиқ бажарилади;

Молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш (умумий стратегия ва аудит режасини ишлаб чиқиш), шунингдек, моддий манфаатдорликни аниқлаш бўйича умумий талаблар 300-сон “Молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш” номли АХС ва 320-сон “Аудитни режалаштириш ва ўтказишда моддий манфаатдорлик” номли АХСда белгиланган.

Бузилишлар билан боғлиқ рискларни баҳолаш 315-сон “Субъект ва унинг атроф-муҳитини билиш асосида маълумотларни бузиб кўрсатиш рискини аниқлаш” номли АХС, 240-сон “Молиявий ҳисоботларда аудит фирибгарликка нисбатан аудиторнинг мажбуриятлари” номли АХС (12-27 бандлар), 540-сон “Ҳисоб-китобларни баҳолаш аудити, шу жумладан адолатли қийматни ҳисоб-китоб қилиш ва тегишли тушунтиришлар” номли АХС (8-11-бандлар), 550-сон “Боғлиқ жиҳатлар номли” АХС (11-19-бандлар) га мувофиқ баҳоланади;

500-сон “Аудиторлик далиллар” номли АХС ёки 50-сон АМС, 530-сон ёки 14-сон АМС “Аудиторлик далиллар” номли АХС, 520-сон “Таҳлилий амаллар” номли АХС, 580-сон “Ёзма тақдимнома” номли АХС, 505-сон “Ташқи тасдиқлар” номли АХСлар аудит амаллари, табиати ва қўламини танлаш учун умумий талаб ва тавсияларни аниқлашга мўлжалланган;

330-сон “Аудиторнинг баҳоланган рискларга нисбатан ҳаракатлари” номли АХС (28-33-бандлар), 240-сон “Молиявий ҳисоботларни аудит

фирибгарликка нисбатан аудиторнинг мажбуриятлари» номли АХС (12-22 бандлар), 540-сон “Ҳисоб-китобларни баҳолаш аудити, шу жумладан адолатли қийматни ҳисоб-китоб қилиш ва тегишли тушунтиришлар” номли АХС (20-26-бандлар), 550-сон “Боғлиқ томонлар” номли АХСларда баҳоланган рискларга жавобан қўшимча тартибларни танлаш бўйича талаб ва тавсиялар белгиланган;

501-сон “Аудиторлик далиллари – алоҳида бандларни кўриб чиқиш” номли АХС, 510-сон “Аудит бўйича дастлабки келишувлар, бошланғич сальдо” номли АХС, 560-сон “Кейинги воқеликлар” номли АХС, 570-сон “Фаолиятнинг узлуксизлиги” номли АХС, 250-сон “Молиявий ҳисоботларни аудит қилиш чоғида қонун ҳужжатлари ва низомларни ҳисобга олиш” номли АХСлар ҳисоботнинг алоҳида сатрларига тушунтиришлар ишончилиги далилларни олиш тартибини танлаш учун талаб ва тавсияларни аниқлашга мўлжалланган;

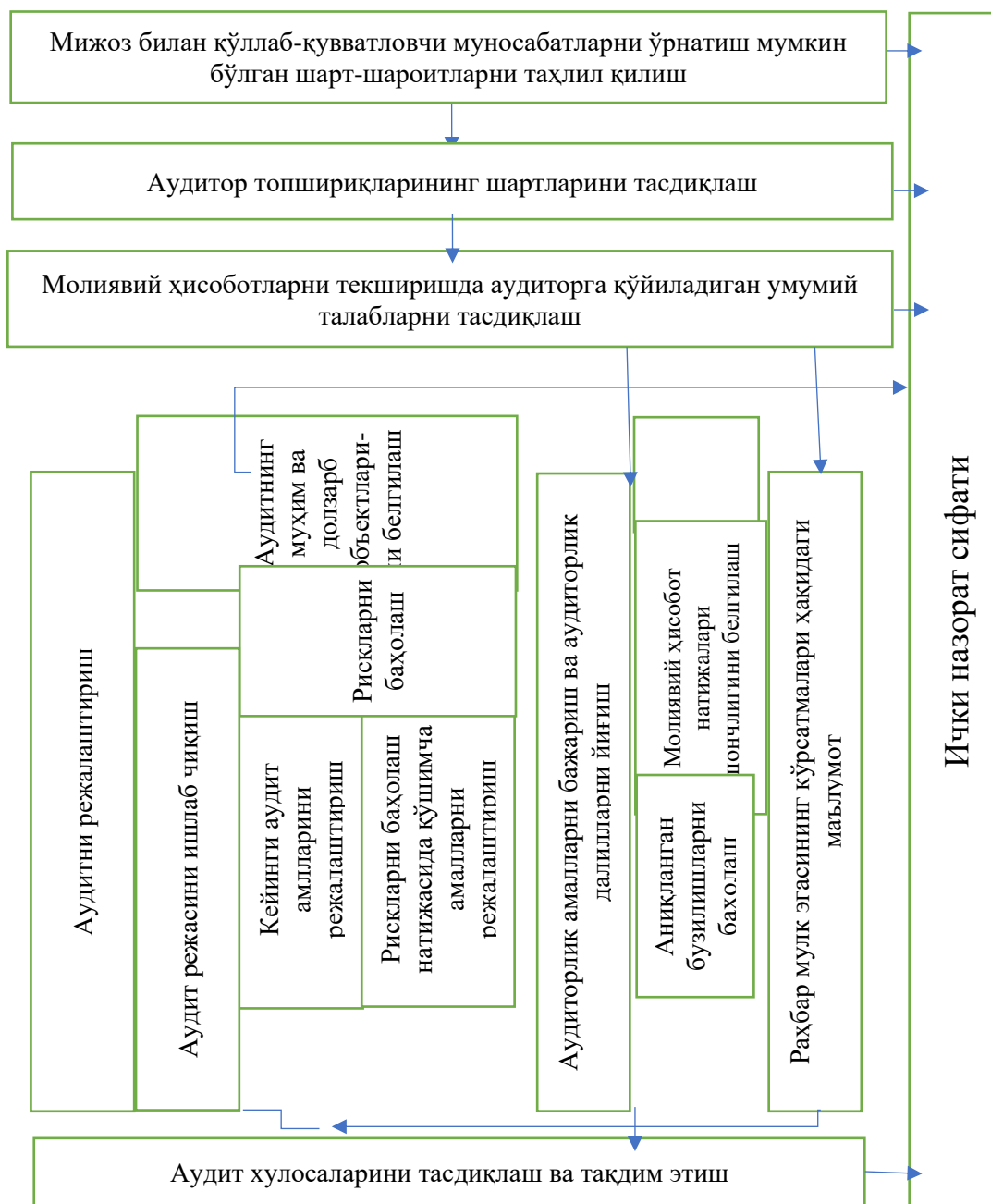
олинган аудиторлик далиллари баҳолаш (аниқланган мисстатементларни баҳолаш) 450-сон “Аудит давомида аниқланган бузилишларни баҳолаш” номли АХС, шунингдек 240-сон “Молиявий ҳисоботларни аудит фирибгарликка нисбатан аудиторнинг мажбуриятлари” АХС (34-38 бандлар) га мувофиқ амалга оширилади;

аудиторлик далиллари ҳужжатлаштириш 230-сон “Аудит ҳужжатлари” номли АХС умумий талабларига ва махсус талабларга мувофиқ амалга оширилади, улар АХС 210-сон “Аудиторлик шартнома шартларини мувофиқлаштириш” номли АХС, 220-сон “Молиявий ҳисоботлар аудитининг сифат назорати” номли АХС, 240-сон “Молиявий ҳисоботларни аудит фирибгарликка нисбатан аудиторнинг мажбуриятлари” номли АХС, 250-сон “Молиявий ҳисоботларни аудит қилиш чоғида қонун ҳужжатлари ва низомларни ҳисобга олиш” номли ва бошқа АХСларнинг тегишли бўлимларида келтирилган;

АХС 260-сон “Бошқарув ваколатига эга шахслар билан ахборот алмашиш” номли АХСда умумий талаблар ва бошқарув қўмитасининг вакиллари билан мулоқот ўрнатиш учун кўрсатмалар, махсус талаблар – АХС 265-сон “Ички назорат тизимидаги камчиликлар ҳақида бошқарув ваколатига эга шахсларни хабардор қилиш” номли АХС ва 240-сон “Молиявий ҳисоботларни аудитида фирибгарликка нисбатан аудиторнинг мажбуриятлари” номли АХС, 250-сон “Молиявий ҳисоботларни аудит қилиш

чоғида қонун ҳужжатлари ва низомларни ҳисобга олиш” номли АХСларнинг тегишли бўлимларида акс этган;

Бошқарувнинг иш натижалар билан аудиторнинг фойдаланиши АХС 402-сон “Хизмат кўрсатувчи ташкилотлар хизматидан фойдаланувчи субъектлар аудитининг жиҳатлари” номли АХС, 600-сон “Махсус жиҳатлар –гуруҳнинг молиявий ҳисоботлари аудити (шу жумладан бошқа аудиторлар иши)” номли АХС, 610-сон “Ички аудит хизмати ишидан фойдаланиш” номли АХС, 620-сон “Эксперт ишидан фойдаланиш” номли АХСда кўриб чиқилади;



3.3-расм Асосий воситалар аудитида ҳисоботларни текшириш босқичлари

Молиявий ҳисобот (умумий мақсад, махсус мақсад), консолидациялашган ҳисобот ва ҳисобот қисмлари бўйича аудитор ҳисоботини тайёрлашга қўйиладиган талаблар АХС 700-сон “Молиявий ҳисобот бўйича хулоса ва ҳисоботни шакллантириш” номли АХС, 706-сон “Мустақил аудитор ҳисоботида тушунтириш хатбошилари ва бошқа масалалар” номли АХС, 710-сон “Қиёсий ахборот-қиёсий маълумот ва қиёсий молиявий ҳисобот” номли АХС, 720-сон “Аудиторнинг текширилган молиявий ҳисоботларни ўз ичига олган ҳужжатлардаги бошқа маълумотларга нисбатан жавобгарлиги” номли АХС, 800-сон “Махсус жиҳатлар - махсус мақсадли молиявий ҳисоботларнинг аудити” номли АХС, 805-сон “Махсус жиҳатлар – алоҳида молиявий ҳисобот ва айрим элементларнинг аудити” номли АХС, 810-сон “Консолидациялашган молиявий ҳисобот тўғрисидаги ҳисоботни тақдим этиш бўйича шартномалар” номли АХС;

Аудиторлик ташкилотларида ишларнинг ички сифатини назорат қилиш талаблари эса 220-сонли “Молиявий ҳисоботлар аудитининг сифат назорати” номли АХС ва Халқаро сифат назорати қўмитаси томонидан белгиланади. Шундай қилиб, аудит халқаро стандартлари бир қатор параллель босқичларни кўзда тутди (3.3-расм). Ушбу босқичларни амалга ошириш давомида аудитор ҳал қилиши лозим бўлган асосий вазифаларни ўрганиб чиқади.

Ш.И.Илхамов “Асосий воситаларнинг аудиторлик текшируви ўтказилиши миждоз, яъни хўжалик юритувчи субъект фаолиятида умумий аудитнинг бир қисми. Унинг мақсади молиявий ҳисобот асосий воситалар ҳаракати билан боғлиқ, кўрсаткичларнинг ишончилиги тўғрисида фикр билдириш ва субъектда асосий воситалар билан боғлиқ муомалаларни ҳисобга олиш ҳамда солиққа тортиш услубиётини ташкил этишнинг Ўзбекистон Республикасида амал қилаётган меъёрий ҳужжатларга мувофиқлигини аниқлашдан иборат” деб эътироф этади. Бу фикрларнинг тасдиғи учун “Ўзбекнефтгаз” АЖ 2017 йил йиллик ҳисоботининг 14-бетидаги изоҳни келтирамыз:

Илк бор ушбу компания БҲХС ни 2016 йил 1 январдан қўллай бошлаган. Улар IFRS 1 БҲХС “Дастлабки қўллаш” номли стандартни қўллаганлар. Бу стандарт бўйича ҳисобга ўтиш санаси белгиланади ва шу пайтдан бошлаб, барча мавжуд активлар ва мажбуриятлар IFRS1 талабларига мувофиқ баҳоланиши лозим деб топилади. Мана шу илк босқич асосий воситаларни баҳолашга доир бир неча зиддиятли масалаларни юзага келтиради.

Демак, мазкур ҳисобот БҲХС асосида тузилганлигига ишонч ҳосил

қилишимиз 200-сон “Мустақил аудиторнинг асосий вазифалари ва аудит бўйича халқаро стандартларга мувофиқ аудиторлик текширувини ўтказиш” номли АХС га мувофиқлигини исботлайди.

Молиявий ҳисоботларни аудит қилиш шартларини тасдиқлаш. Унинг айрим қоидаларини деталлаштириш нуктаи назаридан 210-сон “Аудиторлик топшириғи шартларини тасдиқлаш” номли АХС таҳлили батафсил муҳокама қилинади.

200-сон “Мустақил аудиторнинг халқаро стандартларга мувофиқ умумий вазифалари ва аудиторлик текширувини ўтказиш”, “Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни халқаро стандартларга мувофиқ ўтказиш” номли АХС тушунтириш материалларини таҳлил қилиш аудитнинг самарадорлиги томонидан натижалари ишончилиги ва уларни олиш харажатлари нисбати сифатида тушунилади (48-банд). Шундай қилиб, аудит самарадорлигини таъминлаш аудитни ўтказишнинг оқилона баҳосида унинг юқори ишончилигини (қабул қилинган кам аудиторлик рискени) таъминлаш деб тушунилиши керак.

Стандартнинг асосий талабларини кўриб чиқамиз. 300 АХС га кўра, аудитор аудитнинг кўлами, вақти ва йўналишини белгиловчи умумий аудит стратегиясини белгилаши керак; тасдиқлаш даражасида аудиторлик тартиблари тавсифини ўз ичига олган аудит режасини ишлаб чиқади ва уларни ҳужжатлаштиради.

Стандарт умумий аудит стратегиясини аниқлашда аудитор фаолият доирасини белгиловчи вазифа параметрларини белгилайди; аудитнинг вақтини, ташкилот бошқаруви ва эгасининг вакиллари билан ахборот ўзаро таъсирининг табиатини белгилайди; муҳим омилларни ўрганиб чиқади ва вазифа учун тайёргарлик фаолиятини амалга оширади; вазифани бажариш учун зарур ресурсларнинг табиати, вақти ва миқдорини белгилайди, шу жумладан:

аудиторлик гуруҳи аъзоларини танлайди ва улар орасида ўз иш тажрибасидан келиб чиққан ҳолда мажбуриятларни тақсимлайди;

моддий жавобгарлик ҳавфи юқори бўлган жойларни текшириш учун кўпроқ вақт ажратиш зарурлигини ҳисобга олган ҳолда, вазифани бажариш учун вақт ажратиш учун бюджет яратади.

Умумий аудит стратегиясини ҳужжатлаштириш борасида эса 300-сон “Аудитни режалаштириш” номли АХС аудитор учун аудитнинг кўлами, вақти

ва услуби бўйича асосий қарорларни ҳужжатлаштириши лозимлигини тушунтиради.

Стандартга мувофиқ аудит режаси аудитни умумий стратегияга нисбатан батафсилроқ таърифлайди, режада аудиторлар жамоаси аъзолари томонидан бажариладиган аудит тартибларининг характери, вақти ва доираси кўрсатилади.

Стандартда аудит режаси аудит давомида ишлаб чиқилганлиги ҳам тушунтирилади. Биринчидан, аудиторлик муолажалари моддий рискинни баҳолаш (АХС 315 талабларига мувофиқ) кўзда тутилган. Моддий хўжалик рискинни баҳолаш натижалари асосида кейинги аудит тартиботлари тасдиқлаш даражасида (АХС 330 талабларига мувофиқ), шунингдек, АХС талабларига жавоб бериш учун зарур бошқа аудиторлик тартиботлари режалаштирилади.

Аудит режасининг 300-сон “Аудитни режалаштириш” номли АХС га мувофиқ ҳужжатлаштирилиши таваккалчиликни баҳолаш учун режалаштирилган аудит тартиблари, тасдиқлаш даражасидаги кейинги аудит тартиблари ва бошқа аудит тартибларининг характери, вақти ва кўламининг рекордидир.

Маълумки, 300-сон “Аудитни режалаштириш” номли АХС ёрдамида ташкил этилган аудитни режалаштириш тартиби аудиторлик фаолиятининг АМС-3 “Аудитни режалаштириш” миллий стандарт бўйича вақтда назарда тутилган аудиторлар учун одатий тартибдан биров фарқ қилади. АМС-3 мазмунидан аудитни режалаштириш ташкилоти фаолияти, унинг бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимлари таҳлили, моддий ресурсларни аниқлаш, хавфни баҳолаш, шу жумладан, маълум бир босқич, деб хулоса қилиш мумкин, ишлаб чиқилган аудитор дастурига мувофиқ (300-сон “Аудитни режалаштириш” номли АХС аудит режаси ҳужжатини белгилайди). Аудитнинг тартиб табиати, вақт ва кўламини белгилайди. Ушбу хулоса АМС-3 нинг 11-бандидан келиб чиқиб, “Аудитнинг умумий режаси ва дастурини тайёрлаш жараёнида аудиторлик ташкилоти хўжалик юритувчи субъектда амал қилаётган ички назорат тизими самарадорлиги ва ички назорат тизими рискинни (назорат рискинни) баҳолашни амалга оширади”⁸² деб белгиланган.

Юқорида кўрсатилганидек, 300-сон “Аудитни режалаштириш” номли АХС кўзда тутилган тартиб, режалаштириш аудитнинг алоҳида босқичи эмас, балки аудит давомида давом этадиган жараён бўлиб, унда аудитор аудит

⁸² Ўзбекистон Республикаси Аудит Миллий СтандартИ 3-сон АМС 837-сон 10.11.1999 й. 19-банди.

режасини АМС-3, 3-банди (аудит дастури деб аталадиган ҳужжат) ишлаб чиқади. Шунга кўра, аудит режасининг ҳужжатлари, 300-сон “Аудитни режалаштириш” номли АХС га кўра, бутун аудит давомида изчил амалга оширилиши керак.

БҲХС (IAS)16 бошқа молиявий ҳисоб стандартлари томонидан ҳал этилувчи масалаларни белгилайди:

– сотиш учун ўтказиладиган мулк, машиналар ва асбоб-ускуналар учун: бу масалалар БҲХС (IAS)-5да кўриб чиқилади ва аниқланади, бу эса сотувга қўйилган жорий бўлмаган активлар, шунингдек, тўхтатилган операциялар билан боғлиқ;

– биологик қишлоқ хўжалик активлари учун – БҲХС (IAS) 41 аниқлик киритади.

– фойдали қазилмаларни қидириш ва уларни баҳолаш билан боғлиқ активлар бўйича – БҲХС (IAS) 6 га мувофиқ ҳисоб юритилади.

Аудиторлик текшируви натижалари аудиторлик ҳисоботи шаклида тақдим этилади ва корхона раҳбарияти эътиборига етказилади. Ҳисобот текширув жараёнида аниқланган қоидабузарликлар ва уларни бартараф этиш бўйича тавсияларни акс эттириши керак. Тавсия этилган техникадан фойдаланган ҳолда корхонада асосий воситаларни ҳисобга олишни текшириш Ўзбекистон Республикаси амалдаги қонунчилигига риоя этилишини тасдиқловчи аудиторлик далилларини олиш, бухгалтерия операциялари тўғрилиги ва ҳисобот кўрсаткичларини шакллантиришга қаратилган.

Ҳар бир объектни текшириш методологиясини ишлаб чиқиш муҳим аҳамиятга эга, чунки аудитор томонидан аудит объекти бўйича бухгалтерия ва ҳисобот маълумотларининг ишончлилиги тўғрисида асосли фикрни қабул қилиш учун зарур бўлган етарли далил базасини яратиш имконини беради. Асосий воситаларни ҳисобга олиш ташкилотнинг бухгалтерия тизимидаги Марказий жойлардан бирини эгаллаганлиги сабабли, аудитни ўтказиш учун фирма ичидаги стандартни (техникани) ишлаб чиқиш ва амалга ошириш ташкилотга асосий ҳужжатларни қайта ишлаш хатоларидан қочиш, молиявий маълумотлар ишончлилигини таъминлаш, шунингдек, нотўғри қарорлар қабул қилиш хавфини камайтириш имконини беради.

3.2. Асосий воситалар аудитида таҳлилий амаллардан фойдаланиш жиҳатлари

Охирги бир неча йиллар давомида Ўзбекистон жадал иқтисодий ривожланиш жараёни давом этмоқда ва ички корхоналар халқаро трансмиллий компаниялар билан рақобатни яхшилаш учун зарур эркин ва очиқ рақобат муҳити юзага келмоқда. Шунинг учун маҳаллий корхоналар рақобат муҳитида омон қолиш, ишбилармонлик узлуксизлигини сақлаб қолиш ва унинг молиявий кўрсаткичларини яхшилаш учун самарадорликни ошириши зарур.

Компания ўз бизнесининг узлуксизлигини сақлаб қолиш учун хўжалик операцияларини олиб боради. Компаниядаги бизнес операциялари бир-бирига боғлиқ. Бундай операциялар бошқарув томонидан даврий молиявий ҳисобот шаклида тақдим этилади. Шундай қилиб, бошқарув ривожланишни ҳар йили компания молиявий ҳисоботлари натижалари кўпайиши ёки камайишидан кўриши мумкин.

Моҳиятига кўра, молиявий ҳисоботларда компания учун муҳим бўлган бухгалтерия ахбороти мужассам, келажакда қарорлар қабул қилиш учун фойдали маълумотларни кўрсатилади. Молиявий ҳисоботда даромад, мол-мулк, бино, иншоот, ускуналар ва бошқа шу каби турли элементлар мавжуд. “Узоқ муддатли активлар” бўлими бўйича молиявий ҳисоботда мавжуд элементлардан бири асосий воситалар ҳисобланади. Асосий воситалар узоқ муддатли активлар бўлгани учун улар кўпгина компанияларда юқори қийматга эга.

Молиявий ҳисоботнинг таъсирига келсак, асосий воситалар компаниянинг умумий активларини кўрсатишда энг катта миқдорни ташкил этади. Молиявий ҳисоботнинг ишончлилигини баҳолашда компаниялар томонидан мустақил аудит хизматига эҳтиёж сезади ва молиявий ҳисоботнинг БҲХС мос келишини текшириш учун ўтказилади.

Асосий воситалар корxonанинг айланмадан ташқари активларининг сезиларли улушини ташкил этади. Шунинг учун аудиторлар ишончли аудиторлик далилларини олиш вазифасига дуч келдилар. Бу вазифани асосий воситалар билан операциялар аудитини ўтказишда таҳлилий амаллардан фойдаланиш мумкин. Аудитнинг халқаро амалиётида таҳлилий амаллар анча кенг тарқалган, чунки улар бухгалтерия хатоларининг ярмидан кўпини

аниқлаш имконини беради. Бироқ аудиторлар уни камдан-кам ҳолатларда қўллайдилар, бу ҳолат актив ва пассивларнинг турли гуруҳлари учун таҳлилий амалларни қўлламаслик ва ҳужжатлаштириш услугиётининг етарли даражада ишлаб чиқилмаганлиги билан боғлиқ.

Аудитда таҳлилий амаллар 13-сон “Таҳлилий амаллар” номли АФМС⁸³ га асосан тартибга солинади. Бу стандарт 520-сон “Таҳлилий амаллар” номли халқаро аудит стандарт талабларини ҳисобга олган ҳолда ҳамда Ўзбекистон Республикаси “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонуни ва бошқа меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар асосида ишлаб чиқилган ва Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини меъёрий жиҳатдан тартибга солиш элементи ҳисобланади.

Мазкур стандарт талаблари, унинг натижалари бўйича расмий аудиторлик хулосаси тайёрлашни кўзда тутмайдиган аудит амалга оширилиши чоғида, шунингдек, аудитга турдош хизматлар (консалтинг хизматлари) кўрсатилиши чоғида тавсиянома тусида бўлади. Аниқ топшириқ бажарилиши чоғида мазкур стандартнинг мажбурий талабларидан четга чиқилган ҳолларда аудиторлик ташкилоти буни ўз иш ҳужжатлари ва аудит ҳамда (ёки) унга турдош хизматларга буюртма берган хўжалик юритувчи субъект раҳбариятига бериладиган ёзма ҳисоботда мажбурий тартибда келтириб ўтиши лозим⁸⁴.

Индонезиялик олим Р.Т. Polim⁸⁵ [11-бет] “Асосий воситалар молиявий аудити” номли китобида асосий воситалар аудитининг асосий вазифалари сифатида қуйидагиларни эътироф этган:

- молиявий ҳисоботда кўрсатилган асосий воситалар мавжудми ёки йўқми;
- мавжуд асосий воситалардан корхонанинг операцион ва маъмурий мақсадлари учун фойдаланилганлигини кузатиш;
- йил давомида амортизация харажатлари тўғри ҳисоблаб чиқилганлигини текшириш;
- корхонанинг асосий активлари молиявий ҳисоботда қандай акс эттирилганлигини тушуниш.

Олима Ю.Черникова “Мулк, машиналар ва ускуналар” аудитида ички назорат тизими муҳим деб ҳисоблайди. Иқтисодий адабиётларда таҳлилий

⁸³ 13-сон “Таҳлилий амаллар” номли АФМС. Адлия Вазирлиги томонидан 03.09. 1999 йил 815-сон билан рўйхатга олинган.

⁸⁴ 13-сон “Таҳлилий амаллар” номли АФМС. Адлия Вазирлиги томонидан 03.09. 1999 йил 815-сон билан рўйхатга олинган. 5-банд.

⁸⁵ Р.Т. Polim Financial Audit on Fixed Assets Account. Indonesia, 2014.

амалларга моҳиятини аниқлашга ягона ёндашув мавжуд эмас. Шундай қилиб, Е.А.Железнякова⁸⁶ молиявий ва номолиявий маълумотлар ўртасидаги эҳтимолий ва қутилган муносабатлар асосида аудитор томонидан олинган молиявий маълумотларни баҳолаш сифатида таҳлилий тартибни белгилайди. Таҳлилий равишда амаллар кўрсаткичларни оддий таққослаш, шунингдек, мураккаб иқтисодий, математик ва статистик моделларни тузиш ва Кластер таҳлилидан фойдаланишдан иборат бўлиши мумкин.

М.Ю.Юрченко⁸⁷нинг фикрича, таҳлилий амаллар аудитор томонидан олинган маълумотларни таҳлил қилиш ва баҳолашни ифодаловчи аудиторлик амалларининг бир тури бўлиб, аудит қилинаётган хўжалик юритувчи субъектнинг энг муҳим молиявий-иқтисодий кўрсаткичларини тадбиқ этиш, иқтисодий фаолият ҳисобидаги фактлар ва нотўғри акс эттирилганлигини аниқлаш, шунингдек, бузилишларнинг сабаблари ва хатоларини аниқлашдир.

Ю.В.Прокопьева, С.В.Панкова⁸⁸ таҳлил қилинган кўрсаткичлар ўртасида аниқ сабабий муносабатлар мавжудлиги натижасида муҳим кўрсаткичлар, уларнинг нисбатлари, аниқлаш ва тенденцияларни тадбиқ этиш асосида, молиявий ва номолиявий ахборотларни баҳолаш сифатида аудиторлик фаолиятида таҳлилий амалларни тарифлайдилар.

М.Е.Грачева⁸⁹ молиявий амалларни бошқа тегишли маълумотлар билан мос бўлмаса ёки тақдим этилган қийматлардан четга чиқмаса, субъектнинг молиявий ҳолатини баҳолашда муҳим бўлган коэффициент ва тенденцияларни таҳлил қилиш сифатида белгилайди. Фикримизча, таҳлилий амаллар молиявий ҳисоботларнинг ишончилиги ҳақида фикр юритиш учун оқилона аудиторлик далилларини олиш учун аудитнинг молиявий ва молиявий хусусиятларини баҳолаш имкоятини берувчи аудиторлик амалларининг бир шаклидир.

Аудитнинг миллий ва халқаро стандартларнинг қоидалари ўртасидаги фарқлардан бири таҳлилий амалларни қўллаш мақсадларининг турли хил таҳрири мавжудлигидир. 520-сон “Таҳлилий амаллар” номли халқаро аудит стандартига мувофиқ, аудиторнинг таҳлилий амаллардан фойдаланишдан мақсади қуйидагилардан иборат:

- асосли амалий таҳлилларни бажаришда тегишли ва ишончли аудиторлик

⁸⁶ Железнякова Е.А., Демина И.Д. Сравнительный анализ нормативного регулирования аналитических процедур в российских и международных стандартах аудита [Текст] / Е. А. Железнякова, И.Д. Демина. // Аудиторские ведомости. 2013. - № 7. - С. 28-40.

⁸⁷ Климова Н.В., Касьянова С.А. Аналитические процедуры в аудите основных средств [Текст] / Н.В. Климова, С.А. Касьянова. // Экономический анализ: теория и практика, 2010. - № 18. - С. 32-38.

⁸⁸ Панкова С. В., Прокопьева Ю. В. Сущность, классификация и особенности применения аналитических процедур в аудиторской деятельности [Текст] /С. В. Панкова, Ю. В. Прокопьева. // Международный бухгалтерский учет, 2012. - № 45 (243). С. 33 – 41.

⁸⁹ Грачева М. Е. Международные стандарты аудита [Текст] / М. Е. Грачева: учеб. пособие. М.: ПРИОР, 2006

далилларини олиш;

- аудиторлик текширувининг охирига яқинроқ таҳлилий муолажаларни ишлаб чиқиш ва ўтказиш аудиторга молиявий ҳисоботларнинг аудиторнинг ташкилот ҳақидаги тушунчасига мувофиқлиги ҳақида умумий хулоса ҳосил қилишга ёрдам беради.

Миллий стандартларда таҳлилий амалларнинг мақсадларига аниқ таъриф келтирилмаган. 13-сон “Таҳлилий амаллар” номли АФМСда, “аудиторлик ташкилоти томонидан таҳлилий амалларнинг бажарилишида қўлланадиган меъёрларнинг белгиланиши стандартнинг мақсади ҳисобланади”⁹⁰ деб таъриф берилган.

Шундай қилиб, аудитда таҳлилий амалларни қўллаш муаммолари бўйича иқтисодий адабиётларни тадбиқ этиш иккита асосий ёндашувни ажратиш имконини берди:

- 1) асосий воситалар аудитида таҳлилий амаллардан фойдаланиш;
- 2) асосий воситалар аудитида таҳлилий амалларни бажариш ва молиявий ҳисоботнинг ишончлилигини тасдиқловчи кенг қамровли аудиторлик далилларини олиш.

Америкалик олимлар Вейгандт, Киммел ва Киесо “Асосий воситалар аудити- ҳисоб баёнотлари белгиланган мезонларига мос келишини аниқлаш ва натижаларни манфаатдор фойдаланувчиларга етказиш учун Мулк, машиналар ва ускуналарнинг иқтисодиёти, ҳаракатлари ва ҳодисалари ҳақидаги баёнот(ҳисобот)лар ҳақида далилларни холисона олиш ва баҳолашнинг тизимли жараёнидир” - деб ёзади⁹¹ [11-бет].

Француз олимлари Аренс, Элдер, Дан Васлейнинг “Асосий воситалар аудити – асосий воситалар ҳақидаги ахборот ва белгиланган мезонлар ўртасидаги мослик даражасини аниқлаш, шунингдек, ҳисобот бериш учун асосий воситалар ҳақидаги ахборот, далилларни тўплаш ва баҳолашдир. Асосий воситалар аудиторлик текшируви ваколатли мустақил шахс томонидан амалга оширилиши керак, чунки айнан асосий воситалар корхона активининг салмоқли қисмини ташкил этади. Асосий воситалар аудити сомон ичидан игна қидиришдек мураккаб жараён” деган фикрларни келтирадилар⁹².

Аудитда таҳлилий амаллар таснифи ҳам олимлар ўртасида муҳокама

⁹⁰ Ўзбекистон Республикаси Аудит Миллий Стандарти 13-сон АФМС. Таҳлилий Амаллар. Ўзбекистон Республикаси Адлия Вазирлиги томонидан рўйхатга олинган 03.09.1999 й. 2-банди.

⁹¹ Jerry J. Weygandt, Paul D. Kimmel, Donald E. Kieso. Managerial Accounting 5th edition/ Управленческий учёт 5-е издание. John Wiley & Sons. 2009,2011. 774p.

⁹² Arens A., Elder R., Beasley M. Auditing and Assurance Services 14th Edition. – Prentice Hall, 2011. – 872 p.

предмети ҳисобланади. Иқтисодий адабиётларни ўрганиб чиқиш таҳлилий амалларнинг қуйидаги тасниф хусусиятлари ва гуруҳларини ажратиб кўрсатиш имконини берди (3.3-расм).

Хўжалик юритувчи субъектнинг узоқ муддатли активлари таркибида сезиларли улушни эгаллаган асосий воситалар билан боғлиқ муомалаларнинг аудит ўтказиш пайтида таҳлилий амалларини қўллаш усулларини кўриб чиқамиз. Асосий воситаларни аудиторлик текширувидан ўтказиш чоғида таҳлилий амалларни ўтказишдан мақсад асосий воситалардан фойдаланиш кўрсаткичларининг динамикаси ва ўзаро боғлиқлигини оқилона аудиторлик далилларини олиш учун баҳолашдан иборат.



3.3-расм. Аудитда таҳлилий амалларнинг тафсиқланиши⁹³

Аудитни режалаштириш bosқичида таҳлилий амаллар энг муҳим ҳисобланади. Таҳлилий амаллардан фойдаланган ҳолда аудит режаси ва дастурини тузиш аудитнинг бошқа bosқичларида аудиторлик тартиб-таомиллари бажарилишини камайтириш имконини беради. Режалаштириш bosқичида таҳлилий амалларни қўллаш – аудиторлик ташкилотининг иқтисодий фаолиятида ноаниқ вазиятларни аниқлаш.

Асосий воситаларни аудитни режалаштириш bosқичида таҳлилий

⁹³ Муаллиф томонидан тузилди.

амаллар асосий воситалар билан боғлиқ кўрсаткичларни акс эттирувчи молиявий ҳисобот шакллари тизкор таҳлил қилишдан иборат. Ноаниқ ҳисобот кўрсаткичларини аниқлаш учун асосий воситалар бўйича иқтисодий кўрсаткичларнинг таққосланиши текширилади, хусусан, таҳлил қилинади.

Аудиторлар^{94, 95} асосий воситаларни уч босқичда аудит қилиш пайтида таҳлилий амаллар: режалаштириш, аудитни бажариш ва аудитнинг якуний босқичи ни қўллашни тавсия этадилар (3.2-жадвал).

3.2-жадвал

Асосий воситалар аудитининг алоҳида босқичларида таҳлилий амалларнинг қўлланилиши

Аудит босқичлари	Таҳлилий амаллар таркиби	Асосий воситалар аудитида таҳлилий амаллар
Аудитни режалаштириш босқичи	Асосий воситалар билан боғлиқ кўрсаткичларни акс эттирувчи молиявий ҳисобот шакллари тизкор таҳлил қилиш	Ҳисоб шакллари ўзаро текшириш
Бажариш босқичи	- Узоқ муддатли активлар таркибида асосий воситалар улушини аниқлаш; - Асосий воситалар динамикасини таҳлил қилиш; - Асосий воситалар бўйича ҳисобот кўрсаткичларини минтақа ва саноат бўйича ўртача маълумотлар билан таққослаш	Асосий воситалар динамикаси ва таркиби таҳлили
	Асосий воситаларнинг сифат ҳолати, уларнинг қийматини баҳолаш	Асосий воситалар қийматини баҳолаш
	Асосий воситалар ҳолати, ҳаракат кўрсаткичларини ўргасаноат, норматив ва прогноз қийматлари билан таққослаш	Асосий воситалар ҳолати ва ҳаракати таҳлили
	- Асосий воситалардан фойдаланишдан пул оқимларини режалаштириш ва прогнозлаштириш; - Асосий воситаларга инвестицияларнинг таркиби ва тузилмасини текшириш	Асосий воситаларнинг инвестицион таҳлили
Якуний босқич	Асосий воситалардан фойдаланиш самарадорлигини ҳисоблаш	Асосий воситалардан фойдаланиш самарадорлигини таҳлил қилиш
	Айрим омилларнинг асосий воситалардан фойдаланиш самарадорлигига таъсирини таҳлил қилиш	Пул маблағларини қайтаришнинг детерминистик омиллари таҳлили
	Асосий воситалардан фойдаланиш самарадорлигини статистик-иқтисодий таҳлил қилиш	Кўп омилли корреляцион-регрессион таҳлил, асосий воситалардан фойдаланиш

⁹⁴ Benston, G. (2006). Fair Value Accounting: A Cautionary Tale From Enron, Journal of Accounting and Public Policy, No:25, pp:465-484

⁹⁵ Kam, V. (1990). Accounting Theory, John Wiley and Sons, USA

		самарадорлигини таҳлил килиш
--	--	---------------------------------

Ўз навбатида, асосий воситалар бухгалтерия ҳисоби ва ҳисобот маълумотларининг ишончлилигини текшириш аудиторлик амаллари ёрдамида амалга оширилади.

Аудит жараёнида маҳсулот ишлаб чиқаришда асосий воситалар самарадорлигини тадбиқ этиш асосида уларнинг самарадорлик кўрсаткичларига баҳо берилади.



3.4-расм. Асосий воситалар аудитида таҳлилий амаллардан фойдаланиш

Асосий воситалар самарадорлик кўрсаткичлари бўйича омилли таҳлил асосида маҳсулот ишлаб чиқариш ҳажми ёки фондлар самарасини ошириш юзасидан ички имкониятлар мавжудлиги ўрганилади ва таҳлил якунида ҳўжалик юритувчи субъектларда асосий фондлардан фойдаланиш ва самарадорлигини ошириш юзасидан муҳим иқтисодий йўналишлар белгиланади. Асосий воситалар, уларнинг ҳолати, ҳаракати ва самарасига иқтисодий хулоса берилади.

Амалиётда аудитор кўпинча самарали хусусиятнинг бир неча омил хусусиятларига боғлиқлигини текширишга тўғри келади. Бу ҳолатда статистик моделни бир нечта регрессия тенгламаси билан ифодалаш мумкин. Регрессия тенгламасини тузиш учун қуйидаги функциялардан фойдаланиш мумкин: чизиқли; куч-қонун; кўрсаткичли; гипербола. Бу усул аудиторлик

текширувини бошлашдан аввал “таваккалчилик жойлари” ни аниқлаш ва аудит дастурини тузиш учун энг муҳим ҳисоб ва операциялар аниқланганда энг самарали ҳисобланади, бунда хатоликлар rischi энг катта бўлади. “Ўзбекнефтгаз” 2016-2020 йилларга мўлжалланган асосий иқтисодий кўрсаткичлари 3.3-жадвалда келтирилган.

3.3-жадвал

Фаолиятнинг асосий кўрсаткичлари

Кўрсаткичлар	2016й.	2017й.	2018 й.	2019 й.	2020 й.	2018йилнинг 2020йилга % да нисбати
1. Сотишдан тушган фойда (иш, хизмат) млрд, млн.сўм	10456	11254	13704	16486	18179	173,8
2. Сотилаётган маҳсулот қиймати (иш, хизмат) млрд, млн.сўм.	11008	11223	11557	11773	12652	114,9
3. Маҳсулот сотишдан фойда (зарар) (+,-),(иш, хизмат) млрд, млн.сўм	2566	2354	2297	1768	930	36,2
4. Солиқдан фойда (зарар) (+,-), (иш, хизмат) млрд, млн.сўм	865	897	930	1768	2553	295,1
5. Соф фойда (убыток) (+,-),(иш, хизмат) млрд, млн.сўм	764	781	790	1503	2170	284,0
6. Фаолият кўрсаткичи даражаси (+,-), %	5,2	5,8	6,8	12,7	17,2	330,7

Кластер таҳлил усули объектларни кўп ўлчовли таснифлаш усулларини англатади ва аҳолини бир ҳил гуруҳларга (кластерларга) ажратиш имконини беради. Кластер таҳлилининг асосий мақсади - гуруҳлар орасидаги объектлар бир-бирига ўхшаш бўлиши учун манба кўп ўлчовли маълумотлардаги шундай бир ҳил кичик гуруҳларни аниқлашдан иборат бўлиб, турли гуруҳлардаги объектлар ўзаро фарқ қилади.

Асосий воситалар аудитида кластер таҳлили асосий воситалардан фойдаланиш кўрсаткичларини бир неча йиллар давомида гуруҳлаш, гуруҳ учун ўртача кўрсаткичлардан четга чикувчи ноаниқ кўрсаткичлар гуруҳларини аниқлаш ҳамда аудиторга асосий воситалар ҳисобини ташкил этишда энг муаммоли соҳаларга эътибор қаратиш имконини беради⁹⁶.

⁹⁶ Ronen, J. (2002). Post-Enron Reform: Financial Statement Insurance and GAAP Revisited, Stanford Journal of Law, Business and Finance, Vol8, No 1, pp:30-68.

Асосий воситалар аудитининг муайян босқичларида таҳлилий амалларни қўллаш таркиби ва тартибини кўриб чиқамиз.

2018 – 2020 йиллар таҳлил қилинган даврда компания фаолиятининг асосий кўрсаткичлари ошган. Бу даврда соф фойда 1,240 млрд сўмга ёки 174.7 % га ошган. Шунингдек, рентабеллик даражаси 2017 йилдаги 6,8 %дан 2020 йилда 17,2 %га ошган, бу эса компания хўжалик фаолиятининг самарадорлиги ошгани ижобий ҳолатда

Асосий воситалар аудитида ҳисоботларни текшириш босқичлари

Мулк, машиналар ва асбоб-ускуналар ҳаракати ва ҳолати кўрсаткичларини ҳисоблаш ва таҳлил қилиш кўрсаткичлари 3.4-жадвалда акс эттирилган.

3.4-жадвал

“Ўзбекнефтгаз” АЖнинг асосий воситалари таркиби (2017-2020 й).

(Кўрсаткичларни қайта кўриб чиқинг)

Асосий восита тури	Давр бошида мавжудлиги	Кирим	Чиким	Йил охирида мавжудлиги
1. Бино	45	140	52	133
2. Машина ва жиҳозлар	56	230	92	194
3. Транспорт воситалари	12	105	26	91
4. Ишлаб чиқариш инвентари	8	56	46	18
5. Бошқа асосий воситалар	12	25	23	14
ЖАМИ	133	556	239	450

Жадвал асосида бир неча кўрсаткичларни таҳлил қиламиз:

1. Ўртача қиймат

$$АФ=133+450/2=358 \text{ млрд.сум.}$$

2. Янгиланиш коэффиценти:

$$К_{янй.}=556/450=1,23 \text{ или } 123\%$$

3. Чиқиб кетиш коэффиценти:

$$К_{чик.}=239/133=179\%$$

4. Асосий воситалар улушиортиши:

$$К_{ў}=556-239/133=2,38 \text{ или } 238\%$$

Ҳисоб-китобда кўришиб турибдики, корхона 123 % асосий воситаларни янгиллаган, 179 % чиқим бўлган ва асосий воситалар улуши ошиши 238 % ёки 317 млн.сўмни ташкил этган.

5. Эскириш коэффиценти:

$$К_{изн}=78/450=0,17 \text{ или } 17\%$$

6. Яроқлик коэффиценти:

$$K_{\text{ярок}}=1-0,17=0,83 \text{ или } 83\%$$

Ҳисоб-китобдан кўриниб турибдики, давр охирига келиб, асосий воситалар 17 % яроқсиз ҳолатга келиб қолган, 83 % яроқли ҳолатда.

Асосий воситалардан фойдаланиш кўрсаткичларини ҳисоблаш ва таҳлил қилиш. Асосий воситадан фойдаланишдаги ўзгаришлар таъсири остида маҳсулот кўпайишининг омилли таҳлили амалга оширилади.

Бу бўлимда сотиш ҳажми кўрсаткичларидан фойдаланиб, капитал қайтими ва капитал мустаҳкамлиги кўрсаткичларини ҳисоблаймиз

-Кўрсаткичлар	2016 й.	2017 й.	2018 й.	2019 й.	2020 й.
Товар сотишдан олинган даромад (соф), маҳсулотлар, ишлар, хизматлар	13704	16486	18179	21464	23544

Асосий воситаларнинг ўртача йиллик қиймати 358 млрдни ташкил этишини ҳисобга олган ҳолда. сум., фонд қайтими индексини ҳисоблаймиз:

$$\Phi\text{Қ}=48369/358=135,10 \text{ сум.}$$

Ҳисоб-китобларга кўра, компания бу даврда асосий фондларга инвестиция қилинган бир сўмдан 135,10 сўм тушум олган.

Асосий воситалар сиғими:

$$\text{ABC}=358/48369=0,007 \text{ сум.}$$

Бу ҳисоб-китобларга кўра, компания 1 сўм даромад кўриши учун 0.007 сўм маблағ сарфлаши лозим.

Асосий воситалар билан таъминланганлик:

$$\text{ABТя.к.ав.}=133/56=2,37 \text{ млрд.сум.}$$

$$\text{ABТ д.о.}=450/86=5,23 \text{ млрд.сум.}$$

Ҳисоб-китобларга кўра, капитал-капитал нисбатининг қийматлари унинг давр бошига нисбатан давр охирига ошганлигини кўриш мумкин, бу эса компания ходимларининг асосий воситалар билан техник жиҳозланишининг яхшиланишини кўрсатади.

3.3. Аудит жараёнида асосий воситаларнинг таркиби, тузилиши ва техник ҳолатини таҳлил қилиш усуллари

Асосий воситалар фақат меҳнат воситалари бўлмай, балки корхоналарнинг моддий бойлиги ҳисобланади. У қийматга эга, шу боис мулк сифатида гаровга қўйиш мумкин. Бундан ташқари, корхона тугатилаётганда

қарзларни узиш учун ўз маблағлари етишмаган ҳолатларда ушбу кўчмас мулкни сотиш орқали қарзни узиш мумкин. Асосий воситалар мулк эгасининг бойлиги ҳисобланиб, давлат ва корхона улардан самарали фойдаланишдан манфаатдор. Чунки корхона самара натижасига кўра, унинг молиявий натижаси ортади. Даромад (фойда)дан эса солиқ тўланади.

“Асосий воситалар қуйидаги гуруҳларга бўлинади:

1. Ишлаб чиқариш жараёнида иштирокига кўра: актив асосий воситалар; пассив асосий воситалар.

2. Фойдаланишига кўра: фойдаланишдаги асосий воситалар; захирадаги асосий воситалар.

3. Тури бўйича: ер, бино иншоот, узатиш мосламалари, машина ва ускуналар, мебель ва офис жиҳозлари, компьютер жиҳозлари ва ҳисоблаш техникаси, транспорт воситалари, ишчи ҳайвонлар, маҳсулдор ҳайвонлар, кўп йиллик ўсимликлар ва бошқа асосий воситалар.

4. Мулкий эгаллигига кўра: ўзига тегишли асосий воситалар; ижарага олинган асосий воситалар.

5. Ташкил топиш манбаи бўйича: ўз маблағлари ҳисобига; банк кредитлари ҳисобига ва бошқа манбалар ҳисобига”⁹⁷.

Таҳлил асосий воситалар таркиби, тузилиши ва динамикасини кўриб чиқишдан бошланади. Йил давомида асосий воситалар таркибида ўзгаришлар рўй бергани сабабли улар таркибидаги тузилмавий ўзгаришларни атрофлича таҳлил қилиш лозим.

Асосий воситалар ҳар бир турининг жами асосий воситалардаги улуши унинг тузилмасини ифодалайди. Тузилма ишлаб чиқариш хусусияти, ихтисослашув даражаси, технологиясига боғлиқ. Тузилмани таҳлил қилишда асосий воситалардаги актив ва пассив қисмларнинг нисбатига эътибор қаратиш зарур. Ишлаб чиқариш ҳажми асосий воситаларнинг актив қисмига кўп жиҳатдан боғлиқ. Уларнинг пассив қисми эса ишлаб чиқариш билан узвий боғлиқ эмас, улар фақат ишлаб чиқариш учун шароит яратади, холос.

Иқтисодийётга оид адабиётларда асосий воситалар актив қисми тўғрисида аниқ маълумот берилмаган. Баъзи иқтисодчилар⁹⁸ бино ва иншоотлардан ташқари жами асосий воситаларни, бошқа гуруҳдагилар⁹⁹ машина ва

⁹⁷ Шоғиёсов Т. Ш. Комплекс иқтисодий таҳлил. Ўқув қўлланма. – Т.: Иқтисод-молия, 2009.

⁹⁸ Адамов Н.А. Учёт, анализ и аудит в строительстве. – М.: ФиС, 2006., Банк В.Р., Банк С.В. Бух учет и аудит в условиях банкротства. – М.: Проспект, 2006.

⁹⁹ Гетьман В.Г. Финансовый учёт. 3-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2008., Николаева Г.А. Основные средства. - М.: Издательство «ПРИОР», 1999.

ускуналар, транспорт воситаларини актив қисмга киритадилар. Бино ва иншоотлар асосий воситалар пассив қисмига кирса ҳам, аммо электр қуввати, нефтни қайта ишлаш, газ ва бошқа соҳаларда иншоотлар актив қисм таркибига киради.

Демак, асосий воситалар актив қисмига машина ва ускуналар, компьютер жиҳозлари ва ҳисоблаш техникаси, транспорт воситаларини киритиш мумкин.

“Бугунги кунда меҳнат қуролларини жалб этишнинг янги шакллари, масалан, лизинг ва ижаранинг бошқа шаклларида кенг фойдаланилмоқда. Ўзбекистон Республикаси “Фуқаролик кодекси” нинг 587-моддаси лизинг шартномасини қуйидагича шарҳлайди: Лизинг шартномаси бўйича бир томон – лизинг берувчи (ижарага берувчи) бошқа томон – лизинг олувчи (ижарачи)нинг топшириғи бўйича учинчи томон – сотувчи билан ундан лизинг олувчи учун мол-мулкни харид қилиш учун битимга киришиш мажбуриятини ўз зиммасига олади, лизинг олувчи эса бунинг учун лизинг берувчига лизинг тўловларини тўлаш мажбуриятини ўз зиммасига олади”¹⁰⁰.

Асосий воситалар ҳаракати бўйича ҳисоботда консервация қилинган асосий воситалар, узоқ муддатли ижара (лизинг)га олинган асосий воситалар тўғрисидаги маълумотлар ифодаланиши асосий воситаларни комплекс иқтисодий таҳлил қилиш объектини янада кенгайтиради.

3.5-жадвал маълумотларига кўра, жами асосий воситалар қиймати йил бошидаги 4594,7 млрд сўмдан йил охирига келиб, 5759,9 млрд сўмга қадар кўтарилиб, 1165,2 млрд сўмга ортган.

Унинг актив қисми юқори салмоқ (67,0 фоиз)ни ташкил этиб, йил бошига нисбатан 2,0 фоизга ошган ҳолда, пассив қисмининг улуши ўрганилаётган давр мобайнида 2 фоизга камайган.

3.5-жадвал

Асосий воситалар тузилмаси ва динамикасининг таҳлили

№	Кўрсаткичлар	Йил боши		Йил охири		Ўзгариши	
		сумма, млрд сўм	улуш, %	сумма, млрд сўм	улуш, %	мутлақ суммада гр3-гр1	улуш, % гр4-гр2
А	Б	1	2	3	4	5	6
1.	Жами асосий воситалар, жумладан:	4593,7	100	5759,9	100	1166,2	0
1.1	актив қисми	2984,6	65	3856,1	67	871,5	2
1.1	пассив қисми	1607,1	35	1900,8	33	293,7	-2

¹⁰⁰ Шоғиёсов Т. Ш. Комплекс иқтисодий таҳлил. Ўқув қўлланма. – Т.: Иқтисод-молия, 2009.

Йил давомида асосий воситалар таркибида маълум ўзгаришлар рўй беради. Сотиб олинган ва қурилиши якунланган объектларни ишга тушириш, модернизация ва реконструкция қилиш туфайли асосий воситалар сафи кенгайди. Жисмоний ва маънавий эскириш туфайли уларнинг бир қисми сафдан чиқарилади.

Асосий воситаларнинг атмосфера шароитлари таъсирида ва улардан фойдаланиш жараёнида унинг моддий тузилишида ички ўзгаришлар (занглаш, чириш) содир бўлганда бошланғич ҳолати йўқолиши туфайли жисмоний эскириш рўй беради. Жисмоний эскириш асосий воситалардан фойдаланиш, улардан фойдаланилмаётган ҳолатларда ҳам содир бўлади.

Асосий воситаларнинг маънавий эскириши, уларнинг техникавий тавсифи ҳамда иқтисодий самарадорлиги давр талабидан ортда қолиши туфайли содир бўлади.

“Маънавий эскириш икки хил бўлади: асосий воситаларни қайта ишлаб чиқаришнинг арзонроққа тушиши натижасида уларнинг қиймати камайиши; янги, илғор асосий воситаларни жорий қилиш ва уларнинг техникавий жиҳатдан орқада қолиши натижасида қийматининг пасайиб кетиши”¹⁰¹.

“Асосий воситалар ҳаракатининг таҳлили куйидаги кўрсаткичларни аниқлашдан бошланади. Асосий воситаларни: ишга тушириш коэффиценти; янгилаш коэффиценти; чиқиб кетиш коэффиценти; тугатиш коэффиценти; машина ва жиҳозлар паркини кенгайтириш коэффиценти”¹⁰².

Асосий воситалар ҳаракати билан боғлиқ кўрсаткичларни ҳисоблаш ва уларни таҳлил қилиш учун 3.6-жадвал маълумотларидан фойдаланиш мумкин.

3.6-жадвал

Асосий воситалар ҳаракати

Кўрсаткичлар	Йил бошига қолдиқ	Келиб тушган	Чиқим қилинган	Йил охирига қолдиқ
Асосий воситалар дастлабки қийматда, жумладан:	4594,7	1608,1	442,9	5759,9
янги асосий воситалар		590,0		
Асосий воситалар эскириши	1581,0			2496,5

¹⁰¹ Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. Учебник. – М.: Инфра-М., 2008.

¹⁰² Шоалимов А.Х., Тожибоева Ш.А. Молиявий ва бошқарув таҳлили. Ўқув қўлланма. – Т.: ТДИУ, 2010.

Асосий воситаларнинг қолдиқ қиймати	3013,7			3263,4
-------------------------------------	--------	--	--	--------

Жадвалда кўрсатилган маълумотларга кўра, асосий воситалар ҳаракатини ифодаловчи қуйидаги коэффицентларни аниқлаймиз.

Асосий воситаларни ишга тушириш коэффиценти = $\frac{\text{Ишга туширилган асосий воситалар}}{\text{Асосий воситаларнинг йил охиридаги}}$

$$K_{um} = \frac{1608,1}{5759,9} \cdot 100 = 27,9\%$$

Янгиланиш коэффиценти = $\frac{\text{Янги асосий воситалар қиймати}}{\text{Асосий воситаларнинг йил охиридаги}}$

$$K_{я} = \frac{590,0}{5759,9} \cdot 100 = 10,2\%$$

Шиддатли техник тараққиёти даврида илғор замонавий технологиялар қисқа вақт мобайнида маънавий эскириб, уларнинг ўрнини янада такомиллашган технологиялар эгалламоқда.

Чиқиб кетиш коэффиценти = $\frac{\text{Асосий воситалар чиқими}}{\text{Асосий воситаларнинг йил бошига қолдиғи}}$

$$K_{ч} = \frac{442,9}{4594,7} \cdot 100 = 9,6\%$$

Тугатиш коэффиценти = $\frac{\text{Тугатилган асосий воситалар қиймати}}{\text{Асосий воситаларнинг йил бошига қолдиғи}}$

Қуйидаги хўжалик операциялари натижасида асосий воситалар корхона активлари таркибидан чиқарилади:

- реализация қилиш;
- бундан буён фойдаланиш мақсадга мувофиқ эмаслиги туфайли;
- чет корхона ва шахсларга бепул берилса;
- бошқа корхоналар устав капиталига улуш сифатида қўшилса;
- молиявий лизинг шартномасига кўра топширилса;
- камомад ёки йўқотиш аниқланса.

Маҳсулот ассортиментини янгилаш, унинг сифатини талаб даражасига етказиш, меҳнат унумдорлигини ошириш таннархни пасайтиришда доимо ишлаб чиқаришни янги техника билан жиҳозлаш талаб этилади.

Алмаштириш коэффиценти = $\frac{\text{Асосий воситалар чиқими}}{\text{Келиб тушган асосий воситалар}}$

$$K_a = \frac{442,9}{1608,1} \cdot 100 = 27,5\%$$

Машина ва жиҳозлар паркини кенгайтириш коэффиценти (K_k)=100-27.5=72,5%.

Асосий воситаларнинг техник ҳолатини қуйидаги кўрсаткичлар ифодалайди: яроқлилик коэффиценти; эскириш коэффиценти.

Асосий воситаларни яроқлилик коэффиценти ($K_{\text{ярок}}$) уларнинг қолдиқ қийматини дастлабки қийматига бўлиш орқали аниқланади (3.7-жадвал).

$$K_{\text{ярок}} = \frac{1u \cdot 012\text{camp}}{1u \cdot 010\text{camp}}$$

3.7-жадвал

Асосий воситаларнинг яроқлилик коэффиценти таҳлили

Кўрсаткичлар	Йил боши	Йил охири
1. Асосий воситаларнинг дастлабки қиймати	4594,7	5759,9
2. Асосий воситалар эскириши	1581,0	2496,5
3. Асосий воситаларнинг қолдиқ қиймати (1қ-2қ)	3013,7	3263,4
4. Асосий воситаларнинг яроқлилик коэффиценти (3қ:1қ).100	65,5	56,6

Яроқлилик коэффицентини жами асосий воситалар, шу жумладан, асосий ишлаб чиқариш фондлари, ҳар бир асосий воситага тури бўйича ҳам аниқлаш мумкин. Қуйидаги мисолда асосий воситаларнинг яроқлилик даражаси йил бошидаги 65,5 фоиздан йил охирига келиб, 56,6 фоизгача пасайган.

Асосий воситаларни эскириш коэффиценти ($K_{\text{э}}$), уларнинг эскириш суммасини асосий воситаларнинг дастлабки қийматига бўлиш орқали аниқланади (3.8-жадвал).

$$K_{\text{э}} = \frac{1u \cdot 011\text{camp}}{1u \cdot 010\text{camp}}$$

3.8-жадвал

Асосий воситаларнинг эскириш коэффицентининг таҳлили

Кўрсаткичлар	Асосий воситаларнинг дастлабки қиймати	Асосий воситаларнинг эскириши	Эскириш коэффиценти, %
Йил боши	4594,7	1581,0	34,5
Йил охири	5759,9	2496,5	43,4
Ўзгариши	+1165,2	+915,5	+8,9

Шундай қилиб, асосий воситаларнинг эскириш даражаси динамикасини тадбиқ этиш ёрдамида асосий ишлаб чиқариш фондлари янгиланиши, асосий воситалардан фойдаланиш муддатларини баҳолаш мумкин. Эскириш даражаси амортизация ажратмаларини ҳисоблаш усуллари, асосий воситалар таркибидаги ўзгаришлар, амортизация меъёрларига боғлиқ. Таҳлил қилинаётган корхонада эскириш даражаси 34,5 %дан 43,4 %га қадар етган ҳолда, унинг яроқлилиқ даражаси 65,5 %дан 56,6 %га (100-43,4) га пасайган.

Корхоналарда асосий ишлаб чиқариш фондларидан самарали фойдаланиш натижасида ишлаб чиқарилаётган маҳсулот таннархи пасаяди, фойда ва рентабеллик даражаси ортишига эришилади. Маҳсулот таннархи пасайиши, рақобатбардошлиқни оширишда Ўзбекистон Республикаси Президентининг фармони¹⁰³ муҳим аҳамиятга эга.

Мазкур фармонга мувофиқ, хўжалиқ юритувчи субъектлар ишлаб чиқаришга замонавий ускуналарни мунтазам равишда киритиш асосида модернизациялашни таъминласа, янги техника ишлаб чиқаришга жорий этилган даврдан бошлаб, қуйидаги қўшимча имтиёзларга ҳам эга бўладилар:

– ишлаб чиқаришни модернизациялаш, техник ва технологик қайта жиҳозлаш учун берилган кредитларни қайтариш ва лизинг объектини тўлашга йўналтирилган маблағлар миқдорида уч йил мобайнида фойдадан олинувчи солиқ базаси тегишли ҳисобот даври учун ҳисобланган амортизация маблағлари фойдаланиш шарти билан камайтиради;

– ишлаб чиқаришга жорий этилган янги технологик жиҳозлар беш йил муддатга мулк солиғидан озод этилади;

– солиққа тортишнинг соддалаштирилган тартиби қўлланилувчи ишлаб чиқариш микрофирмалари ва кичик корхоналари учун беш йил давомида ягона солиқ тўлови тўлашда солиққа тортиладиган базани харид қилинган янги товар-моддий захиралар бўйича қонунчиликда белгиланган божхона тўловларини тўлашда имтиёзлардан фойдаланилади.

“Асосий ишлаб чиқариш фондларидан самарали фойдаланиш қуйидаги кўрсаткичлар тизими орқали ифодаланади: умумий кўрсаткичлар; яқка кўрсаткичлар.

¹⁰³ Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2007 йил 15 мартдаги «Ишлаб чиқаришни модернизациялаш, техник ва технологик қайта жиҳозлашни рағбатлантиришга оид қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида»ги Фармони.

Умумий кўрсаткичларга қуйидагилар киритилади: фонд рентабеллиги; фонд қайтими; фонд сиғими; асосий ишлаб чиқариш фондларидан нисбий иқтисоди”¹⁰⁴.

Аудит жараёнида юқорида келтирилган кўрсаткичларни таҳлил қилишда кўрсаткичлар динамикаси, режа бажарилиши, рақобатдаги корхоналар маълумотлари билан қиёслаш орқали асосий ишлаб чиқариш фондларидан фойдаланиш кўрсаткичларига баҳо берилади. Бозор муносабатлари шароитида асосий ишлаб чиқариш фондларининг ҳар сўмига тўғри келувчи фойда миқдори (фонд рентабеллиги) муҳим аҳамият касб этади.

Асосий фаолиятдан кўрилган фойда

Фонд рентабеллиги = -----

*Асосий ишлаб чиқариш фондларининг ўртача
йиллик қиймати*

Фонд қайтими (Φ_k) асосий ишлаб чиқариш фондларининг ҳар сўми (100, 1000 сўми) га тўғри келадиган маҳсулот (Q) ҳажмини ифодалайди.

$$\Phi_k = \frac{Q}{A_\phi}$$

Масалан, ишлаб чиқариш ҳажми – 10,0 млрд сўм, асосий ишлаб чиқариш фондларининг ўртача йиллик қиймати – 5,0 млрд сўм

$$\Phi_k = \frac{10,0}{5,0} = 2 \text{ сўм}$$

Демак, асосий ишлаб чиқариш фондларининг ҳар сўмига тўғри келувчи маҳсулот ҳажми 2 сўмни ташкил этади. Фонд қайтими барча асосий воситалар, шу жумладан, унинг актив қисми бўйича ҳам аниқланади. Кўрсаткичларнинг бир неча йиллар бўйича ортиб боришини таҳлил қилишда маҳсулот ҳажми (иш, хизмат) ҳамда асосий ишлаб чиқариш фондларини қиёслаш ҳолатига келтириш керак. Маҳсулот ҳажми (иш, хизмат) ўзгармас солиштира баҳода, асосий ишлаб чиқариш фондлари эса қайта баҳоланган (қайта баҳолаш коэффицентини қўллаш) қийматда ифодаланиши лозим.

Фонд сиғими (Φ_c) фонд қайтимининг аксидир. Φ_c – маҳсулот қийматининг ҳар сўми (100, 1000)га тўғри келадиган асосий ишлаб чиқариш фондларини ифодалайди.

$$\Phi_c = \frac{\overline{A_\phi}}{Q}$$

¹⁰⁴ Шоғиёсов Т. Ш. Комплекс иқтисодий таҳлил. Ўқув қўлланма. – Т.: Иқтисод-молия, 2009.

Асосий ишлаб чиқариш фондларидан нисбий тежам (ортиқча сарф) куйидагича аниқланади:

$$\mathcal{E}_{\text{нисб}}(A_{\phi}) = (\Phi_c^1 - \Phi_c^0) * Q'$$

бунда: A_{ϕ} – асосий ишлаб чиқариш фондлари;

Φ_c^1, Φ_c^0 – ҳисобот даври, базис даврларининг фонд сигими;

Q' – ҳисобот давридаги маҳсулот ишлаб чиқариш ҳажми.

Асосий воситалар ва маҳсулот ҳажмининг ортиш суръатлари нисбати орқали фонд сигимининг чегараси, яъни маҳсулот ҳажми ошишининг ҳар бир фоизига асосий воситаларнинг ўсиш суръати аниқланади. Масалан, маҳсулот ҳажми (Q) нинг базис даврига нисбатан ўсиш суръати – 108%. Асосий ишлаб чиқариш фондлари (A_{ϕ}) нинг ўсиш суръати 105%. Маҳсулот ҳажми ўсишининг ҳар бир фоизига асосий ишлаб чиқариш фондлари ҳажми ортиши 0,97 (105:108) ни ташкил этади.

Фонд сигимининг чегара кўрсаткичи “1” дан кичик бўлса, асосий воситалардан самарали фойдаланилганини ифодалайди. Фонд қайтимининг ортиши ишлаб чиқилган маҳсулотнинг ҳар сўмига тўғри келувчи амортизация ажратмалари суммаси ёки амортизация сигими пасайиши ва маҳсулот баҳосидаги фойда ҳиссаси ортишига олиб келади.

3.7-жадвал маълумотлари асосида хулоса қилиш мумкинки, асосий ишлаб чиқариш фондлари ҳажмининг ортиш суръати(117,1%)га нисбатан маҳсулот ҳажмининг юқори даражада ортиши туфайли фонд қайтими базис давридаги 2,50 сўмдан ҳисобот даврига келиб, 2,65 сўмгача ошган, фонд сигими эса 0,023 сўмга пасайган. Асосий воситалар ҳажми ортишининг ҳар бир фоизига маҳсулот ҳажми ошиши $\frac{24,1}{17,1} = 1,409$ бирликни ташкил этган.

3.9-жадвал

Асосий ишлаб чиқариш фондларидан фойдаланиш таҳлили

Кўрсаткичлар	Базис даври	Ҳисобот даври	Фарқи (+/-)	Ўсиш суръати, %
1. Маҳсулот ҳажми	8750	10865	+2115	124,1
2. Асосий ишлаб чиқариш фондларини ўртача йиллик қиймати	3500	4100	+600	117,1
3. Фонд қайтими, сўм	2,50	2,65	+0,15	106,0
4. Фонд сигими, сўм	0,400	0,377	-0,023	94,2

Бу кўрсаткич ишлаб чиқаришнинг технологик жиҳатдан самарадорлигини аниқлаш ва узоқ муддатга мўлжалланган корхонанинг иш самарадорлигини баҳолашда қўлланилади. Фонд сиғими пасайиши туфайли асосий воситалардан нисбий тежам мисолда 249,9 млрд сўмни ташкил этган.

$$(0,377-0,400)*10865=-249,9$$

Асосий ишлаб чиқариш фондларидан фойдаланишнинг иқтисодий таҳлилида фонд қайтимини ошириш йўллари белгиланади (3.1-чизма).



3.1-чизма. Фонд қайтимига таъсир этувчи омиллар

Уларга қуйидагилар киради: ускуналардан фойдаланиш вақтини узайтириш; ускуналардан интенсив фойдаланиш; асосий воситалар актив қисмини ошириш; фойдаланилаётган ускуналар улушини ошириш.

“Фонд қайтимини қуйидагича ифодалаш мумкин.

$$\Phi_k = V_L \cdot \Phi_{KA},$$

бунда: Φ_k – фонд қайтими; V_L – жами асосий ишлаб чиқариш фондларида актив қисмининг тутган улуши, %; Φ_{KA} – асосий фондлар актив қисмининг фонд қайтими.

Асосий ишлаб чиқариш фондлари фонд қайтимининг базис давридан фарқига асосий фондлар актив қисми улуши ва унинг фонд қайтими

Ўзгаришларининг таъсири мутлақ фарқ усули орқали қуйидагича аниқланади.

$$\Delta\Phi_{\kappa} = \Phi_{\kappa}^1 - \Phi_{\kappa}^0 - \text{фонд қайтимининг базис давридан фарқи.}$$

а) актив асосий воситалар улуши ўзгаришининг таъсири:

$$\Delta\Phi_{\kappa}(\Delta Y_{\text{Л}}) = (Y_{\text{Л}}^1 - Y_{\text{Л}}^0) * \Phi_{\text{КА}}^0$$

б) актив асосий воситалар фонд қайтими ўзгаришининг таъсири:

$$\Delta\Phi_{\kappa}(\Delta\Phi_{\text{КА}}) = Y_{\text{Л}}^1 (\Phi_{\kappa}^1 - \Phi_{\kappa}^0)^{105}.$$

Ўрганилаётган давр мобайнида асосий ишлаб чиқариш фондларини фонд қайтими базис даврига нисбатан 150 сўмга ортган ҳолда, унинг актив қисмининг фонд қайтими эса 107 сўмга пасайган. Асосий ишлаб чиқариш фондларининг фонд қайтимини базис даврига нисбатан 150 сўмга ортиши қуйидаги омиллар ҳисобига рўй берган.

1. Асосий фондларнинг актив қисми улушининг ўзгариши:

$$\frac{+7,8 \cdot 3125}{100} = +243 \text{ сум}$$

2. Асосий фондларнинг актив қисми фонд қайтимини ўзгариши:

$$\frac{-107 \cdot 87,8}{100} = -93 \text{ сум.}$$

Текшириш: $+150 = +243 - 93$
 $+150 = +150$

3.10-жадвал

Фонд қайтимини омилли таҳлили

№	Кўрсаткичлар	Ўлчов бирлиги	Базис даври	Ҳисобот даври	Ўзгариши (+, -)
1.	Маҳсулот ҳажми (иш, хизмат) солиштирма баҳода	млрд сўм	8750	10865	+2115
2.	Асосий ишлаб чиқариш фондларининг ўртача йиллик қиймати	млрд сўм	3500	4100	+60
3.	Шу жумладан, актив қисми	млрд сўм	2800	3600	+800
4.	Актив қисмининг жами асосий ишлаб чиқариш фондларидаги улуши (3қ:2қ):100	%	80.0	87.8	+7.8
5.	Асосий ишлаб чиқариш фондларининг ҳар 1000 сўмига тўғри келадиган маҳсулот ҳажми (1қ · 1000):2 қ	сўм	2500	2650	+150
6.	Актив асосий фондларнинг ҳар 1000 сўмига тўғри келувчи маҳсулот ҳажми (1қ · 1000):3 қ	сўм	3125	3018	-107

¹⁰⁵ Шоғиёсов Т. Ш. Комплекс иқтисодий таҳлил. Ўқув қўлланма. – Т.: Иқтисод-молия, 2009.

Шу тариқа, асосий ишлаб чиқариш фондларидан самарали фойдаланиш таҳлили усулларини аудит жараёнида кенг қўллаш орқали корхонадаги асосий воситаларнинг самарадорлик даражасини аниқлаш мумкин.

III боб бўйича хулоса

1. Хўжалик юритувчи субъектнинг узоқ муддатли активлари таркибида сезиларли улушни эгаллаган асосий воситалар билан боғлиқ муомалаларни аудит ўтказиш пайтида таҳлилий амалларни қўллаш усулларини кўриб чиқамиз. Асосий воситаларни аудиторлик текширувидан ўтказиш чоғида таҳлилий амалларни ўтказишдан мақсад асосий воситалардан фойдаланиш кўрсаткичлари динамикаси ва ўзаро боғлиқлигини оқилона аудиторлик далилларини олиш учун баҳолашни тартибга солиш.

2. Асосий воситаларнинг самарадорлик кўрсаткичлари бўйича омилли таҳлили асосида маҳсулот ишлаб чиқариш ҳажми ёки фондлар самарасини ошириш юзасидан ички имкониятлар мавжудлиги ўрганилади ва таҳлил якунида хўжалик юритувчи субъектларда асосий фондлардан фойдаланиш ҳамда уларнинг самарадорлигини ошириш бўйича муҳим иқтисодий йўналишлар белгилашни такомиллаштириш мумкин.

3. Ҳар бир асосий восита турининг жами асосий воситалардаги улуши унинг тузилмасини ифодалайди. Тузилма ишлаб чиқаришнинг хусусияти, ихтисослашув даражаси, технологиясига боғлиқ. Тузилмани таҳлил қилишда асосий воситалардаги актив ва пассив қисмларнинг нисбатига эътибор қаратиш талаб этилади. Ишлаб чиқариш ҳажми асосий воситаларнинг актив қисмига кўп жиҳатдан боғлиқ. Уларнинг пассив қисми эса ишлаб чиқариш билан узвий боғлиқ эмас, улар фақат ишлаб чиқариш учун шароит яратишни такомиллаштиради.

ХУЛОСА

Хўжалик юритувчи субъектларда асосий воситалар ҳисоби ва аудитини халқаро стандартлар асосида такомиллаштириш бўйича олиб борилган тадқиқотлар натижасида қуйидаги хулосаларга келинди:

1. Асосий воситалар тушунчасининг ўрнига халқаро стандартлар талабларидан келиб чиқиб «Property, Plant and Equipment»ни ўзбек тилида «Мулк, машина ва ускуналар» деб номлаш ҳамда уларнинг ҳар бирининг таркибини белгилаш лозим: Тадқиқот жараёнида «Мулк, машина ва ускуналар»нинг таърифи ишлаб чиқилган. Ушбу таклифлар асосий воситаларга оид атамаларни Халқаро стандартларга мувофиқлаштиришга хизмат қилади.

2. Бизнинг амалиётга «адолатли (ҳаққоний) қиймат» тушунчаси ҳали тўлиқ кириб келмаган, кенг жорий этилмаган. Адолатли (ҳаққоний) қийматни аниқлайдиган фаол бозорлар, профессионал баҳолаш билан шуғулланадиган ташкилотлар фаолиятини ривожлантириш керак. ММУларни нафақат «1 январь ҳолати бўйича» қайта баҳолаш, балки бу санани ўз ҳисоб сиёсатида белгилаш ҳуқуқини корхоналарга беришни мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз. Чунки, рақамли иқтисодиёт шароитида ММУларнинг маълум бир таснифи бўйича адолатли (ҳаққоний) қийматнинг ўзгаришини фақат субъектнинг ўзи белгилаши мумкин.

3. Хўжалик юритувчи субъектлар ва ташкилотлар учун ММУларни қайта баҳолаш жараёнини ўтказишда олти босқичдан иборат бўлган кетма-кетликни, ҳар бир босқичда амалга ошириладиган ишларни олдиндан белгилаб олиш қайта баҳолаш натижаларининг сифати ошишига хизмат қилади. ММУларни қайта баҳолаш натижасида улар қийматининг ошиши ташкилотнинг «бошқа умумлашган даромадлари» таркибида тан олишини

талаб қилади. Бу даромадларни ҳисобга олиш учун амалдаги 21-сонли БҲМСда алоҳида счетлар кўзда тутилмаган. Шу боис, ушбу Счётлар режасига «ММУни қайта баҳолашдан олинган бошқа умумлашган даромадлар» сметини киритиш керак.

4. Халқаро стандартлар талабларидан келиб чиқиб, корхоналарнинг молиявий ҳолати тўғрисидаги ҳисоботдан фойдаланувчиларга активлар таркиби тўғрисида ишончли ва батафсил ахборотни тақдим этиш мақсадида «Мулк, машина ва ускуналарнинг ҳаракати тўғрисида»ги ҳисоботнинг янги шакли тақриф этилди. Ушбу форматдаги ахборот бошқарувчилар томонидан сифатли қарорлар қабул қилишга асос бўлиб хизмат қилади.

5. Тадқиқот жараёнида асосий воситалар аудитини халқаро стандартларга мувофиқлаштириш мақсадида асосий воситалар аудитининг ахборот манбалари кўрсатиб берилди ҳамда асосий воситалар аудитида ҳисоботларни текшириш босқичлари белгилаб олинди. Ушбу босқичларнинг ҳар бирида асосий воситалар аудитида таҳлилий амалларни қўллаш тавсия этилди. Ушбу тавсиялар Мулк, машина ва асбоб-ускуналар аудитини такомиллаштиришга хизмат қилади.

“Ўзбекнефтгаз” АЖ ва “Ўзқурилишматериаллари” уюшмаси асосий воситалар аудитида таҳлилий амалларни қўллашнинг мақсади, вазифаси, объекти, усули, ахборот базаси ва хулоса босқичлари жорий этилган.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати

I. Меърий-ҳуқуқий ҳужжатлар

1.1. Ўзбекистон Республикаси қонунлари

1. Ўзбекистон Республикасининг Конституцияси. – Т.:Ўзбекистон, 2014. 40 б.
2. Фуқаролик кодекси. – Т.: Адолат, 1996. –556 б. (Кейинги ўзгартириш ва қўшимчалар билан)
3. Ер кодекси. 1998 йил 30 апрель (Кейинги ўзгартириш ва қўшимчалар билан).
4. Солиқ кодекси. (Янги таҳрири) 2019 йил 30 декабрь.
5. Инвестиция фаолияти тўғрисида. 1998 йил 24 декабрь. (12.12.2003)
6. Аудиторлик фаолияти тўғрисида (янги таҳрири) 2021 йил 25 февраль, ЎРҚ-677-сон.
7. Тадбиркорлик фаолияти эркинлигининг кафолатлари тўғрисида. 2000 йил 25 май (2011 й 22 апрел).
8. Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида (янги таҳрири) ЎРҚ-404-сон 2016 йил 13 апрель.
9. Давлат статистикаси тўғрисида. 2002 йил 12 декабрь. (2012 йил 3 январь).
10. Банкротлик тўғрисида (янги таҳрири). 2003 йил 24 апрель.
11. Рақобат тўғрисида. 2012 йил 6 январь.

1.2. Ўзбекистон Республикаси Президентининг фармон ва қарорлари

1. Аудиторлик ташкилотлари фаолиятини янада такомиллаштириш ҳамда улар кўрсатаётган хизматлар сифати учун жавобгарликни ошириш тўғрисидаги қарори, 2007 йил 4 апрел, № ПҚ-615.
2. Тўғридан-тўғри хусусий хорижий инвестицияларни жалб этишни рағбатлантириш борасидаги қўшимча чора-тадбирлари тўғрисида. 2005 йил 11 апрель.

3. Аудиторлик ташкилотлари фаолиятини янада такомиллаштириш ҳамда улар кўрсатаётган хизматлар сифати учун жавобгарликни ошириш тўғрисидаги қарори, 2007 йил 4 апрел, № ПҚ-615.

4. Тадбиркорлик субъектлари томонидан тақдим этиладиган ҳисобот тизимини такомиллаштириш ва уни ноқонуний талаб этганлик учун жавобгарликни кучайтириш тўғрисидаги Қарори. 2005 йил 15 июнь, № ПҚ-100.

5. Ўзбекистон Республикасида 2010 йилгача бўлган даврда хизмат кўрсатиш ва сервис соҳасини жадаллаштиришга оид қўшимча чора-тадбирлар тўғрисидаги қарори. 2007 йил 21 май, ПҚ-640.

6. Инновацион лойиҳалар ва технологияларни ишлаб чиқаришга татбиқ этишни рағбатлантириш борасида қўшимча чора-тадбирлар тўғрисидаги қарори, 2008 йил 15 июль, ПҚ-916.

7. 2011-2015 йилларда республика молия-банк тизимини янада ислоҳ қилиш ва барқарорлигини ошириш ҳамда юқори халқаро рейтинг кўрсаткичларига эришишнинг устувор йўналишлари тўғрисидаги қарори, 2010 йил 26 ноябрь, ПҚ-1438.

8. «Кичик бизнес ва хусусий тадбиркорлик йили» давлат дастури тўғрисидаги қарори. 2011 йил 07 февраль, ПҚ-1474

9. Кичик бизнес ва хусусий тадбиркорликни янада ривожлантириш учун қулай ишбилармонлик муҳитини шакллантиришга доир қўшимча чора-тадбирлар тўғрисидаги фармони. 2011 йил 24 август.

10. Статистик, солиқ, молиявий ҳисоботларни, лицензияланадиган фаолият турларини ва руҳсат бериш тартиб-таомилларини тубдан қисқартириш чора-тадбирлари тўғрисидаги фармони. 2012 йил 16 июль, ПФ-4453.

11. Ўзбекистон Республикасида инвестицион иқлим ва ишбилармонлик муҳитини янада такомиллаштиришга доир қўшимча чора-тадбирлар тўғрисидаги фармони. 2014 йил 7 апрель, ПФ-4609.

12. Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисидаги фармони. 2015 йил 24 апрель.

13. Хусусий мулк, кичик бизнес ва хусусий тадбиркорликни ишончли ҳимоя қилишни таъминлаш, уларни жадал ривожлантириш йўлидаги тўсиқларни бартараф этиш чора-тадбирлари тўғрисидаги фармони. 2015 йил 15 май.

14. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 19 сентябрдаги

«Ўзбекистон Республикасида аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида»ги ПҚ-3946-сон қарори.

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

1.3. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг қарорлари, Халқаро ташкилотлар, вазирлик ва қўмиталарнинг меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлари

1. Статистик ва молиявий ҳисоботни янада такомиллаштириш борасида чора-тадбирлар тўғрисида. 2002 йил 25 июнь, 30-сон.

2. Хусусийлаштирилган корхоналарда корпоратив бошқаришни такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида. 2003 йил 19 апрель, 189-сон.

3. Хўжалик юритувчи субъектлар харажатлари ва молиявий натижаларининг шаклланиши ҳисоби тартибини такомиллаштириш тўғрисида. 2003 йил 15 октябрь, 444-сон.

4. Устувор инвестиция лойиҳаларини амалга ошириш учун хорижий инвестицияларни жалб қилиш механизмини такомиллаштириш тўғрисида. 2004 йил 9 февраль, 58-сон.

5. «Маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида»ги Низом. 1999 йил 5 февралдаги 54-сонли қарорига илова.

6. Корхоналардаги ички аудит хизмати тўғрисида Низомни тасдиқлаш тўғрисидаги қарори. 2006 йил 16 ноябр, № 215.

7. Хўжалик юритувчи субъектлар харажатлари ва молиявий натижаларининг шаклланиши ҳисоби тартибини такомиллаштириш тўғрисидаги қарори. 2003 йил 15 октябрь, № 444.

8. Ягона солиқ тўловини ҳисоблаб чиқариш ва тўлаш тартиби тўғрисидаги низомни тасдиқлаш тўғрисида»ги қарори. 2007 йил 28 феврал, № 26.

9. Кичик бизнес корхоналарида ҳисоботни қисқартириш ва тартибга келтириш чора-тадбирлари тўғрисида». 2000 йил 23 феврал, №65.(17.01.2004, №28)

10. «Кварталлик ва йиллик молиявий ҳисоботларни тақдим қилишнинг муддатлари тўғрисида Низом». Ўз.Р. МВ 2000 йил 15 июндаги 47- сон буйруғи билан тасдиқланган. (12.06.2002 № 85).

11. Цели и концепции, лежащие в основе финансовых ведомостей. Межправительственная рабочая группа экспертов по международным

стандартам учета и отчетности (ISAR). – Нью-Йорк, ООН, 1990.

12. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари. – Т.: Ўзбекистон иқтисодчилар уюшмаси, 1994. 1-2-3 қисмлар.

13. Разъяснения Международных Стандартов Финансовой Отчетности. КМСФО. International Accounting Standards Board-Алматы, 2005.

14. Дебиторлик ва кредиторлик қарзларини ягона баҳода бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботида акс эттириш» тартиби. 26.06.1998 й.даги МВ №17-07\62, ДСҚ №98-106 қарори билан тасдиқланган.

15. Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисоби миллий стандартлари тўплами. –Ташкент: NORMA, 2011. –360 б.

16. Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти 5-сон БҲМС. –Ташкент: NORMA, 1299-сон 20.01.2004.

17. Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти 21-сон БҲМС. –Ташкент: NORMA, 2012. –256 б.

18. «Бухгалтерия ҳисоби, статистик ва бошқа ҳисоботларда хорижий валютадаги операцияларни акс эттириш тартиби тўғрисида»ги низоми. ЎР МВ, ИВ, ДСҚ, МБ Правленияси, ДСҚ томонидан 2004 йил 2 сентябрда №№98, 41, 2004-57, 257-В, 8-қарори билан тасдиқланган.

19. Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлигининг «Молиявий ҳисобот шакллари ва уларни тўлдириш қоидаларини тасдиқлаш тўғрисида»ги буйруғи. 2003 йил 24 январь, №1209.

20. Ўзбекистон Республикаси Молия вазирининг 2002 йил 27 декабрдаги «Молиявий ҳисобот шакллари ва уларни тўлдириш қоидаларини тасдиқлаш тўғрисида»ги 140-сон буйруғи. ЎзР АВ томонидан 2003 йил 24 январда рўйхатдан ўтказилган, №1209 (кейинги ўзгаришлар билан) .

21. Международные стандарты финансовой отчетности: Издание на русском языке. – М.: Аскери-асса, 2005.

22. 2012 йил учун давлат статистика ҳисоботи шаклларини тасдиқлаш тўғрисидаги қарори. Давлат Статистика кумитаси 24 октябр 2011 й. АВ 2011 й. 17 ноябр, №2283

23. Ўзбекистон Республикаси Давлат бюджетидан маблағ билан таъминланадиган ташкилотларнинг молиявий ҳисоботларини тузиш, тасдиқлаш ҳамда тақдим қилиш бўйича қоидалар. ЎзР МВ 2011 й 27 август, №57, АВ 2011 й 27 сентябрь. №2270.

24. Солиқ ҳисоботи шаклларини тасдиқлаш тўғрисидаги Қарори. ЎзР МВ 2007 й. 29 декабрь, №66. АВ да 2011 й 30 май. №1760-1

25. Ўзбекистон Республикаси Президенти Шавкат Мирзиёевнинг Олий

Мажлисга мурожаатномаси //Халқ сўзи газетаси. 2017 йил 23 декабрь. №258. 3-бет.

26. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг «Устав фондида давлат улуши бўлган корхоналарнинг самарали бошқарилишини ва давлат мулкисининг зарур даражада ҳисобга олинишини таъминлаш чора-тадбирлари тўғрисида» ги 2006 йил 16 октябрдаги 215-сон қарорига 2-илова. «Корхоналардаги ички аудит хизмати тўғрисида»ги низом.

27. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2015 йил 28 июлдаги 207-сон «Давлат улуши бўлган акциядорлик жамиятлари ва бошқа хўжалик юритувчи субъектлар фаолияти самарадорлигини баҳолаш мезонларини жорий этиш тўғрисида» ги қарори.

28. Молиявий ҳисобот шакллари тўлдириш бўйича қоидалар. Ўз.Р молия вазирининг 27.12.2007 й. 140- сон буйруғига 7-илова, 9-банд.

29. Молия Вазирлар Маҳкамасининг «Ўзбекистон Республикаси ҳудудида қўллаш учун аудитнинг халқаро стандартларини тан олиш тартиби тўғрисидаги низомни тасдиқлаш ҳақида»ги қарори лойиҳаси 19.09.2018 йилдаги ПҚ–3946-сон қарорга мувофиқ ишлаб чиқилган.

II. Илмий монография, дарсликлар ва ўқув қўлланма

1. Do'stmuratov R.D. Buxgalteriya hisobi nazariyasi: Oliy o'quv yurtlari talabalari uchun darslik. – Т.: Yangiyul polygraph service, 2007. -256 б.

2. Фуломова Ф.Ф. Бухгалтерия ҳисобини мустақил тадбиқ этиш учун қўлланма. – Т.: Норма МЧЖ, 2009. - 496 б.

3. Urazov K. V. Buxgalteriya hisobi va audit: Oliy o'quv yurtlari uchun. – Т.: O'qituvchi, 2004. – 448 б.

4. Аверчев И.А. МСФО. 1000 примеров применения. / И. А. Аверчев. – М.: Рид Групп, 2011. – 992 с. (Полное руководство бухгалтера).

5. Адамов Н.А. Учёт, анализ и аудит в строительстве. – М.: ФиС, 2006., Банк В.Р., Банк С.В. Бух учет и аудит в условиях банкротства. – М.: Проспект, 2006.

6. Аликулов А.И. Харажатлар ҳисоби ва таҳлилининг назарий ҳамда амалий масалалари. Монография. – Т.: Fan va texnologiya, 2011. -196 б.

7. Аликулов А.И. Харажатлар ҳисоби ва таҳлилининг назарий ҳамда амалий масалалари. – Т.: Фан ва технология, 2011. – 188 б.;

8. Андреев В.Д. Внутренний аудит. Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.;

9. Аннаев М.Б. Савдо корхоналарида даромадлар ҳисоби ва аудитининг долзарб масалалари. Монография. – Т.: Наврўз, 2011. -140 бет.

10. Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит. пер. с англ. гл. ред. серии. UNCTC проф. Я.В.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.;

11. Астахов В. П. Теория бухгалтерского учета. – «Издательский центр «Март», 2000. – 416 с.

12. Аудит. Дарслик I-жилд. (М.М. Тулаходжаева, Ш.И. Ислхомов, К.Б. Ахмаджанов ва бошқалар.) ТДИУ. – Тошкент: NORMA 2008. 320 б.

13. Аюпова, Л.А. Эволюция понятия основных средств в России [Текст] / Л.А. Аюпова // В сборнике: Бухгалтерский учет, анализ и аудит в современных условиях: Материалы Всероссийской заочной научно-практической конференции. - 2017. - С. 13-19

14. Бабаев Ю. А. Теория бухгалтерского учета.: Учебник для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999.

15. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета. Учебник. 4-изд. – М.: ТК Велби, Проспект, 2008. - 240 с.

16. Бобожонов О., Жуманиёзов К. Молиявий ҳисоб. –Т.: Молия,2002,672б.

17. Богомолов А.М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения. – М.: Экзамен, 2000. – 192 с.;

18. Большой бухгалтерский словарь. По ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999.

19. Булавина Л. Н. Бухгалтерский учет и аудит материально-производственных запасов: Учебное пособие для вузов. – Москва: Финансы и статистика, 1999. - 144 с

20. Бургонова Г.Н., Каморджанова Н.А.. Бухгалтерский учет и отчетность в туризме. Учебное пособие. – М.: Нолдж, 1998. 272 с.

21. Бурцев В.В. Стандартизация внутреннего аудита в акционерном обществе. – М.: Аудитор, 2002. – 48 с.;

22. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учеб./ Я.В.Соколов, Ф.Ф.Бутынец, Л.Л.Горецкая, Д.А.Панков; отв. ред. Ф.Ф.Бутынец. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. - 659 с.

23. Бухгалтерский учет в торговле: Учеб. /В.А.Березовский и др. – Мн.: Новое Знание, 2004. - 812 с.

24. Бухгалтерский учет и аудит. 500 вопросов и ответов. Серия «Учебники, учебные пособия». – Ростов н / Д: Феникс, 1999. - 448 с.

25. Бухгалтерский учет и его особенности: Ч. I.-//Сост.: Беганов В. С., Шаулов У. Т., Кан У. Т. – Т.: Мир экономики и право, 1999. -224 с.

26. Бухгалтерский учет и его особенности: Ч. II.-//Сост.: Беганов В. С., Шаулов У. Т., Кан У. Т/ –Т.: «Мир экономики и право», 1999. -224 с.
27. Варонина Л.И. Аудиторская деятельность: основы организации. Учебно-практическое пособие. – М.: Эксмо, 2007. - 336 с.
28. Волкова О.Н. Управленческий учет. Учебник. – М.: ТК Велби, Проспект, 2005. - 472 с.
29. Гадоев Э., Хасанов Н., Л. Югай. Асосий воситалар ва номоддий активларни ҳисобга олиш ва соликка тортиш/ Соликлар ва божхона хабарлари. – Ташкент: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 2003.
30. Гетьман В.Г. Финансовый учёт. 3-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2008., Николаева Г.А. Основные средства. – М.: Издавательстао «ПРИОР», 1999.
31. Горбузов, В.Ф. Финансово-кредитный словарь / под ред. В.Ф. Горбузова. – М.: Финансы и статистика, 2005. - 900 с.
32. Горбузов, В.Ф. Финансово-кредитный словарь / под ред. В.Ф. Горбузова. – М.: Финансы и статистика, 2005. - 900 с.
33. Грачева М.Е. Международные стандарты аудита [Текст] / М. Е. Грачева: учеб. пособие. – М.: ПРИОР, 2006.
34. Гулямова Ф.Г. Практическое пособие по бухгалтерскому учету: Вып.4. – Т.: Мир экономики и права, 1999. –224 с.
35. Гулямова Ф. Г. Учетная политика предприятия. /Ф.Г. Гулямова, У.Т. Файзиева. – Ташкент: Издательский дом «Мир экономики и права», 2004. –208 с.
36. Гусева Т. М., Шеина Т. Н. Основы бухгалтерского учета: теория, практика, тесты. – М.: Финансы и статистика, 2000.
37. Друри К. Управленческий и производственный учет. – М.: ЮНИТИ, 2002. – 312 с.;
38. Дўсмуратов Р. Аудит асослари. Дарслик. – Т.: Ўзбекистон миллий эндавропедияси нашриёти, 2003. – 334 бет.
39. Дусмуратов Р.Д. Аудит асослари. Дарслик. – Т.: «Ўзбекистон миллий эндавропедияси» нашриёти, 2003. - 334 б.
40. Дўсмуратов Р.Д. Аудит асослари. Дарслик. – Т.: Ўзбекистон миллий эндавропедияси, 2003. – 612 б.;
41. Дўстмуратов Р.Д. Аудиторлик фаолияти: назария, услубиёт ва амалиёт. Монография. – Т.: Молия, 2007. - 276 б.
42. Заббарова О.А. Балансоведение: учебное пособие / О.А. Заббарова. – М.: КНОРУС, 2007. –256 с.
43. Ибрагимов А.К. Ишлаб чиқариш харажатлар ҳисоби, аудити ва қишлоқ хўжалик маҳсулотлари таннархини аниқлашни такомиллаштириш.

и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дисс. автореф. – Т., 2002. – 41 б.;

44. Ибрагимов ва бошқалар. Молиявий ва бошқарув ҳисоби. Ўқув қўлланма. – Т.: Иқтисодий молия, 444 б.

45. Иброҳимов А. К., Каримов А. А. Хориж сармоялари бухгалтерия ҳисоби. – Т.: Ўзбекистон, 1999. -143 б.

46. Илхамов Ш. И. Иқтисодий таҳлил ва аудит. Дарслик. – Тошкент: “Сано-стандарт” нашриёти, 2017.

47. Илхамов Ш.И. Амалий аудит. Дарслик. – Т.: Иқтисодиёт, 2018 й.; Исроилов Б.И. «Солиқларнинг молиявий ҳисоби ва таҳлилининг методологик асослари». и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация. – Т., 2018.

48. Исманов И.Н. Узоқ муддатли активлар бухгалтерия ҳисобининг методологик асослари. Монография. – Т.: Фан, 2006. - 172 б.

49. Исманов, И.Н. Узоқ муддатли активларнинг бухгалтерия ҳисоби ва аудити методологиясини такомиллаштириш масалалари: и.ф.д. илмий даражасини олиш учун дис. авторефати. – Тошкент: БМА, 2009.-33 б.

50. Исроилов Б.И. Солиқлар ҳисоби ва таҳлили: муаммолар ва уларнинг ечимлари. Монография. – Т.: Ўзбекистон, 2006. - 272 б.

51. Каримов А.А. ва бошқ. Бухгалтерия ҳисоби: Олий ўқув юрти талабалари учун дарслик /Муаллифлар: А.А. Каримов, Ф.Р. Исроилов, А.З. Авлоқулов. – Т.: Шарқ, 2004. –592 б.

52. Каримов А.А. ва бошқ. Бухгалтерия ҳисоби: Олий ўқув юрти талабалари учун дарслик / Муаллифлар: А.А. Каримов, Ф.Р. Исроилов, А.З. Авлоқулов. – Т.: Шарқ, 2004. –592 б. 130. Пардаев М. Иқтисодий таҳлил назарияси. Дарслик. – Самарқанд: “Зарафшон”» нашриёти, 2001. - 272 б.

53. Каримов А.А. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудитини такомиллаштиришнинг асосий йўналишлари. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дисс. автореф. – Т., 2009. – 32 б.;

54. Каримов А.А., Исломов Ф.Р., Аблақулов А.З. Халқаро аудит тизими. Ўқув қўлланма. – Т.: ТМИ, 2010. -186 б.

55. Качалин В. В. Финансовый учет и отчетность в соответствие со стандартами ГААР. – М.: Дело, 1998. – 432 с.

56. Ковалев В.и др. Организация бухгалтерского учета на совместных предприятиях. – М.: Финансы и статистика, 1991. –160 с.

57. Кондраков И. П., Краснова Л.П. Принципы бухгалтерского учета. Учебное пособие. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1997. –192 с.

58. Кондраков И.П. Бухгалтерский учет: Учебник. – М.: ИНФРА-М,

2006. -592.

59. Кураков Л.П. Экономика и право: большой толковый словарь-справочник. – М.: Вуз и шк., 2003 (Чебоксары : РГУП ИПК Чувашия). - 866 с.

60. Кутер М. И. Теория и принципы бухгалтерского учета: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000. –544 с.

61. Кўзиев И.Н. Иқтисодийни модернизациялаш шароитида аудиторлик ҳисоботини тузиш ва умумлаштириш методологиясини такомиллаштириш. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. – Т., 2017. – 70 б.

62. Курбанов З.Н. Солиқ ҳисоби ва аудитининг назарий ва методологик асослари. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация. – Т.: БМА, 2006. – 272 б.

63. Либби Роберт, Либби Патрисия А., Ходж Франк. Финансовый учет, 2016. 864 б.

64. Лозовский, Л.Ш., Райзберг, Б.А. Словарь современных экономических терминов: Около 2 500 терминов современной экономики [Текст] / Л.Ш. Лозовский, Б.А. Райзберг. – М.: Айрис-Пресс, 2009. - 800 с.

65. М.М. Тулаходжаева, Ш.И. Исломов, К.Б. Ахмаджанов ва бошқалар Аудит. Дарслик II-жилд. ТДИУ. – Тошкент: NORMA 2008. - 320 б.

66. Макальская А.К. Внутренний аудит: учебно-практическое пособие. – М.: Дело и Сервис, 2001. – 112 с.

67. Маматов З.Т. Аудит: муаммолар ва ривожлантириш истикболлари. – Тошкент, ТМИ. 2004. 348 б.

68. Маматов З.Т. Хўжалик юритувчи субъектларда молиявий ҳисобот аудитини ўтказишни такомиллаштириш масалалари. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дисс. автореф. – Т., 2005. – 40 б.;

69. Маргулис, А. Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства / А. Маргулис. – М.: Финансы, 1974. – С. 24–50.

70. Мескон М. Основы менеджмента. Учебник. Год выпуска: 1997. 488 с.

71. 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.

72. Мехмонов С.У. Бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби ва ички аудит методологиясини такомиллаштириш. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. – Т., 2018. – 74 б.

73. Мордовкин А.В. Бухгалтерский учет и налогообложение основных средств/ А.В.Мордовкин. – М., 1999.–54с.

74. Мусаев Ҳ. Аудит. Дарслик. – Т., 2003. 67-б.

75. Мусаев Ҳ. Н. Аудит. Дарслик. – Т.: «Молия» нашриёти, 2003. – 220 б.
76. Мусаев Ҳ.Н. Аудит. Дарслик. – Т.: Молия, 2003. - 67 б.
77. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1992. –136 с.
78. 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, 1993. – 496с.
79. Николаева, Г.А. Бухгалтерский учет в торговле. Оптовая торговля. ... - 624 с. 18.
80. Обербринкманн Франк. Современное понимание бухгалтерского баланса: Пер. с нем./Под.ред. проф. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. - 416 с.
81. Очиллов И.К. Молиявий ҳисоб-2. Ўқув қўлланма. / И.К. Очиллов, Д.Х. Азларов, А.З. Авлокулов. – Т.: Iqtisod-moliya, 2008. - 292 б.
82. Очиллов И.К. Молиявий ҳисоб.Ўқув қўлланма. / И. К. Очиллов, Ж. Э. Курбонбоев. – Т.: Iqtisod-moliya, 2007. - 486 б.
83. Палий В. Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: ИНФРА-М., 2003-456с.
84. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет. Уч. пос. – 2-изд. перераб. и доп. – М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: Информационное агентство «ИПБ-БИНФА», 2005. - 336 с.
85. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета). – М.: ИНФРА-М, 2006. -279 с.
86. Пардаев А.Х. Бошқарув ҳисоби. – Т.: Академия, 2002. – 172 б.; Пардаев М.Қ., Исроилов Б.И. Иқтисодий таҳлил. Ўқув қўлланма. – Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 2001. – 176 б.;
87. Пардаев М.К., Абдукаримов И.Т., Исроилов Ж.И., Исроилов Б.И. Корхоналарда молиявий ҳисоботлар таҳлили. Ўқув қўлланма. – Т.: Солиқ академияси, 2009.- 76 б.
88. Пардаев М.Қ., Исроилов Ж.И. Хусусий корхоналар хўжалик фаолияти таҳлилининг назарий ва методологик муаммолари. Монография. – Т.: Фан ва технология, 2007. - 164 б.
89. Пизенгольц, М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве [Текст] / М.З. Пизенгольц. – М.: Инфра-М, 2014. - 520 с.
90. Пипко В.А.. Учет производства. Учет производства и калькулирование себестоимости продукции в условиях агробизнеса: учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет,

анализ и аудит». – Москва : Вузовский учеб. : ИНФРА-М, 2010. – 207 с.

91. Подольский В.И., Савин Л.Л. Аудит. Учебник. – М.: Юрайт, 2011, 605 б.

92. Пол Э. Самуэльсон, Вильям Д. Нордхаус ; Economics. [перевод с английского О. Л. Пелявского]. ... Предм. указ.: с. 1312-1325 Пер.: Samuelson, Paul A. Economics 0-07-351129-3 Экономик.

93. Пол Э. Самуэльсон, Вильям Д. Нордхаус ; Economics. [перевод с английского О. Л. Пелявского]. ... Предм. указ.: с. 1312-1325 Пер.: Samuelson, Paul A. Economics 0-07-351129-3 Экономик

94. Полетаев, П.И. Воспроизводство основных фондов и эффективность сельского хозяйства / П.И. Полетаев. – М.: Колос, 1977. - 144 с.

95. Правовое регулирование предпринимательской деятельности: Ч .2. // Сост.: Батыров Т.Х., Азизов А\The Pragma Corporation, Enterprise Development Project. – Т., 2003. –137 с.

96. Скляренко В.К., Прудников В.М. экономика предприятия, изд.2. –М.: Издательство: Инфра-М. 2019 г. - 256 с.

97. Собуа Т. Организация и методика внутреннего аудита хозяйствующих субъектов. Автореф. дисс. на соис. ученой степени к.э.н. Воронеж. 2009. – 23 с.;

98. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 400 с.

99. Сонин А.М. Внутренний аудит. Современный подход. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 64 с.

100. Сотиволдиев А. С. Замонавий бухгалтерия ҳисоби. 1-2-3 том. Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциацияси. –Тошкент, 2004. 1-том 170 б., 2-том 182 б., 3-том 153 б.

101. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. Учебник. – М.: Финстатинформ, 2000. – 239 с.;

102. Ташназаров С.Н. Бошқарув ҳисоби (таннарх ҳисоби) 1-қисм. Маъруза матни. –С.: СамИСИ. 2009. 220 б.

103. Ташназаров С.Н. Молиявий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи: Халқаро ва миллий жиҳатлар. Монография. – Т.: Иқтисод-молия, 2009. - 168 б.

104. Ташназаров С.Н. Молиявий ҳисобот: атамалар тавсифи ва талқини. Монография. –Самарқанд. «Матбаа нашриёти»: 2018 й. -168 б. Исманов И.Н. Узоқ муддатли активлар бухгалтерия ҳисобининг методологик асослари. – Т.: Фан, 2006. – 172 б.

105. Ташназаров С.Н. Халқаро ҳисоб асослари. Маъруза матни. – С.:

СамИСИ, 2008. 210 б.

106. Ткач В. И., Ткач М. В. Международная система учета и отчетности. – М.: Финансы и статистика, 1991. –160 с.

107. Торшаева Ш.М. Принципы бухгалтерского учета. Учебное пособие. – Караганды, 2006. - 300 с.

108. Тулаходжаева М.М. Система финансового контроля в Республике Узбекистан. – Т.: Мир экономики и права, 1998. – 176 с.; Туйчиев А.Ж. Мажбуриятлар ҳисоби ва таҳлилининг назарий-методологик муаммолари. Монография. – Т.: ТДИУ, 2010.– 272 б.

109. Тўлаходжаева М.М. Ўзбекистон Республикасида молиявий назорат тизими.-Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 1998.

110. Тумасян Р.З. Бухгалтерский учет: Учебно-практ. пособие – 7-изд., стер. – М.: Омега-Л, 2008. - 794 с.

111. Умарова М., Эшбоев У., Ахмеджонов К. Бухгалтерия ҳисоби (Дарслик). –Тошкент: «Меҳнат» нашриёти, 1999. - 262 б.

112. Управленческий учет 1. /Учебное пособие с прак. заданиями разр. на основе исследований мирового опыта по управленческому учету (Байрашев А. З, Ванина М. С, Ибрагимов Н. А., Кудбиев Ш. Д., Попова О. И., Усманова Ф. Б., Хайитбаев Б. А.). - Т.: Ассоциация Преподавателей Бизнес-Дисциплин Узбекистана, 2003. - 216 б.

113. Уразов К.Б. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг концептуал масалалари. Монография. – Т.: Фан, 2005. -236 б.

114. Уразов К.Б. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг концептуал масалалари. – Тошкент: Фан, 2005. – 236 б.;

115. Уразов К.Б., Вохидов С.Б. Бошқа тармоқларда бухгалтерия ҳисоби хусусиятлари. Дарслик. Т.: Adib Nashriyoti МЧЖ. 2011 й.

116. Уразов К.Б., Худойбердиев Н.У., Аннаев М.Б., Исроилов Ё.Ж., Пашаходжаева Д.Д., Мардонов М.Ш. Хизмат кўрсатиш соҳаси корхоналарида бухгалтерия ҳисоби ва аудитининг долзарб масалалари. Монография. – Т.: Иқтисодиёт, 2011. -260 б.

117. Ушвицкий Л. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. – Ставрополь: Изд-во СКФУ, 2016. 122 с

118. Финансово-кредитный словарь: [В 3 т.] / Гл. ред. В. Ф. Гарбузов 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, -Том Т. 1: А-Й / [Сост. В. К. Сенчагов и др. 2005 г.- 900 с

119. Финансовый учет 1 (Тулахаджаева М. М., Тухсанов Х. А., Муминова С. Х. и др.). –Т.: Ассоциация Преподавателей Бизнес-Дисциплин Узбекистана,

2001. 312 с.

120. Фишер С, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи. Economics. Пер. со 2-го англ. изд. – М.: Дело ЛТД, 1995. - 864 с.

121. Фишер С., Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи. Economics. Пер. со 2-го англ. изд. – М.: Дело ЛТД, 1995. - 864 с.

122. Фрэнк Вуд. Бухгалтерский учет для предпринимателей. 1 часть. Пятое издание, Аскери, 1989. –250 с.

123. Фрэнк Вуд. Бухгалтерский учет для предпринимателей. 2 часть. Пятое издание. – Аскери, 1989. –354 с.

124. Хамдамов Б.К. Ўзбекистон иқтисодиётининг ҳисоб ва ҳисобот тизимида аудиторлик назоратини ривожлантиришнинг услубий асослари: и.ф.д. илмий даражасини олиш учун ёзилган дис. автореф. – Т., 2007. – 33 б.;

125. Хамдамов, Ф.Р. Исломов, А.З. Авлокулов. Молиявий ҳисобот. Ўқув қўлланма. – Т.: Iqtisod-moliya, 2008. - 172 с

126. Хасанов Б. А. Бошқарув ҳисоби: назария ва услубиёт. – Т.: «Молия» нашриёти, 2003., 248 б.

127. Хасанов Б.А. Бошқарув ҳисоби (Дарслик) / Б.А. Хасанов, А.А. Хашимов. - Б.м.: – Т.: Иқтисод-молия, 2005. - 306 б.

128. 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.

129. Ходиев Б. ва бошқалар. Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Мамлакатимизни модернизация қилиш ва кучли фуқаролик жамиятини барпо этиш – устувор мақсадимиздир» ва «Асосий вазифамиз – Ватанимиз тараққиёти ва халқимиз фаровонлигини янада юксалтиришдир» маърузаларини тадбиқ этиш бўйича ўқув қўлланма. –Т.: Иқтисодиёт, 2011 й.

130. Холбеков Р.О. Ишлаб чиқариш ҳисобини ташкил қилиш тамойиллари ва услубиёти. – Т.: Фан, 2005. 198-б.

131. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект.: Пер. с англ. /Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003.–416 с.

132. Ҳошимов Б. Бухгалтерия ҳисоби назарияси. – Т.: Янги аср авлоди, 2004. - 279 б.

133. Шакаров А.; Асосий воситалар ҳисоби ва назоратини ташкил қилиш (мулкчиликнинг турли хил шаклларида). Тошкент молия ин-ти. иқтисодиёт фанлари номзодлик диссертациясига Автореферат: 08.00.00. 2000 йил.

134. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. Учебник – М.: ИНФРА-М, 2012. 116 с

135. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. Учебник. 5-е изд., перераб. и дополненное. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 448 с.

136. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 116 с.

137. Шоғиёсов Т. Ш. Комплекс иқтисодий таҳлил. Ўқув қўлланма. – Т.: Иқтисод-молия, 2009.

138. Шоғиёсов Т. Ш. Комплекс иқтисодий таҳлил. Ўқув қўлланма. – Т.: Иқтисод-молия, 2009.

139. Щадилова, С. Н. Бухгалтерский учет для всех [Текст]: учеб. / С.Н. Щадилова. – М.: Инфра-М, 2014. - 520 с.

140. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуация и примеры: Пер. с англ./Под ред. и с предисл. А.М.Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993. –560 с.

Ш. Хорижий нашрлар

1. Ainsworth, Penne. Introduction to Accounting: An integrated Approach /Penne Ainsworth, Dan Deines, R. David Plumlee, Cathy Xanthaky Larson. Irwin, Printed in USA, 1995. 425 p.

2. Al Hashim, Dhia D. International Dimensions of Accounting /Dhia D. Alhashim, Jeffrey S. Arpan. 2nd ed. –PWS-Kent, Boston, 1992. 234 p.

3. Anthony, Robert Newton. Accounting principles /Robert N. Anthony, James S. Reece, D.B.A. - 7th edition, Irwin, 1995. 686 p.

4. Anthony, Robert Newton. Accounting principles /Robert N. Anthony, James S. Reece, D.B.A. - 7th edition, Irwin, 1995. 686 p.

5. Benston, G. (2006). Fair Value Accounting: A Cautionary Tale From Enron, Journal of Accounting and Public

6. Boochholdt J.L. Accounting Information Systems. Irwin. 4th Edition, Printed in USA, 1996.

7. Bursal, Nasuhi. Maliyet Muhasebesi /Nasuhi Bursal, Yucel Ercan. Istanbul, 1994. 511 қ.

8. Construction accounting. Timberline. Timberline Software corporation 800.628.6583. timberline com. 22 p.

9. Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 7th Edition Charles T. Horngren/George Foster. Prentice-Hall International, Inc., 1991. 964 p.

10. Dixon, Robert L. The McGraw-Hill 36-hour accounting course /Robert L. Dixon, Harold E.Arnett–3rd ed., 1993. 416 p.

11. Edmonds, Thomas P. Fundamental Financial Accounting Concepts /Thomas P. Edmonds, Frances M. McNair, Edward E. Milam, Philip R.Oldқ. Printed

in the USA, McGraw-Hill, Inc., 1996. 601 p.

12. Edwards, J. R., A History of Financial Accounting, Routledge, London / New York 1989.

13. Heitger, Lester E. Cost Accounting /Lester E. Heitger, Serge Matulich. - McGraw-Hill, Inc., 1985. 962 p.

14. Hermanson, Roger H. Accounting: a business perspective /Roger H. Hermanson, James Don Edwards, Michael W. Maher. 6th ed., Irwin, Printed in the USA, 1995. 926 p.

15. Horngren, Charles T. Introduction to management accounting /Charles T. Horngren, Gary L. Sundem. 8th ed. London, 1993. 826 p.

16. International Accounting Standards. The ICA in England and Wales. London, 1989. 450 p.

17. Jerry J. Weygandt, Paul D. Kimmel, Donald E. Kieso. Managerial Accounting 5th edition/ Управленческий учёт 5-е издание. John Wiley & Sons. 2009,2011. 774p.

18. Kam, V. (1990). Accounting Theory, John Wiley and Sons, USA

19. Knight Chris. Accounting in the conditions of a market economy. A short course. Nottingham Business School. 1993. 192 p.

20. Larson, Kermit D. Financial Accounting /Kermit D. Larson, Paul B. W. Miller. 6th ed. Irwin, 1995. 686 p.

21. Libby, Robert. Financial accounting /Robert Libby, Patricia A. Libby, Daniel G. Short. Irwin, Printed in USA, 1996. 752 p.

22. Management Accounting. Official terminology of the CIMA. The CIMA 63 Portland Place, London W1N 4AB, 1991. 157 p.

23. Morse, Dale C. Managerial Accounting /Dale C. Morse, Jerold L. Zimmerman. Irwin, 1997.

24. P.T. Polim «Financial Audit on Fixed Assets Account». Indonesia. 2014.

25. Pizzey, Alan. Accounting and Finance. A firm foundation. 3rd Edition, London, Cassell, 1992. 512 p.

26. Policy, No:25, pp:465-484

27. Schmalenbach, E., Dynamische Bilanz, 13th ed., Westdeutscher Verlag, Köln/Opladen 1962.

28. Siegel, Joel G. Introduction to Accounting I /Joel G. Siegel, David Minars. Harper Perennial, New York, 1992. 340 p.

IV. Илмий мақолалар ва конференция материаллари

1. Абдуваҳидов Ф. Маҳсулотлар таннархи ва унинг бухгалтерия ҳисобини такомиллаштириш масалалари. // Бозор, пул ва кредит, 2011. –№4. 53-55-б.
2. Алиқулов А. Пахта саноати корхоналарида харажатлар ҳисобини такомиллаштириш. // Бозор, пул ва кредит, 2011. №2. 64-66-б.
3. Аннаев М.Б. Савдо корхоналарида чегирмалар ҳисобини такомиллаштириш. // Бозор, пул ва кредит, 2009. -№4 - 46-49-бетлар.
4. Ёқубов У. Хусусий капитал тўғрисида ҳисобот ва уни такомиллаштириш. // Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси, 2002. - №3 -51 б.
5. Железнякова Е.А., Демина И.Д. Сравнительный анализ нормативного регулирования аналитических процедур в российских и международных стандартах аудита [Текст] / Е. А. Железнякова, И.Д. Демина. // Аудиторские ведомости. 2013. - № 7. - С. 28-40.
6. Ибрагимов А.К. Жаҳон ҳисоб стандартларини ўзлаштириш // Бозор, пул ва кредит, 1999. №9. 51-53-б.
7. Иброҳимов А. Хорижда молиявий ҳисобот. //Иқтисод ва ҳисобот,1995. №3. 40-б.
8. Исроилов Б., Исроилов Ё. Ҳисоб-китоб тизимини такомиллаштириш масалалари. // О‘ЗИА ЭВУ, 2010. №5-6. 37-38-б.
9. Ишонқулов Н. Ҳисобот шакллари мукамаллаштириш. // Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси, 2001. №10/11. 39-40-б.
10. Каримов А., Рахимов М. Хўжалик юритувчи субъектлар ҳисоботларининг ахборот ташувчанлиги. // Бозор, пул ва кредит, 2011. №2. 57-59-б.
11. Климова Н.В., Касьянова С.А. Аналитические процедуры в аудите основных средств. // Экономический анализ: теория и практика, 2010. № 18. – С. 32-38.
12. Қудбиев Ш. Корхоналарда молиявий ҳисоботни такомиллаштириш. // Бозор, пул ва кредит, 2006. №3. 46-48-б.
13. Қурбонов З.Н., Мисиров К. Жаҳон молиявий-иқтисодий инқирози шароитида қўшилган қиймат солиғи ҳисобини такомиллаштириш. // О‘ЗИА ЭВУ, 2010. №5-6. 39-41-б.
14. Маматов З. Молиявий ҳисобот халқаро стандартлари асосида дебиторлик ва кредиторлик қарзларини ҳисобга олиш. // Бозор, пул ва кредит, 2002. №6. 51-54-б.
15. Маматов З.Т. Совершенствование методики аудита основных средств. // Бозор, пул ва кредит, 2014. №2. 62-69-б.
16. Марпатов М. Бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботнинг халқаро

стандартлари // Бозор, пул ва кредит, 2014. №9. 55-60-б.

17. Марпатов М. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро моделлари. // Бозор, пул ва кредит, 2014. №3. 32-38-б.

18. Марпатов М. Молиявий ҳисоботнинг концептуал асослари ва молиявий ҳисоботнинг мақсади. //Бозор, пул ва кредит, 2015. №3. 56-63-б.

19. Марпатов М. Ўзбекистон Республикаси банк тизимида: Бухгалтерия ҳисобини молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мослашнинг ўзига хос хусусиятлари //Бозор, пул ва кредит, 2014. №11. 49-55-б.

20. Меҳмонов С.У. Бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби ва ички Аудит методологиясини такомиллаштириш. Иқтисодиёт фанлари доктори (DSc) диссертация автореферати. 2018 йил. 24 бет.

21. Мўминов С. Молиявий ҳисоботларни бирхиллаштириш усуллари/ //Бозор, пул ва кредит, 2002. №9. 64-65-б.

22. Опыт перехода на МСФО в странах СНГ. <http://www.gaap.ru/biblio/gaap-ias/strategi/024.htm> 28.05.2004.

23. Очиллов И. Суғурта ташкилотларида молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим этиш. // Бозор, пул ва кредит, 2012. №7. 57-61-б.

24. Панкова С. В., Прокопьева Ю. В. Сущность, классификация и особенности применения аналитических процедур в аудиторской деятельности [Текст] /С. В. Панкова, Ю. В. Прокопьева. // Международный бухгалтерский учет, 2012. № 45 (243). – С. 33-41.

25. Пошоҳўжаева Д. Фойда солиғи кўрсаткичлари ҳисобини уйғунлаштириш масалалари. // Бозор, пул ва кредит, 2011. №1. 50-53-б.

26. Расулев Д., Амонов Х. Финансовая отчетность в современных условиях. // Экономический вестник Узбекистана, 2002. №10-11. – С. 33-34.

27. Раҳимов М. Фойда шаклланишини таҳлил этишнинг муҳим масалалари. // Бозор, пул ва кредит, 2011. №3. 60-62-б.

28. Ризаев Н. Молиявий ҳисоботларда интеллектуал мулк объектлари тўғрисидаги маълумотларни акс эттириш. // Бозор, пул ва кредит, 2011. №3. 63-65-б.

29. Ташназаров С.Н. Пул оқими тўғрисидаги ҳисоботни такомиллаштириш масалалари. // Сервис, 2010 №2.

30. Ташназаров С. Н. Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида молиявий ҳисоботнинг моҳияти ва мақсади. // Иқтисодиёт ва таълим, 2012. №5. 78-81-б.

31. Ташназаров С. Н. Маҳсулот таннархи ҳисоботини тақдим қилиш тартиби. //Бозор, пул ва кредит, 2012. №7.

32. Ташназаров С.Н. Котрибутция ёндашуви асосида молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот: тузиш тартиби ва мазмуни. // Иқтисодиёт ва таълим, 2012. №6. 118-121-б.

33. Ташназаров С.Н. Ҳисобот мақсадларида харажатлар таснифи. // Бозор, пул ва кредит, 2013. №1. 60-65-б.

34. Тошназаров С.Н. Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида молиявий ҳисоботнинг назарий ва методологик асосларини такомиллаштириш. Монография. – Тошкент: «Турон-Иқбол» нашриёти 2018й. - 228 б.

35. Тўйчиев А. Мажбуриятларнинг омилли таҳлилинини такомиллаштириш. // Бозор, пул ва кредит, 2010. №11. 52-55-б.

36. Тўлаев У. Пул оқимлари тўғрисидаги ҳисоботни такомиллаштириш масалалари. // Бозор, пул ва кредит, 2011. №2. 60-62-б.

37. Уразов К.Б. Асосий воситалар: ҳисоб сиёсати. // Солиқ тўловчининг журнали, 1999. №11. 29-31-б.

38. Уразов К.Б. Асосий воситаларга доир даромадлар: ҳисоб сиёсатида очилиши лозим бўлган жиҳатлар хусусида. // Солиқ тўловчининг журнали, 2000. №6. 23-25-б.

39. Уразов К.Б. Асосий воситаларга доир харажатлар. // Солиқ тўловчининг журнали. 1999. №12. 28-32-б.

40. Уразов К.Б. Молиявий ҳисобот: Миллий ва халқаро стандартлар мувофиқлиги йўлида. // Бозор, пул ва кредит, 2013. №4. 57-61-б.

41. Уразов К.Б., Ражамурадов С. Учет эмиссионной деятельности АО. // Бозор, пул ва кредит, 2007. №7. 37-38-б.

42. Фирсов А.В. Основные проблемы перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в России. http://consulting.ru/econq_wp_6049 11.06.2004.

43. Хакимов Б. Молиявий ҳисоботнинг концептуал асоси. // Бозор, пул ва кредит, 2010. №9. 52-55-б.

44. Хакимов Б. Хорижий ҳамкорликда молиявий ҳисоботнинг ўзига хос хусусиятлари. // Бозор, пул ва кредит, 2010. №5. 47-48-б.

45. Хасанов Б.А., С.Цой. Как «самортизировать инфляцию» (особенности учета амортизации внеоборотных активов) (илмий мақола). – Т.: //Экономический вестник Узбекистана, 2000, №8.

46. Холбеков Р. Бухгалтерия ҳисоби фани: ўтмиши ва бугуни. // Бозор, пул ва кредит, 2002. №6. 57-59-б.

47. Холбеков Р. Пул маблағлари ҳисобини такомиллаштириш ва улардан

самарали фойдаланиш омиллари. // Иқтисодиёт ва таълим, 2012. №3. 116-118-б.

48. Хорошков С. И., В. И. Букия; М-во сел. хоз-ва РФ, Федер. гос. образоват. учреждение высш. проф. образования Мичур. гос. аграр. ун-т» ВВХ. – Мичуринск: Изд-во МичГАУ, 2011. - 151 с.

49. Худойбердиев А. Корхоналар ҳисобот шаклларини такомиллаштириш. // Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси, 2003, №56. -57 б.

50. Ҳасанов Б. Бухгалтерия ҳисобига яна бир назар. // Бозор, пул ва кредит, 2006. №2. 69-70-б.

V. Диссертациялар ва диссертация авторефератлари

1. Аликулов А.И. Пахта толасини ишлаб чиқариш ва тайёрлаш харажатлари ҳисоби ҳамда таҳлили методологиясини такомиллаштириш: иқт.фан.док....дисс. автореф. – Т.: ЎзР БМА, 2012.-37 б.

2. Дусмуратов Р.Д. Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг шаклланиши ва унинг услубиятини такомиллаштириш: иқт.фан.док....дисс. автореф. – Т.: ЎзР БМА, 2006.-34 б.

3. Маматов З.Т. Хўжалик юритувчи субъектларда молиявий ҳисобот аудитини ўтказишни такомиллаштириш масалалари: иқт. фан. док....дисс. автореф. – Т.: ЎзР БМА, 2005. – 41 б.

4. Тўйчиев А.Ж. Мажбуриятлар ҳисоби ва таҳлилининг назарий-методологик муаммолари: иқт. фан. док....дисс. автореф. – Т.: ЎзР БМА, 2011. -36 б.

5. Уразов К.Б. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг назарий ва методологик муаммолари: иқт.фан.док....дисс. – Т.: ЎзР БМА, 2006. - 291 б.

6. Хамдамов Б.К. Ўзбекистон иқтисодиётининг ҳисоб ва ҳисобот тизимида аудиторлик назоратини ривожлантиришнинг услубий асослари: иқт.фан.док....дисс. автореф. – Т.: ЎзР БМА, 2006. -33 б.

VI. Миллий ва халқаро стандартлар

1. Ўзбекистон Республикаси Аудит Миллий Стандарти 3-сон АМС 837-сон 10.11.1999 й.

2. 13-сон “Таҳлилий амаллар” номли АФМС. Адлия Вазирлиги томонидан 03.09. 1999 йил 815-сон билан рўйхатга олинган.

3. 13-сон “Таҳлилий амаллар” номли АФМС. Адлия Вазирлиги томонидан 03.09. 1999 йил 815-сон билан рўйхатга олинган. 5-банд.

4. (IAS) 16 Property, Plant and Equipment

5. 5-сон БҲМС “Асосий воситалар” (АВ томонидан 20.01.2004 й. 1299-сон билан рўйхатга олинган молия вазирининг 09.10.2003 й. 114-сон буйруғи билан тасдиқланган)

VII. Журнал ва конференция ишларига ҳаволалар

1. Rakhimova, G. M. (2020), Problems of accounting and audit of fixed assets// Problems of accounting and audit of fixed assets. ISJ Theoretical & Applied Science, 05 (85), 726-729, P-ISSN: 2308-4944 (print) E-ISSN: 2409-0085 (online). P.726-729. <http://s-o-i.org/1.1/TAS-05-85-131> (GIF 0,564)

2. Rakhimova, G. M. (2021) Analytical procedure in an audit of fixed assets. // International Journal of Financial Management and Economics. Volume 4, Issue1, P. 41-45. (Impact Factor: RJIF 5.15)

3. Раҳимова Г.М. Асосий воситалар ҳисоби ва аудити билан боғлиқ муаммолар, уларнинг Халқаро стандартларга мувофиқ ечимлари// Иқтисодиёт ва таълим:-Т.:, 2020 й. №3. 120-125 -б. (08.00.08; №11)

4. Раҳимова Г.М. МҲХС глобаллашуви: стандартлаштиришнинг жаҳон тажрибасини таҳлил қилишим (биринчи туркум). Молия ва банк иши электрон журнали. 5-сон сентябрь-октябрь 2020 й. 39-44 -б. (08.00.08; №17)

5. Раҳимова Г.М. Мулк, машина ва асбоб-ускуналар давомий қайта баҳолаш натижаларининг ҳисоби. //Жамият ва инновация электрон журнали. Special Issue – 3 (2021) / ISSN 2181-1415.

6. Раҳимова Г.М. Аудит жараёнида асосий воситаларнинг таркиби, тузилиши ва техник ҳолатини таҳлил қилиш усуллари. Международная научно-практическая конференция дистанционные возможности и достижения науки (Март-апрель 2021) Киев 2021, – 120-126 б.

7. Rakhimova G.M. The main instrument of calculation is the theoretical justification of the stratification of flour into the current state and people's standards. Research and Publishing Center virtual conferences. Press International multidisciplinary scientific conferences on the DIALOGUE BETWEEN SCIENCE & ARTS, RELIGION March 25, 2021 Canberra, Australia p. 65-67 б.

8. Раҳимова Г.М. Ўзбекистонда илм-фан ва таълим (2020 26 май)// Материалы Международной научно-практической конференции на тему «Асосий воситаларнинг Молиявий Ҳисоб Халқаро Стандартлари МҲХС ва Generally Accepted Accounting Principles GAAP (умумий қабул қилинган бухгалтерия тамойиллари) ўртасидаги фарқлари». – Т.:, 2020. – 61-67 б.

9. Раҳимова Г.М. «Бухгалтерия ҳисоби ва аудиторлик фаолиятини

халқаро стандартлар асосида ташкил этишининг долзарб масалалари» мавзусидаги республика илмий-амалий конференция материаллари тўплами., Тошкент 2021 йил, Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида асосий воситалар ҳисоби ва аудитини ташкил этиш масалалари. – 182-184 б.

10. Раҳимова Г.М. Практика учета и аудита основных средств // Проблемы современной науки и образования. -М.:, 2020. – № 6. ISSN PRINT 2304-2338, ISSN ONLINE 2413-4635. -с. 51-54.

11. Раҳимова Г.М. МҲХС мувофиқ асосий воситаларни ҳисобга олиш. Академияси ноширлик бўлими-2020 (12). 61-67. -б.

12. Раҳимова Г.М. Педагогик инновациялар ва юқори самарадорликка етакловчи таълимий ғоялар Республика Илмий-Амалий Онлайн Конференцияси (2020 йил 15 май)// Problems of accounting and audit of fixed assets. Термиз. 300-307 -б.

13. Раҳимова Г.М. Сборник статей проведенной в масштабах министерства онлайн научно-практической конференции на тему «Философские проблемы ускорения социального развития в обновляемом Узбекистане» (2020 йил 15 май).//Ўзбекистон иқтисодиётнинг интеграллашуви шароитида асосий воситаларнинг МҲХС ва ГААП ўртасидаги фарқлари. Термиз.103-108.-б.

14. Раҳимова Г.М. Трансформация ва гармонизация шароитида асосий воситаларнинг эскиришига ёки капиталнинг қайтишига омиллар таъсирининг корреляцион ва регрессион таҳлили. «Development issues of innovative economy in the agricultural sector» International scientific-practical conference on March 25-26, 2021. Web: <http://conference.sbtsue.uz/uz>

15. Раҳимова Г.М. Асосий воситалар аудитининг амалдаги ҳолати ҳамда уларни халқаро стандартларга мослаштириш муаммолари. Международная научно-практическая конференция дистанционные возможности и достижения науки (Март-апрель 2021) Киев 2021, 120-126 -б.

16. Raхimova, G. M., Abdulxayeva, S., & Pirimkulov, O. M. (2020). Features of audit of small and medium-sized enterprises. ISJ Theoretical & Applied Science, 06 (86), p.101-105. // Features of audit of small and medium-sized enterprises, P-ISSN: 2308-4944 (print) E-ISSN: 2409-0085 (online).

МУНДАРИЖА

КИРИШ	5
I БОБ. РАҚАМЛИ ИҚТИСОДИЁТ ШАРОИТИДА АСОСИЙ ВОСИТАЛАР БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ ВА АУДИТИНИНГ НАЗАРИЙ АСОСЛАРИ	7
1.1. Асосий воситалар ҳисобининг ҳозирги ҳолати ва уни халқаро стандартларга мослаштиришнинг назарий асослари	7
1.2. Асосий воситалар самарадорлигини баҳолаш ва амортизация ҳисоблаш усуллари	27
1.3. Асосий воситалар аудитининг ташкилий- назарий асослари....	42
Биринчи боб бўйича хулоса	48
II БОБ. АСОСИЙ ВОСИТАЛАРНИНГ БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ ВА УНИ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРГА МОСЛАШТИРИШ МАСАЛАЛАРИ.....	49
2.1. Асосий воситалар ҳисобини молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқлаштириш	49
2.2. Асосий воситаларни давомий (узлуксиз) баҳолаш	61
2.3. Асосий воситаларга депресиация ҳисоблаш усуллари.....	68
Иккинчи боб бўйича хулоса	80
III БОБ. АСОСИЙ ВОСИТАЛАРНИ АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИ АСОСИДА ТАКОМИЛЛАШТИРИШ..	81
3.1. Асосий воситалар аудитининг амалдаги ҳолати ҳамда уларни халқаро стандартларга мослаштириш муаммолари	81
3.2. Асосий воситалар аудитида таҳлилий амаллардан фойдаланиш жиҳатлари.....	93
3.3. Аудит жараёнида асосий воситаларнинг таркиби, тузилиши ва техник ҳолатини таҳлил қилиш усуллари.....	102
Учинчи боб бўйича хулоса	113
ХУЛОСА ВА ТАКЛИФЛАР	114
АДАБИЁТЛАР РЎЙХАТИ	116

РАХИМОВА ГУЗАЛБЕГИМ МУРОДОВНА

**АСОСИЙ ВОСИТАЛАР ҲИСОБИ ВА АУДИТИНИ
ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР АСОСИДА
ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

МОНОГРАФИЯ

Мухаррир: М.Мустафоева

*Босишга рухсат этилди: 22.12.2023 й. Қозғоз ўлчами 60x84 - 1/16,
Ҳажми: 8,75 б.т. 50 нусха. Буюртма № 00712 .
“ТИҚХММИ” МТУ босмахонасида чоп этилди.
Тошкент 100000, Қори-Ниязий кўчаси 39 уй.*