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

**ТОШКЕНТ Д**
**АВЛАТ АГРАР УНИВЕРСИТЕТИ**

**Дусмуратов Р.Д., Ризаев Н.К., Назаров Х.Ҳ**

# МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ ВА АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИ

**Ўқув қўлланма**

**Тошкент 2020**

**УДК**
**КБК**

**Дусмуратов Р.Д., Ризаев Н.К., Назаров Х.Ҳ–Молиявий ҳисобот ва аудитнинг халқаро стандартлари / Ўқув қўлланма – Т.: «», 2020 – б.**

Ўқув қўлланма Олий таълим Давлат таълим стандартлари талаблари асосида Молиявий ҳисобот ва аудитнинг халқаро стандартлари асосида тайёрланган бўлиб, магистратура мутахассисликлари тингловчилари учун мўлжалланган.

Қўлланма икки қисмдан иборат бўлиб, унинг биринчи қисмида молиявий ҳисоботлар халқаро стандартлари (МҲХС)нинг ташкил топиши, унинг ривожланиши, бухгалтерия ҳисобининг халқаро моделлари, МҲХС асосида ҳисоб сиёсатини шакллантириш, моддий ва номоддий активларни ҳисобга олувчи стандартлар, аграр соҳага оид стандартлар ва молиявий ҳисоботларни тузиш ва тақдим этиш тамойиллари, иккинчи қисмида аудит ва сифат назоратининг халқаро стандартлари ёритиб берилган.

Тошкент Давлат аграр университети Ўқув - услубий кенгашида муҳокама қилинган ва нашрга тавсия этилган.

**Тақризчилар:**

**Ибрагимова А.К** – Ўзбекистон Республикаси Банк-молия академияси “Бухгалтерия ҳисоби, таҳлил ва аудит” кафедраси профессори, иқтисодиёт фанлари доктори.

**Менгликулов Б.Ю** – Тошкент Давлат аграр университети “Бухгалтерия ҳисоби ва аудит” кафедраси профессори, иқтисодиёт фанлари номзоди.

ISBN

©«» нашриёти, 2020.

**МУНДАРИЖА:**

| | | |
|---|---|---|
| **СЎЗ БОШИ** | | **23** |
| **I БОБ.** | **МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИ ВА БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИНИНГ МОДЕЛЛАРИ** | **30** |
| 1.1. | Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари Қўмитаси (МҲХСҚ) ва унинг вазифалари | 30 |
| 1.2. | Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини тавсифланиши ва уларнинг таркибий тузилиши | 41 |
| 1.3. | Бухгалтерия ҳисобининг халқаро моделлари ва уларни МҲХСни шаклланишига таъсири | 46 |
| | *Такрорлаш учун саволлар* | 65 |
| | *Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест* | 65 |
| **II БОБ.** | **МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАРНИ ТАҚДИМ ЭТИШ ВА ҚЎЛЛАШГА ОИД ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР** | **69** |
| 2.1. | Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш (БҲХС 1) стандартнинг мақсади ва уни қўллаш доираси | 69 |
| 2.2. | Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини биринчи марта қўллаш (МҲХС 1).стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси | 97 |
| | *Такрорлаш учун саволлар* | 106 |
| | *Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест* | 107 |
| **III БОБ.** | **МОДДИЙ ВА НОМОДДИЙ АКТИВЛАР ҲИСОБИГА ОИД ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР** | **109** |
| 3.1. | Товар-моддий захиралар (БҲХС 2) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси | 109 |
| 3.2. | Асосий воситалар (БҲХС 16) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси | 124 |

| | | |
|---|---|---|
| 3.3. | Ижара (БҲХС 17) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . | 156 |
| 3.4. | Номоддий активлар (БҲХС 38) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 171 |
| | *Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 206 |
| | *Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 207 |
| **IV БОБ.** | **ҲИСОБ СИЁСАТИ ВА УНИ ШАКЛЛАНТИРИШ**. . . . . . . . . . . | **211** |
| 4.1. | Ҳисоб сиёсатлари, ҳисоблаб чиқилган баҳолардаги ўзгаришлар ва хатолар (БҲХС 8) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . | 211 |
| 4.2. | Ҳисоб сиёсатини танлаш ва унинг изчиллиги. . . . . . . . . . . . . . . . . | 214 |
| 4.3. | Ҳисоб сиёсатида ҳисоблаб чиқилган баҳолардаги ўзгаришлар ва хатолар. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 216 |
| | *Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 225 |
| | *Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 225 |
| **V БОБ.** | **МОЛИЯВИЙ АКТИВЛАРГА ОИД ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР**. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | **228** |
| 5.1. | Молиявий инструментлар: тақдим этиш (БҲХС 32) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 228 |
| 5.2. | Бир акцияга тўғри келадиган фойда (БҲХС 33) стандртнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 243 |
| 5.3. | Молиявий инструментлар: тан олиш ва баҳолаш (БҲХС 39) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 265 |
| | *Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 284 |
| | *Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 284 |
| **IV БОБ.** | **АГРАР СОҲАГА ОИД ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР**. . . . . . . . . . | **288** |
| 6.1. | Қишлоқ хўжалиги (БҲХС 41) стандартнинг мақсади ва қўллаш | |

| | | |
|---|---|---|
| | доираси. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 288 |
| 6.2. | Биологик активларни тан олиш ва баҳолаш. . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 291 |
| 6.3. | Биологик активлар ҳақидаги маълумотларни очиб бериш. . . . . . . | 296 |
| | *Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 305 |
| | *Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 305 |
| **VII БОБ.** | **МОЛИЯВИЙ НАТИЖАЛАРГА ОИД ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** | **308** |
| 7.1. | Одатдаги фаолиятдан олинадиган даромад (БҲХС 18) стандартнинг *мақсади ва қўллаш доираси*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 308 |
| 7.2. | Шарнома бўйича харидорлардан тушум (МҲХС 15) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 319 |
| | *Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 342 |
| | *Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 342 |
| **VIII БОБ.** | **ЖАМЛАНГАН (КОНСОЛИДАЦИЯЛАШГАН) ВА АЛОҲИДА МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР. . . . . . . . . . . . . . . . . .** | **347** |
| 8.1. | Жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботлар» (МҲХС 10) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . . . . . . | 347 |
| 8.2. | Ҳисоб юритишга қўйиладиган талаблар ва назоратни баҳолаш. . . | 352 |
| 8.3. | Алохида молиявий ҳисоботларни тайёрлаш. . . . . . . . . . . . . . . . . . | 360 |
| | *Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 368 |
| | | 369 |
| | *Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | |
| | **Молиявий ҳисоботнинг концептуал асоси. . . . . . . . . . . . . . . . . .** | **372** |
| **IX БОБ.** | **АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИНИ ИШЛАБ ЧИҚИШ ВА ҚЎЛЛАШ ТАРТИБИ. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** | **384** |
| 9.1. | Аудиторлик фаолиятини стандартлаштириш зарурияти ва аҳамияти. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 384 |

| | | |
|---|---|---|
| 9.2. | Аудитнинг халқаро стандартларини ишлаб чиқишда Бухгалтерлар Халқаро Федерацияси(БХФ)нинг роли. . . . . . . . . . . | 387 |
| 9.3. | Аудитнинг халқаро стандартлари тизими. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 389 |
| 9.4. | Дунё мамлакатларида аудиторлик фаолиятининг меъёрий-ҳуқуқий базасини шакллантириш хусусиятлари. . . . . . . . . . . . . . | 393 |
| 9.5. | Ўзбекистонда аудитнинг халқаро стандартларини жорий қилиш ва унинг хусусиятлари. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 394 |
| | *Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 400 |
| | *Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест* . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | |
| **X БОБ.** | **БУХГАЛТЕРЛАР ХАЛҚАРО ФЕДЕРАЦИЯСИНИНГ ПРОФЕССИОНАЛ АХЛОҚ КОДЕКСИ . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** | **401** |
| 10.1. | Ахлоқ Кодексини ишлаб чиқишнинг мақсади. . . . . . . . . . . . . . . . . . | 401 |
| 10.2. | Кодекс А қисмининг мазмуни: Кодексни қўллашнинг умумий қоидалари. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 402 |
| 10.3. | Кодекс Б қисмининг мазмуни: Амалиётдаги жамоатчи профессионал бухгалтерлар. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 405 |
| | *Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 408 |
| | *Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | |
| **XI БОБ.** | **АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВЛАРИНИНГ ДАСТЛАБКИ БОСҚИЧЛАРИГА ДОИР ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР. . . . . . .** | **409** |
| 11.1. | Молиявий ҳисобот аудитининг мақсади ва умумий принциплари. | 409 |
| 11.2. | Аудит ўтказиш шартларини келишиш бўйича халқаро тажриба. . . | 410 |
| 11.3. | Аудит жараёнида иш сифатини назорат қилиш. . . . . . . . . . . . . . . . | 413 |
| 11.4. | Аудитни ҳужжатлаштириш. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 415 |
| 11.5. | Молиявий ҳисобот аудитида қонунлар ва меъёрий ҳужжатларнинг қўлланилиши. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 416 |
| 11.6. | Молиявий ҳисобот аудитида вужудга келадиган вазиятларни раҳбарлик ваколатлари юклатилган | |

| | | |
|---|---|---|
| | шахсларга билдириш | 421 |
| 11.7. | Молиявий ҳисобот аудитида вужудга келадиган вазиятларни раҳбарлик ваколатлари юклатилган шахсларга билдириш | 425 |
| | *Такрорлаш учун саволлар* | 428 |
| | *Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест* | |
| **XII БОБ.** | **АУДИТНИ РЕЖАЛАШТИРИШ МАСАЛАЛАРИГА ДОИР ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР** | **429** |
| 12.1. | АХС 300 «Молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш» | 429 |
| 12.2. | Рискларни аниқлаш ва баҳолаш ҳамда баҳоланган рискларга нисбатан аудиторнинг қандай иш тутишини белгилайдиган халқаро стандратлар | 432 |
| | *Такрорлаш учун саволлар* | 447 |
| | *Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест* | |
| **XIII БОБ.** | **ХАЛҚАРО АМАЛИЁТДА МУҲИМЛИК ТУШУНЧАСИ, МУҲИМЛИК ДАРАЖАСИНИ АНИҚЛАШ ВА АУДИТДА АНИҚЛАНГАН ХАТОЛАРНИ БАҲОЛАШ** | **448** |
| 13.1. | Халқаро амалиётда муҳимлик тушунчаси ва муҳимлик даражасини аниқлаш услублари | 448 |
| 13.2. | АХС 450 «Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш» | 452 |
| | *Такрорлаш учун саволлар* | 465 |
| | *Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест* | |
| **XIV БОБ.** | **ХАЛҚАРО АМАЛИЁТДА АУДИТОРЛИК ДАЛИЛЛАРИ ВА УЛАРНИ ОЛИШ УСЛУБЛАРИ** | **466** |
| 14.1. | «Аудиторлик далиллар» (500-599) бўлимига кирувчи халқаро стандартлар | 466 |

*Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 482
*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

**XV БОБ.** **АУДИТОРЛИК ХУЛОСАСИ ТУЗИШ, АУДИТНИНГ МАХСУС МАСАЛАЛАРИ, АУДИТГА ЁНДАШ ХИЗМАТЛАР, СИФАТ НАЗОРАТИ ВА АУДИТОРЛИК АМАЛИЁТИНИНГ АЛОҲИДА МАСАЛАЛАРИ БЎЙИЧА АХСлар. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 484**
15.1. АХС 700 – 799 «Аудиторлик хулосаси (ҳисоботи)» . . . . . . . . . . . . 484
15.2. «Махсус соҳалар» (800-899) . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 491
15.3. Аудитга турдош хизматлар АХС. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 493
15.4. Сифатни таъминлайдиган стандартлар ва қоидалар. . . . . . . . . . . . . 494
*Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 497
*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

**Хулоса. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 498**
**Фойдаланилган адабиётлар рўйхати. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 499**
**Иловалар. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 502**

**УДК**
**КБК**

**Дусмуратов Р.Д., Ризаев Н.К., Назаров Х.Ҳ–Молиявий ҳисобот ва аудитнинг халқаро стандартлари / Ўқув қўлланма – Т.: «», 2020 – б.**

Ўқув қўлланма Олий таълим Давлат таълим стандартлари талаблари асосида Молиявий ҳисобот ва аудитнинг халқаро стандартлари асосида тайёрланган бўлиб, магистратура мутахассисликлари тингловчилари учун мўлжалланган.

Қўлланма икки қисмдан иборат бўлиб, унинг биринчи қисмида молиявий ҳисоботлар халқаро стандартлари (МҲХС)нинг ташкил топиши, унинг ривожланиши, бухгалтерия ҳисобининг халқаро моделлари, МҲХС асосида ҳисоб сиёсатини шакллантириш, моддий ва номоддий активларни ҳисобга олувчи стандартлар, аграр соҳага оид стандартлар ва молиявий ҳисоботларни тузиш ва тақдим этиш тамойиллари, иккинчи қисмида аудит ва сифат назоратининг халқаро стандартлари ёритиб берилган.

Тошкент Давлат аграр университети Ўқув - услубий кенгашида муҳокама қилинган ва нашрга тавсия этилган.

**Тақризчилар:**

**Ибрагимова А.К** – Ўзбекистон Республикаси Банк-молия академияси “Бухгалтерия ҳисоби, таҳлил ва аудит” кафедраси профессори, иқтисодиёт фанлари доктори.

**Менгликулов Б.Ю** – Тошкент Давлат аграр университети “Бухгалтерия ҳисоби ва аудит” кафедраси профессори, иқтисодиёт фанлари номзоди.

ISBN

©«» нашриёти, 2020.

**МУНДАРИЖА:**

| | | |
|---|---|---|
| **СЎЗ БОШИ.** | | **5** |
| **I БОБ.** | **МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИ ВА БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИНИНГ МОДЕЛЛАРИ.** | **6** |
| 1.1. | Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари Қўмитаси (МҲХСҚ) ва унинг вазифалари. | 6 |
| 1.2. | Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини тавсифланиши ва уларнинг таркибий тузилиши. | 13 |
| 1.3. | Бухгалтерия ҳисобининг халқаро моделлари ва уларни МҲХСни шаклланишига таъсири. | 16 |
| | *Такрорлаш учун саволлар.* | 28 |
| | *Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест.* | 28 |
| **II БОБ.** | **МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАРНИ ТАҚДИМ ЭТИШ ВА ҚЎЛЛАШГА ОИД ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР.** | **31** |
| 2.1. | Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш (БҲХС 1) стандартнинг мақсади ва уни қўллаш доираси. | 31 |
| 2.2. | Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини биринчи марта қўллаш (МҲХС 1).стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. | 50 |
| | *Такрорлаш учун саволлар.* | 56 |
| | *Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест.* | 56 |
| **III БОБ.** | **МОДДИЙ ВА НОМОДДИЙ АКТИВЛАР ҲИСОБИГА ОИД ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР.** | **59** |
| 3.1. | Товар-моддий захиралар (БҲХС 2) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. | 59 |
| 3.2. | Асосий воситалар (БҲХС 16) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. | 69 |

3.3. Ижара (БҲХС 17) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . 89
3.4. Номоддий активлар (БҲХС 38) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 99
*Такрорлаш учун саволлар.* . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 123
*Мавзуни мустаҳкамлаш га оид тест.* . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 123

**IV БОБ. ҲИСОБ СИЁСАТИ ВА УНИ ШАКЛЛАНТИРИШ. . . . . . . . . . . 126**
4.1. Ҳисоб сиёсатлари, ҳисоблаб чиқилган баҳолардаги ўзгаришлар ва хатолар (БҲХС 8) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . 126
4.2. Ҳисоб сиёсатини танлаш ва унинг изчиллиги. . . . . . . . . . . . . . . . . 128
4.3. Ҳисоб сиёсатида ҳисоблаб чиқилган баҳолардаги ўзгаришлар ва хатолар. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 129
*Такрорлаш учун саволлар.* . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 134
*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест.* . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 135

**V БОБ. МОЛИЯВИЙ АКТИВЛАРГА ОИД ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 137**
5.1. Молиявий инструментлар: тақдим этиш (БҲХС 32) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 137
5.2. Бир акцияга тўғри келадиган фойда (БҲХС 33) стандртнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 147
5.3. Молиявий инструментлар: тан олиш ва баҳолаш (БҲХС 39) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 162
*Такрорлаш учун саволлар.* . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 174
*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест.* . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 175

**IV БОБ. АГРАР СОҲАГА ОИД ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР. . . . . . . . . 177**
6.1. Қишлоқ хўжалиги (БҲХС 41) стандартнинг мақсади ва қўллаш

доираси. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 177
6.2. Биологик активларни тан олиш ва баҳолаш. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 179
6.3. Биологик активлар ҳақидаги маълумотларни очиб бериш. . . . . . . . 182
*Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 188
*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 188

**VII БОБ. МОЛИЯВИЙ НАТИЖАЛАРГА ОИД ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 191**
7.1. Одатдаги фаолиятдан олинадиган даромад (БҲХС 18) стандартнинг *мақсади ва қўллаш доираси*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 191
7.2. Шарнома бўйича харидорлардан тушум (МҲХС 15) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 198
*Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 213
*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 213

**VIII БОБ. ЖАМЛАНГАН (КОНСОЛИДАЦИЯЛАШГАН) ВА АЛОҲИДА МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР. . . . . . . . . . . . . . . . . . . 216**
8.1. Жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботлар» (МҲХС 10) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . . . . . . . 216
8.5. Ҳисоб юритишга қўйиладиган талаблар ва назоратни баҳолаш. . . 219
8.6. Алохида молиявий ҳисоботларни тайёрлаш. . . . . . . . . . . . . . . . . . . 225
*Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 230
*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 230
**Молиявий ҳисоботнинг концептуал асоси. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 233**

**IX БОБ. АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИНИ ИШЛАБ ЧИҚИШ ВА ҚЎЛЛАШ ТАРТИБИ. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .**
9.1. Аудиторлик фаолиятини стандартлаштириш зарурияти ва аҳамияти. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
9.2. Аудитнинг халқаро стандартларини ишлаб чиқишда

Бухгалтерлар Халқаро Федерацияси(БХФ)нинг роли. . . . . . . . . .
9.3. Аудитнинг халқаро стандартлари тизими. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
9.4. Дунё мамлакатларида аудиторлик фаолиятининг меъёрий-ҳуқуқий базасини шакллантириш хусусиятлари. . . . . . . . . . . . . . .
9.5. Ўзбекистонда аудитнинг халқаро стандартларини жорий қилиш ва унинг хусусиятлари. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
*Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест* . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

**X БОБ. БУХГАЛТЕРЛАР ХАЛҚАРО ФЕДЕРАЦИЯСИНИНГ ПРОФЕССИОНАЛ АХЛОҚ КОДЕКСИ . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .**
10.1. Ахлоқ Кодексини ишлаб чиқишнинг мақсади. . . . . . . . . . . . . . . . . . .
10.2. Кодекс А қисмининг мазмуни: Кодексни қўллашнинг умумий қоидалари. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
10.3. Кодекс Б қисмининг мазмуни: Амалиётдаги жамоатчи профессионал бухгалтерлар. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
*Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

**XI БОБ. АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВЛАРИНИНГ ДАСТЛАБКИ БОСҚИЧЛАРИГА ДОИР ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР. . . . . .**
11.1. Молиявий ҳисобот аудитининг мақсади ва умумий принциплари.
11.2. Аудит ўтказиш шартларини келишиш бўйича халқаро тажриба. . .
11.3. Аудит жараёнида иш сифатини назорат қилиш. . . . . . . . . . . . . . . .
11.4. Аудитни ҳужжатлаштириш. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
11.5. Молиявий ҳисобот аудитида қонунлар ва меъёрий ҳужжатларнинг қўлланилиши. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
11.6. Молиявий ҳисобот аудитида вужудга келадиган вазиятларни раҳбарлик ваколатлари юклатилган шахсларга билдириш. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

*Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

**XII БОБ. АУДИТНИ РЕЖАЛАШТИРИШ МАСАЛАЛАРИГА ДОИР ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР**. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
12.1. АХС 300 «Молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш». . . . . . . .
12.2. Рискларни аниқлаш ва баҳолаш ҳамда баҳоланган рискларга нисбатан аудиторнинг қандай иш тутишини белгилайдиган халқаро стандратлар. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
*Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

**XIII БОБ. ХАЛҚАРО АМАЛИЁТДА МУҲИМЛИК ТУШУНЧАСИ, МУҲИМЛИК ДАРАЖАСИНИ АНИҚЛАШ ВА АУДИТДА АНИҚЛАНГАН ХАТОЛАРНИ БАҲОЛАШ**. . . . . . . . . . . . . . . . .
13.1. Халқаро амалиётда муҳимлик тушунчаси ва муҳимлик даражасини аниқлаш услублари. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
13.2. АХС 450 «Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш». . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
*Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

**XIV БОБ. ХАЛҚАРО АМАЛИЁТДА АУДИТОРЛИК ДАЛИЛЛАРИ ВА УЛАРНИ ОЛИШ УСЛУБЛАРИ**. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
14.1. «Аудиторлик далиллар» (500-599) бўлимига кирувчи халқаро стандартлар. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
*Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

**XV АУДИТОРЛИК ХУЛОСАСИ ТУЗИШ, АУДИТНИНГ**

**БОБ. МАХСУС МАСАЛАЛАРИ, АУДИТГА ЁНДАШ ХИЗМАТЛАР, СИФАТ НАЗОРАТИ ВА АУДИТОРЛИК АМАЛИЁТИНИНГ АЛОҲИДА МАСАЛАЛАРИ БЎЙИЧА АХСлар. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .**

15.1. АХС 700 – 799 «Аудиторлик хулосаси (ҳисоботи)» . . . . . . . . . . . .

15.2. «Махсус соҳалар» (800-899) . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

15.3. Аудитга турдош хизматлар АХС. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

15.4. Сифатни таъминлайдиган стандартлар ва қоидалар. . . . . . . . . . . . .

*Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

**Хулоса. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .**

**Фойдаланилган адабиётлар рўйхати. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .**

**Иловалар. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .**

**УДК**
**КБК**

**Дусмуратов Р.Д., Ризаев Н.К., Назаров Х.Ҳ–Молиявий ҳисобот ва аудитнинг халқаро стандартлари / Ўқув қўлланма – Т.: «», 2020 – б.**

Ўқув қўлланма Олий таълим Давлат таълим стандартлари талаблари асосида Молиявий ҳисобот ва аудитнинг халқаро стандартлари асосида тайёрланган бўлиб, магистратура мутахассисликлари тингловчилари учун мўлжалланган.

Қўлланма икки қисмдан иборат бўлиб, унинг биринчи қисмида молиявий ҳисоботлар халқаро стандартлари (МҲХС)нинг ташкил топиши, унинг ривожланиши, бухгалтерия ҳисобининг халқаро моделлари, МҲХС асосида ҳисоб сиёсатини шакллантириш, моддий ва номоддий активларни ҳисобга олувчи стандартлар, аграр соҳага оид стандартлар ва молиявий ҳисоботларни тузиш ва тақдим этиш тамойиллари, иккинчи қисмида аудит ва сифат назоратининг халқаро стандартлари ёритиб берилган.

Тошкент Давлат аграр университети Ўқув - услубий кенгашида муҳокама қилинган ва нашрга тавсия этилган.

**Тақризчилар:**

**Ибрагимова А.К** – Ўзбекистон Республикаси Банк-молия академияси “Бухгалтерия ҳисоби, таҳлил ва аудит” кафедраси профессори, иқтисодиёт фанлари доктори.

**Менгликулов Б.Ю** – Тошкент Давлат аграр университети “Бухгалтерия ҳисоби ва аудит” кафедраси профессори, иқтисодиёт фанлари номзоди.

ISBN
©«» нашриёти, 2020.

## МУНДАРИЖА:

**СЎЗ БОШИ**. . . . . . . . . . 5

**I БОБ. МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИ ВА БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИНИНГ МОДЕЛЛАРИ**. . . . . . . . . . 6

1.1. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари Қўмитаси (МҲХСҚ) ва унинг вазифалари. . . . . . . . . . 6

1.2. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини тавсифланиши ва уларнинг таркибий тузилиши. . . . . . . . . . 13

1.3. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро моделлари ва уларни МҲХСни шаклланишига таъсири. . . . . . . . . . 16

*Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . 28

*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . 28

**II БОБ. МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАРНИ ТАҚДИМ ЭТИШ ВА ҚЎЛЛАШГА ОИД ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР**. . . . . . . . . . 31

2.1. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш (БҲХС 1) стандартнинг мақсади ва уни қўллаш доираси. . . . . . . . . . 31

2.2. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини биринчи марта қўллаш (МҲХС 1).стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . 50

*Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . 56

*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . 56

**III БОБ. МОДДИЙ ВА НОМОДДИЙ АКТИВЛАР ҲИСОБИГА ОИД ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР**. . . . . . . . . . 59

3.1. Товар-моддий захиралар (БҲХС 2) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . . . . . . 59

3.2. Асосий воситалар (БҲХС 16) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . . . . . . 69

| | | |
|---|---|---|
| 3.3. | Ижара (БҲХС 17) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . | 89 |
| 3.4. | Номоддий активлар (БҲХС 38) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 99 |
| | *Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 123 |
| | *Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 123 |
| **IV БОБ.** | **ҲИСОБ СИЁСАТИ ВА УНИ ШАКЛЛАНТИРИШ. . . . . . . . . . .** | **126** |
| 4.1. | Ҳисоб сиёсатлари, ҳисоблаб чиқилган баҳолардаги ўзгаришлар ва хатолар (БҲХС 8) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . | 126 |
| 4.2. | Ҳисоб сиёсатини танлаш ва унинг изчиллиги. . . . . . . . . . . . . . . . . . | 128 |
| 4.3. | Ҳисоб сиёсатида ҳисоблаб чиқилган баҳолардаги ўзгаришлар ва хатолар. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 129 |
| | *Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 134 |
| | *Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 135 |
| **V БОБ.** | **МОЛИЯВИЙ АКТИВЛАРГА ОИД ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .** | **137** |
| 5.1. | Молиявий инструментлар: тақдим этиш (БҲХС 32) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 137 |
| 5.2. | Бир акцияга тўғри келадиган фойда (БҲХС 33) стандртнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 147 |
| 5.3. | Молиявий инструментлар: тан олиш ва баҳолаш (БҲХС 39) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 162 |
| | *Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 174 |
| | *Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . | 175 |
| **IV БОБ.** | **АГРАР СОҲАГА ОИД ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР. . . . . . . . . .** | **177** |
| 6.1. | Қишлоқ хўжалиги (БҲХС 41) стандартнинг мақсади ва қўллаш | |

доираси. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 177
6.2. Биологик активларни тан олиш ва баҳолаш. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 179
6.3. Биологик активлар ҳақидаги маълумотларни очиб бериш. . . . . . . . 182
*Такрорлаш учун саволлар.* . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 188
*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест.* . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 188

**VII БОБ. МОЛИЯВИЙ НАТИЖАЛАРГА ОИД ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР.** . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . **191**
7.1. Одатдаги фаолиятдан олинадиган даромад (БҲХС 18) стандартнинг *мақсади ва қўллаш доираси.* . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 191
7.2. Шарнома бўйича харидорлардан тушум (МҲХС 15) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 198
*Такрорлаш учун саволлар.* . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 213
*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест.* . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 213

**VIII БОБ. ЖАМЛАНГАН (КОНСОЛИДАЦИЯЛАШГАН) ВА АЛОҲИДА МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР.** . . . . . . . . . . . . . . . . . . . **216**
8.1. Жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботлар» (МҲХС 10) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси. . . . . . . . . . . 216
8.5. Ҳисоб юритишга қўйиладиган талаблар ва назоратни баҳолаш. . . 219
8.6. Алохида молиявий ҳисоботларни тайёрлаш. . . . . . . . . . . . . . . . . . . 225
*Такрорлаш учун саволлар.* . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 230
*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест.* . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . 230
**Молиявий ҳисоботнинг концептуал асоси.** . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . **233**

**IX БОБ. АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИНИ ИШЛАБ ЧИҚИШ ВА ҚЎЛЛАШ ТАРТИБИ.** . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
9.1. Аудиторлик фаолиятини стандартлаштириш зарурияти ва аҳамияти. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
9.2. Аудитнинг халқаро стандартларини ишлаб чиқишда

Бухгалтерлар Халқаро Федерацияси(БХФ)нинг роли. . . . . . . . . . .

9.3. Аудитнинг халқаро стандартлари тизими. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

9.4. Дунё мамлакатларида аудиторлик фаолиятининг меъёрий-ҳуқуқий базасини шакллантириш хусусиятлари. . . . . . . . . . . . . . .

9.5. Ўзбекистонда аудитнинг халқаро стандартларини жорий қилиш ва унинг хусусиятлари. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

*Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест* . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

**X БОБ. БУХГАЛТЕРЛАР ХАЛҚАРО ФЕДЕРАЦИЯСИНИНГ ПРОФЕССИОНАЛ АХЛОҚ КОДЕКСИ . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .**

10.1. Ахлоқ Кодексини ишлаб чиқишнинг мақсади. . . . . . . . . . . . . . . . . . .

10.2. Кодекс А қисмининг мазмуни: Кодексни қўллашнинг умумий қоидалари. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

10.3. Кодекс Б қисмининг мазмуни: Амалиётдаги жамоатчи профессионал бухгалтерлар. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

*Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

**XI БОБ. АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВЛАРИНИНГ ДАСТЛАБКИ БОСҚИЧЛАРИГА ДОИР ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР. . . . . . .**

11.1. Молиявий ҳисобот аудитининг мақсади ва умумий принциплари.

11.2. Аудит ўтказиш шартларини келишиш бўйича халқаро тажриба. . .

11.3. Аудит жараёнида иш сифатини назорат қилиш. . . . . . . . . . . . . . . . .

11.4. Аудитни ҳужжатлаштириш. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

11.5. Молиявий ҳисобот аудитида қонунлар ва меъёрий ҳужжатларнинг қўлланилиши. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

11.6. Молиявий ҳисобот аудитида вужудга келадиган вазиятларни раҳбарлик ваколатлари юклатилган шахсларга билдириш. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

*Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

**XII БОБ. АУДИТНИ РЕЖАЛАШТИРИШ МАСАЛАЛАРИГА ДОИР ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР**. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

12.1. АХС 300 «Молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш». . . . . . . .

12.2. Рискларни аниқлаш ва баҳолаш ҳамда баҳоланган рискларга нисбатан аудиторнинг қандай иш тутишини белгилайдиган халқаро стандратлар. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

*Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

**XIII БОБ. ХАЛҚАРО АМАЛИЁТДА МУҲИМЛИК ТУШУНЧАСИ, МУҲИМЛИК ДАРАЖАСИНИ АНИҚЛАШ ВА АУДИТДА АНИҚЛАНГАН ХАТОЛАРНИ БАҲОЛАШ**. . . . . . . . . . . . . . . . .

13.1. Халқаро амалиётда муҳимлик тушунчаси ва муҳимлик даражасини аниқлаш услублари. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

13.2. АХС 450 «Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш». . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

*Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

**XIV БОБ. ХАЛҚАРО АМАЛИЁТДА АУДИТОРЛИК ДАЛИЛЛАРИ ВА УЛАРНИ ОЛИШ УСЛУБЛАРИ**. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

14.1. «Аудиторлик далиллар» (500-599) бўлимига кирувчи халқаро стандартлар. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

*Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .
*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

**XV АУДИТОРЛИК ХУЛОСАСИ ТУЗИШ, АУДИТНИНГ**

**БОБ. МАХСУС МАСАЛАЛАРИ, АУДИТГА ЁНДАШ ХИЗМАТЛАР, СИФАТ НАЗОРАТИ ВА АУДИТОРЛИК АМАЛИЁТИНИНГ АЛОҲИДА МАСАЛАЛАРИ БЎЙИЧА АХСлар.** . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

15.1. АХС 700 – 799 «Аудиторлик хулосаси (ҳисоботи)» . . . . . . . . . . . .

15.2. «Махсус соҳалар» (800-899) . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

15.3. Аудитга турдош хизматлар АХС. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

15.4. Сифатни таъминлайдиган стандартлар ва қоидалар. . . . . . . . . . . . .

*Такрорлаш учун саволлар*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

*Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест*. . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

**Хулоса.** . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

**Фойдаланилган адабиётлар рўйхати.** . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

**Иловалар.** . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . . .

## СЎЗ БОШИ

Ўзбекистон Республикасининг “Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида”ги қонуни, Ўзбекистон Республикаси президентининг 2015 йил 24 апрелдаги ПФ-4720-сон “Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида”ги фармони, Ўзбекистон Республикаси президентининг 2019 йил 3 мартдаги ПҚ-4265-сон “Кимё саноатини янада ислоҳ қилиш ва унинг инвестициявий жозибадорлигини ошириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги қарори ва 2019 йил 17 январдаги ПҚ-4124-сон “Кон-металлургия тармоғи корхоналари фаолиятини янада такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги қарорлари билан йиллик молиявий ҳисоботнинг молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (МҲХС)га мувофиқ эълон қилиниши ва уни Аудитнинг халқаро стандартлари (АХС) асосида ташқи аудитдан ўтказилиши назарда тутилган.

Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги билан АССА (Association of Chartered Certified Accountants) ўртасида ҳисоб, аудит ва бизнесни бошқариш соҳалари мутахассисларини халқаро стандартлар бўйича касбий ўқитишга, шунингдек нодавлат таълим муассасаларини ва олий таълим муассасаларининг ўқув дастурларини босқичма-босқич халқаро аккредитациядан ўтказишга кўмаклашиш тўғрисидаги Меморандумни имзолаш учун ишлар олиб борилди. Шунингдек, Ўзбекистон Республикаси Президентининг “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтишнинг қўшимча чора-тадбирлари тўғрисида”ги қарор лойиҳасида қуйидагилар назарда тутилган:

2020 йилнинг 1 августига қадар бакалавриат ва магистратура таълим йўналишларининг “бухгалтерия ҳисоби” ва “аудит” мутахассисликлари бўйича МҲХСни чуқурроқ ўрганишни назарда тутувчи янгиланган ўқув дастурини тасдиқлайди ва белгиланган тартибда ўқув жараёнига жорий этади;

2020 йилдан бошлаб тажриба олий таълим муассасаларининг ўқув дастурларини бухгалтерия ҳисоби соҳасида халқаро аккредитациядан ўтказиш ва кейинчалик мазкур тажриба лойиҳасини босқичма-босқич республикадаги бошқа олий таълим муассасаларига жорий этиш бўйича чора-тадбирлар қабул қилади.

олий таълим муассасаларида 2022/2023 ўқув йилидан бошлаб бухгалтерия ҳисоби ва аудит фанларини ўқитиш фақат МҲХС бўйича “Молиявий ҳисоб” ёки “Молиявий ҳисобот” фанларини муваффақиятли топширганлиги тўғрисидаги ҳужжатга ёхуд халқаро бухгалтер сертификатига (АССА ва унинг дипломлари, СРА, CIPA) эга бўлган ўқитувчилар томонидан амалга оширилади;

“бухгалтерия ҳисоби” ва “аудит” йўналиши бўйича педагог кадрларни ўқув марказларида ўқитиш харажатлари олий таълим муассасаларининг бюджет ва бюджетдан ташқари маблағлари доирасида молиялаштирилади.

Демак, бугунги кунда Ўзбекистонни халқаро даражада эътироф этилишида корхоналарда бухгалтерия ҳисоби тизимини молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (МҲХС) талаблари бўйича ташкил этиш ва юритишни тақозо этади. Юқоридаги масалаларни ўз ичига олган мазкур қўлланма **15 та бобдан** иборат бўлиб, унда банкларда бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш ва юритиш, молиявий ҳисоботларни халқаро стандартлар талаблари асосида тузиш ва шакллантириш концепциясининг назарий-услубий асослари ёритилган.

Қўлланмани яратишда корхоналарда бухгалтерия ҳисобини ташкил этишга оид халқаро ва миллий меъёрий ҳужжатлар ҳамда бошқа тегишли манбалардан кенг фойдаланилди.

Қўлланмадан Олий таълимнинг иқтисодиёт йўналишидаги магистратура мутахассисликлари, амалиётчи бухгалтерлар ва аудиторлар фойдаланишлари мумкин. Қўлланмани юзага келишида назарий, методик ва амалий маслаҳатлари билан яқиндан ёрдам берган ЎР молия вазирлиги, ЎБАМА, ТМИ “Бухгалтерия ҳисоби”, ТДИУ “Бухгалтерия ҳисоби”, ФарПИ

“Бухгалтерия ҳисоби ва аудит”ҳамда УрДУ “Бухгалтерия ҳисоби ва аудит” кафедралари жамоаларига ўз миннатдоргимизни билдирамиз.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 19 сентябрдаги «Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида» ги ПҚ-3946-сонли Қарорига мувофиқ аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш бўйича устувор йўналишлар сифатида қуйидагилар белгиланган:

аудиторлик фаолияти тўғрисидаги қонун ҳужжатларини такомиллаштириш, шу жумладан, халқаро стандартлар асосида, аудиторлик хизматлари сифатини оширишга ва ишбилармонлар ҳамжамиятининг аудиторлик ташкилотлари иши натижаларига ишончини қўллаб-қувватлашга қаратилган аудиторлик ташкилотлари иши сифатини ташқи назорат қилишнинг таъсирчан тизимини шакллантириш;

ёшларни аудиторлик касбига жалб этиш, хусусан, профессионал жамоат бирлашмаларининг тегишли олий таълим муассасалари билан фаол ҳамкорлигини таъминлаш;

аудиторлик ташкилотларининг халқаро аудиторлик тармоқларига жалб этганлик даражасини ошириш, шу жумладан, аудиторлик ташкилотларини, аудиторларни аудитнинг халқаро стандартларини қўллаш масалаларида фаол услубий жиҳатдан қўллаб-қувватлашни ташкил этиш;

аудиторлар республика жамоат бирлашмаларининг халқаро аудит стандартларини белгиловчи халқаро ташкилотлар билан ўзаро ҳамкорлик қилиш, ушбу стандартларни қўллаш соҳасида жаҳоннинг илғор тажрибасини оммалаштириш бўйича фаолиятини фаоллаштириш[1].

Бу ўз навбатида Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги қонунига тегишли қўшимчалар ва ўзгартиришлар киритиш, Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларини такомиллаштириш ҳамда Аудитнинг халқаро стандартларини чуқур ўрганиш заруратини вужудга келтирмоқда.

Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисоби ва аудит соҳасида халқаро стандартларни қўллашга ўтиш улкан тайёргарлик ишларини талаб этади. Биринчи навбатда, Аудит халқаро стандартларининг аслига ҳамда бухгалтерия ҳисоби ва аудитга оид Ўзбекистонда қарор топган атамалар ва ўзбек тилининг лингвистик меъёрларига мос келадиган сифатли таржимаси зарур.

Чунки республикамизда аудиторлик хизмати бозорининг ривожланиши ва бу хизмат истеъмолчилари учун рақобатли курашнинг кучайиши аудиторлик фаолиятининг мазмуни ва сифатини АХСларга мувофиқ таъминлашни тақозо этмоқда. Демак, АХСларни пухта ўрганиш биринчи навбатда, амалиётчи аудиторлар, аудит соҳасидаги мутахассислар ва менежерлар ҳамда олий таълим муассасаларининг тегишли профессор-ўқитувчилари учун жуда муҳимдир.

Булардан ташқари, АХСларни билиш мажбурий аудиторлик текширувидан ўтиши лозим бўлган хўжалик юритувчи субъектларнинг бухгалтерлари, консалтинг, аутсоринг ва бошқа турдаги хизматлар кўрсатиш учун аудиторларни жалб қиладиган корхоналарнинг бухгалтерлари, шунингдек, бухгалтерия ҳисоби ва аудит таълим йўналиши ҳамда магистратура мутахассислиги талабалари учун ҳам зарур.

«Аудитнинг халқаро стандартлари» фани бакалавриятнинг 5230900 бухгалтерия ҳисоби ва аудит йўналиши талабалари учун мўлжалланган.

Фаннинг мақсади-Аудиторлик ташкилотларининг бўлғуси мутахассисларига ўз ишларини малакали ташкил этиш ва сифатини оширишга ёрдам берадиган Аудитнинг халқаро стандартларини ўргатиш. Натижада, аудит ўтказиладиган ташкилотларнинг молиявий ҳолати ва хўжалик фаолияти натижалари тўғрисида ишончли ахборотларга бўлган эҳтиёжини тўлароқ қондиришдан иборат.

Қўйилган мақсадга эришиш учун қуйидаги вазифалар ҳал этилиши лозим:

- Аудитнинг халқаро стандартлари моҳияти, аҳамияти ва қўллаш тартибини ҳамда уларнинг ҳар хил мамлакатларда қўлланилиши ташкил этилишини ўрганиш;
- ўтказилган аудиторлик текширувларини халқаро стандартлар нуқтаи назаридан баҳолай олиш;
- Аудитнинг халқаро стандартларини қўллаш тартиби тўғрисида мустақил фикр шакллантириш ва уларга мувофиқ аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларини ишлаб чиқиш ва такомиллаштириш.

Мазкур ўқув қўлланмада энг муҳим халқаро стандартлар мазмуни очиб берилган. Шунингдек, тегишли миллий стандартлар билан қиёсий таҳлили келтирилган ва фарқли жиҳатлари кўрсатилган. Ўқув қўлланма аудит халқаро стандартларининг назарий баёни билан бирга мустақил иш материалларини (назорат саволлари, назорат тестлари, реферат мавзулари, амалий топшириқлар, аббревиатуралар ва глассорийлар) ҳам ўз ичига олади.

Ушбу ўқув қўлланмадааудитнинг халқаро стандартлари тизимива уларнинг қисқача шарҳларни ёзишда Халқаро аудит стандартларинингЎзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциацияси (ЎзБАМА) томонидан қилинган таржимасига асосланилди.

## ЎҚУВ ҚЎЛЛАНМАДА УЧРАЙДИГАН АББРЕВИАТУРАЛАР

1. **ААА –** American Accounting Association – Америка бухгалтерларининг ассоциацияси (АБА)
2. **AGA** – Association of Government Accountants – Давлат муассасалари бухгалтерларининг ассоциацияси (ДМБА)
3. **АФМС** – Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари (Аудиторлик фаолиятини меъёрий тартибга солиш тизимининг элементлари)
4. **AISPA** – American Institute of Certified Accountants – Америка қасамёд қилган бухгалтерлар институти (АҚБИ)
5. **БҲМС** – Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари
6. **ЎзБАМА –** Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциацияси
7. **CIMA –** The Chartered Institute of Management Accountants – бухгалтер-аналитикларнинг жамоат институти (БАЖИ)
8. **CIPFA(**ёки**IPFA)** – The Chartered Institute of Public and Accountancy – Миллий молия ва бухгалтерлик ҳисоби жамоат институти (ММБҲЖИ)
9. **EDP Auditors Association** – Компьютерлаштирилган аудит бўйича мутахассислар ассоциацияси (КАМА)
10. **САСА –** The Chartered Association of Certified Accountants – Дипломли бухгалтерларнинг жамоат ассоциацияси (ДБЖА)
11. **FEE** – Federation de Experts compatibles European – Европа эксперт бухгалтерлари федерацияси (ЕЭБФ)
12. **FEI** – Financial Executive institute – Молия ходимлари институти (МХИ)
13. **GAAP** – Generally Accepted Accounting Principles – Бухгалтерия ҳисобининг умум қабул қилинган принциплари (БҲУҚП)
14. **GAAS** – Generally Accepted Auditing Standards – Аудитнинг умум қабул қилинган стандартлари (АУҚС)
15. **GAO** – General Accounting Office – Марказий молия-ҳисоб бошқармаси (МҲБ)

16. **IASC** – International Accounting Standards Commite – Бухгалтерия ҳисоби стандартлари бўйича халқаро комитет (БҲСХК)
17. **ICAEW** – The Institute Chartered Accountants in England and Wales – Англия ва Уэльс дипломли бухгалтерлари институти (АУҚБИ)
18. **ICAS (**ёки **CA) –** The Institute Chartered Accountants of Scotland – Шотландия дипломли бухгалтерлари институти (ШҚБИ)
19. **IFAC** – International Federation of Accountants – Бухгалтерларнинг халқаро федерацияси (БХФ)
20. **ISAI (**ёки**FCA)** – The Institute Chartered Accountants of Ireland – Ирландия дипломли бухгалтерлар институи (ИҚБИ)
21. **NAA** – National Association of Accountants - Америка бухгалтерларининг миллий ассоциацияси (АБМА)
22. **SEC** – Securities and Exchange Comission – Қимматли қоғозлар ва биржа операциялари бўйича комиссия

*Муаллифлар*

# I БОБ. МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИ ВА БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИНИНГ МОДЕЛЛАРИ.

## 1.1. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари Қўмитаси (МҲХСҚ) ва унинг вазифалари

1. Савдо (1800 йилга қадар), бунда, икки ёқлама ёзув, бухгалтерия баланси, Бош китоб ва назорат усуллари, давлатларда миллий савдо тизими пайдо бўлган давр.

2. Тадбиркорлик (1900 йилга қадар), ишлаб чиқариш корхоналарида бухгалтериянинг пайдо бўлган даври. Бунда айрим маҳсулотларнинг таннархини аниқлаш, бухгалтерия хисобида айрим турдаги харажатларни тақсимлаш методлари пайдо бўлди. Бу даврда корхоналарнинг счетлар режаси пайдо бўлди.

3. Ташкилий (1950 йилга қадар), айрим давлатларда миллий счетлар режасининг пайдо бўлиши (Германияда 1937, Францқияда 1947). Бу даврда икки хил бухгалтерия хисоби пайдо бўлади: бошқарув ва молиявий.

4. Оптималлаштириш (1975 йилгача), бухгалтерия хисобида электрон хисоблаш машиналаридан фойдаланиш, билан характерланади. Бу босқичда миллий бухгалтерия хисоби тизими анализ қилинади ва бухгалтерия хисобини юритишнинг халқаро тизимини ташкил этиш бўйича қарор қабул қилинади.

5. Стратегик (1975 йилдан ҳозирги даврга қадар), “харажат ва натижа” усулига асосланган халқаро бухгалтерия хисоби ва молиявий хисобот тизимини ташкил этишни якунлаш. Бу усулдан фойдаланишнинг асоси бўлиб, маълум бир даврга корхонадаги моддий захиралар, тугалланмаган ишлаб чиқариш ва тайёр маҳсулотлар қолдиғининг ўзгаришини ҳисобга олган ҳолда, корхонанинг молиявий натижасини аниқлаш имконини берадиган, ишлаб чиқарилган маҳсулотни унга кетган ишлаб чиқариш, сотиш ва бошқа ҳаражатлар билан ўлчаш ҳисобланади. Шундай қилиб, иккиёнлама счетлар тизими қўлланилади: балансли, молиявий бухгалтерияда бухгалтерия

балансини тузишда қўлланиладиган ва операционных, бошқарув бухгалтерияда “харажат ва натижа” усулидан фойдаланган ҳолда молиявий натижани аниқлашда қўлланиладиган.

Бухгалтерия хисобини халқаро даражада мувофиқлаштириш узоқ вақтлардан буён давом этиб келмоқда эди. 1904 йилда Америка Қўшма Штатларининг Сент-Луис шахрида бухгалтерия сохасида халқаро хамкорликнинг нақадар зарурлигини кўрсатиб берган биринчи халқаро бухгалтерлар конгреси бўлиб ўтади.Лекин иккинчи жахон уруши натижасида халқаро бухгалтер конгресини ўтказиш тўхтатилади.

Саноат ривожланган давлатларда глобал иқтисодий кризисни вужудга келишига сабаб бўлган жохон фонд бозоридаги 1929 йилги муваффақиятсизлик бухгалтерия хисоби ва молиявий хисобот тизимидаги камчиликларни кўрсатиб берди. Турли давлатларда, хатто бир давлатнинг ўзидаги турли корхоналарда молиявий хисоботларни тузиш принциплари бир биридан фарқ қилар эди. Турли корхоналарнинг хисоботлари улардан фойдаланувчилар учун доим ҳам тушунарли бўлмаган. Хисоботларни солиштириш имкони йўқлиги, тўғри қарор чиқариш учун яроқсизлиги корхонанинг молиявий натижалари ва унинг молиявий ҳолати тўғрисида нотўғри хулоса чиқаришга сабаб бўлар эди.

1930 йилларнинг бошларида Америка Қўшма Штатлари умумэътироф этилган бухгалтерия хисоби ва хисоботи миллий стандартлари тизимини ишлаб чиқишни бошлади. Катта корхоналар бу стандартлардан ихтиёрий равишда фойдаландилар. Шу аснода Америка Қўшма Штатларида ГААП умумқабул қилинган бухгалтерия хисоби принциплари тизими пайдо бўлди. Америкада пайдо бўлган умумқабул қилинган бухгалтерия хисоби миллий стандартлари секин аста Канада, Англия, Мексика, Италия ва бошқа давлатларга ҳам тарқала бошлади.

1947 йилда Франция корхона бухгалтерия хисобининг тартибга солувчи Миллий Бухгалтерия режа (National Accounting Plan)сини ишлаб чиқди. Кейинчалик бундан Белгия ва Испания давлатлари, кейинроқ

Португалия, Марокко, Тунис, Алжир ва Перу давлатлари хам фойдалана бошлади.

Кўп ривожланаётган давлатлар бухгалтерия хисобини АҚШ, Буюк Британия, Франция каби мустамлакачи давлатлардан мерос қилиб олишган бўлсада, умумқабул қилинган бухгалтерия хисоби принциплари деб эташга булар камлик қиларди. Умумий айтганда бутун дунё тажрибасида бухгалтерия хисобини юритиш бир биридан фарқ қилар эди. Бир давлатнинг молиявий хисоботини иккинчи бир давлат билан солиштириш жуда қийин бўлган.

1950 йилларда халқаро савдо сотиқ ва хорижий инвестицияларнинг кескин ортиш даври бошланди ва корхоналар ўзларининг фаолиятини кенгайтириб, хорижда ҳам амалга ошира бошлади. Бухгалтерия сохаси етакчилари халқаро даражадаги бухгалтерия хисоби зарурлигини кўришди.Урушдан кейинги биринчи бухгалтерлар конгреси 1952 йилда бўлиб ўтади. Унда ҳар беш йилда бухгалтерлар конгресини ўтказиш тўғрисида қарор қабул қилинади.

Иккинчи жахон урушидан кейин хар бир мамлакат ўзининг умумқабул қилинган бухгалтерия хисоби принципларига эга бўлган. Хатто умумқабул қилинган бухгалтерия хисоби принципларида ҳам мухим фарқлар мавжуд бўлган. Масалан, Буюк Британия, Австралия ва Янги Зенландияда корхоналар ўзларининг мулкларини, завод ва жихозларини, шу жумладан, инвестицион мулкларини қайта баҳолашлари мумкин бўлган. Америка ва Канадада асосан Кимматли коғозлар ва биржа комиссия(Securities and Exchange Commission)сининг эскиликни ёқлаши (консервативлик) натижасида корхоналар бошланғич қийматга ёпишиб қолишган. Кўшма штатларда ЛИФО усули кенг қўлланилган, бироқ Канадада ушбу усул бир нечта сохаларда қўлланилган холос.

1975 йилда Янги Зенландия Бухгалтерия хисоби стандартлари Қўмитаси томонидан амортизация хисоблашда тўғри чизиқ усулидан фойдаланишни талаб этадиган “Амортизация хисоблашда Бухгалтерия

хисобини юритиш стандарти” тўғрисидаги Низом 3 (Statement of Standard Accounting Practice-3 on depreciation) – қабул қилинди.

Америка профессионал жамоат бухгалтерлари институти (American Institute of Certified Public Accountants)да 1962 йил сенябр ойида, Нью Йорк шахрида дунё иқтисодиётида бухгалтерия хисоби ва аудитига бағишланган бухгалтерларнинг саккизинчи халқаро кенгаши йиғилиши бўлиб ўтди. Икки йилга яқин муддат ўтгач 1964 йилда Америка профессионал жамоат бухгалтерлари институти 25 та мамлакатда “Профессионал бухгалтерия хисоби” (Professional Accounting)ни босиб чиқарди.

Буюк Британиядаги Cooper Brothers & Co. фирмаси (кейинроқ Coopers & Lybrand, ҳозирда PricewaterhouseCoopers нинг таркибида) собиқ хамкори Генри Бэнсон ва Англия ва Уэлс Имтиёзли бухгалтерлар институти (Institute of Chartered Accountants in England and Wales)нинг 1966-1967 йиллардаги президенти бухгалтерия хисобини турлича юритилиши тўғрисидаги муаммолар ечимини топишга қаратилган харакатларга бошчилик қилади.

Бенсон Жанубий Африкада тугилиб ўсган ва кейинчалик Буюк Британияга кўчиб ўтган, тез қарор қабул қила оладиган ва ҳозиржавоб инсон бўлган. У 1966 йилда Америка профессионал жамоат бухгалтерлари институти (AICPA), Канада профессионал бухгалтерлар институти (Canadian Institute of Chartered Accountants), Шотландия профессионал бухгалтерлар институти (Institute of Chartered Accountants of Scotland), Ирландия профессионал бухгалтерлар институт (Institute of Chartered Accountants in Ireland)ларини Бухгалтерларнинг халқаро тадқиқод группаси (Accountants International Study Group (AISG))ни ташкил этиш учун Англия ва Уэлс Имтиёзли бухгалтерлар институти (ICAEW)га қўшилишга кўндиради. Бухгалтерларнинг халқаро тадқиқод группаси Америка қўшма штатлари, Канада ва Буюк Британияда бухгалтерия хисоби ва аудитни юритилиши ва уларни таққослашга доир бир қатор буклетлар босиб чиқаради. Бухгалтерларнинг халқаро тадқиқод группаси томонидан босиб чиқарилган

бундай буклетлар ушбу учта етакчи давлатлардаги молиявий хисоботлар бир-биридан фарқ қилишини кўрсатиб берди.

*Бухгалтерия хисобининг халқаро стандартлари Қўмитаси (БҲХСҚ)нинг ташкил топиши*

Бенсоннинг 1973 йилдаги ташаббуси жуда ҳам хайратланарли бўлди. Дунёдаги етакчи бухгалтерлар билан олиб борилган ёзишмалар ва учрашувлар натижасида Бенсон Бухгалтерия хисобининг халкаро стандартларини ташкил этилишида етакчилик қилди. Унинг харакатлари турлича бўлган бухгалтерия хисоби стандартларини халқаро даражада уйғунлаштириш натижасида давлатлар ўртасидаги бухгалтерия хисоби амалиётидаги фарқларни камайтиришга қаратилган эди. Бунинг асосий сабабчиларидан бири Буюк Британия бўлган. 1973 йилда Бенсон Буюк Британия Ирландия ва Дания билан биргаликда Европа иқтисодий уюшмаси (European Economic Community ҳозирги Европейский союз)га киради. Ўшангача бухгалтерия хисобини юритишда Германиянинг соликка йуналтирилган модели (tax-oriented approach) қўлланилар эди. Бенсон ва бошқалар БҲХСК Буюк Британияда бухгалтерия хисобининг Британ-Америка модели билан янада уйғунлашган стандартга эришиш имконини бериши ва бу билан Европа иқтисодий уюшмасида бухгалтерия хисобини ривожланишига ишонишар эди.

Бухгалтерия хисобининг халқаро стандартлари Қўмитасининг ташкил топиши бухгалтерия хисоби стандартларини халқаро даражада ташкил этилишидаги биринчи уриниш эди. 1973 йилда бир қанча давлатлар ўзларининг тавсиялари билан бухгалтерия хисоби амалиётига таъсир кўрсата оладиган Қўмита ва Комитетларга эга бўлган. Бу давлатларга АҚШ, Буюк Британия, Канада, Франция, Япония, Австралия ва Янги Зенландиялар кирган. Кейинроқ бу давлатлар қаторига Нидерландия ва Жанубий Африка давлатлари ҳам қўшилди. Бенсон 9 та шундай давлатларни Бухгалтерия хисобининг халқаро стандартлари Қўмитасига қўшилишга таклиф этади. Бу давлатлар Австралия, Канада, Франция, Германия, Япония, Мексика,

Нидерландия, Буюк Британия, Ирландия ва АҚШ. Хар бир давлат кўпи билан учта аъзога эга бўлган делегация билан иштирок этган. Ҳар бир делегация битта овозга эга бўлган. Бошида АҚШ делегациясини Америка профессионал жамоат бухгалтерлари институтининг бир ўзи, кейинчалик Молиявий рахбарлар институти (Financial Executives Institute) ва Бошқарув хисоби институт (Institute of Management Accountants)лари спонсорлик қилишган.

Барча делегация аъзоларини аудит ташкилотлари ходимлари, якка аудиторлар, рахбар бухгалтерлар, академиклар ва молиявий рахбарлар ташкил этган. Уларнинг хаммаси ярим штатда фаолият олиб боришган. Кейинчалик кўпроқ молиявий рахбарлар ва молиявий хисоботлардан фойдаланувчилар аъзо бўлишган. Делегация аъзолари ўзларининг ишларига қўшимча тарзда йилига уч-тўрт марта Халқаро бухгалтерия стандартлари Қўмитасининг Кенгаш йиғилишига қатнашган ва стандартларни ишлаб чиқиш Бошқарув Комитетлари билан ихтиёрий тарзда тўлиқ ставкада ишловчи техник ходимлар томонидан тақдим этилган хужжатларни ўқиб, тахлил қилишган. Кенгаш аъзолари раислигидаги ва бутун дунё бўйича кўнгилли аъзолардан ташкил топган кичик бошқарув Комитетлари бошланғич проектларни тайёрлашган. Бухгалтерия хисобининг Халқаро стандартлари Қўмитасининг мақсади бутун дунё бўйича ягона халқаро бухгалтерия хисоби стандартларини ишлаб чиқиш эди. Кенгаш биринчи йиғилишдаёқ Генри Бенсонни раис этиб сайлайди.

Миллий бухгалтерия органлари бухгалтерия хисобининг халқаро стандартларини ўзларининг давлатларида фойдаланишда ўзларининг бор имкониятларини қўллашини кўрсатувчи БҲХСҚнинг келишуви ва қонунини имзолашади. Стандартларни қабул қилиш учун жами овозларнинг туртдан уч қисми талаб этилган.

Кенгаш йиғилишлари бир қанча делегациялар учун синов вазифасини ҳам ўтади. Чунки муҳокамалар инглиз тилида бўлган, Франция, Германия, Япония ва Нидерландия делегация аъзолари бухгалтерия хисобига оид техник саволларни инглиз тилида мухокама қилишган. Катта стол атрофида

ўтирган 25 дан ортиқ кенгаш аъзоларига бир-бирларини тушуниш ва мулоқот қилиш осон бўлмаган.

| | |
|---|---|
| *1975-1987 йилларда:* | *БҲХСҚнинг хисоб сиёсатини очиб берадиган биринчи стандарт 1975 йил январда пайдо бўлди. БҲХСК томонидан 25 дан ортиқ стандартлар ишлаб чиқилди* |

Бухгалтерия хисоби халқаро стандартлари Қўмитасининг фаолияти профессионал бухгалтерлар бирлашмаси, турли корхоналар, молиявий ташкилотлар бадал тўловлари, яна стандартларни нашр этишдан тушган даромадлар хисобидан молиялаштирилар эди.

*Бухгалтерия хисоби халқаро стандартлари Қўмитаси структураси, таркиби ва асосий вазифалари*

Бухгалтерия хисоби халқаро стандартлари Қўмитаси молиявий хисоботларни тузишда бутун дунёдаги корхона ва ташкилотлар фойдаланадиган бухгалтерия хисобининг ягона принципларини ишлаб чиқадиган мустақил ташкилот хисобланади.

Бухгалтерия хисоби халқаро стандартлари Қўмитаси хеч қайси ташкилотга бўйсунмайди, лекин Халқаро бухгалтерлар Федерацияси билан яқин алоқаларга эга. Бухгалтерия хисоби халқаро стандартлари Қўмитасининг таркибига Халқаро бухгалтерлар Федерацияси аъзолари бўлган профессионал ташкилотлар киради. Халқаро Бухгалтерлар Федерацияси Бухгалтерия хисоби халқаро стандартлари Қўмитасининг даромадига ўзининг катта хиссасини қўшади.

Шунингдек, Бухгалтерия хисоби халқаро стандартлари Қўмитаси фаолияти бухгалтерларнинг профессионал ташкилотлари, аудиторлик ташкилотлари, молиявий компаниялар ва бошқа ташкилотлар томонидан молиялаштирилади.

*Бухгалтерия хисоби халқаро стандартлари Қўмитасиуставига кўра унинг мақсадига қуйидагилар киради:*

- жамиятга бухгалтерия хисоби стандартларини ишлаб чиқиш ва нашр этиш, уларни хамма жойларда қабул қилиш ва амал қилинишига кўмаклашиш;

- Молиявий хисоботларни тақдим этишга доир бухгалтерия хисоби стандартлари, бухгалтерия хисобини юритиш тартиби ва норматив хужжатларни такомиллаштириш ва уларни уйғунлаштириш;

Бухгалтерия хисоби халқаро стандартлари Қўмитасини мослашувчан тизим деб айтиш мумкин. У ўзининг пайдо бўлган даврида бошлаб бир қанча таркибий ўзгаришларни бошидан кечирди. Охирги ўзгариш 2001 йилда "Бухгалтерия хисоби халқаро стандартлари Қўмитасини ривожлантириш бўйича тавсиялар" лойиҳаси асосида амалга оширилди.

*Ҳозирги вақтда Қўмитанинг ташкилий тузилиши қуйидагича кўринишга эга:*

- ✓ "Бухгалтерия хисоби халқаро стандартлари Қўмитаси" Васийлий Кенгаши (International Accounting Standards Committee Foundation);
- ✓ БухгалтерияхисобихалқаростандартлариИдораси(International Financial Standards Board);
- ✓ СтандартларбўйичамаслаҳатКенгаши (Standards Advisory Council);
- ✓ БухгалтерияхисобихалқаростандартларинииталқинқилишбўйичаҚўмита(International Financial Reporting Interpretations Committee);

*"Бухгалтерия хисоби халқаро стандартлари Қўмитаси" Васийлий Кенгаши.*

Васийлик Кенгаши нотижорат ташкилот бўлиб, 2001 йил 6 февралда Американинг Делавэр штати қонуни асосида рўйхатга олинган. Васийлик Кенгаши 1997-2000 йилларда Қўмитанинг қайта ташкил этилилгунга қадар унинг бухгалтерия хисобининг халқаро стандартларини ишлаб чиқишга маъсул бўлган, қонуний васийи ҳисобланган.

Васийлик Кенгашининг таъсисчилари турли сохаларда бой тажрибаларга эга бўлган, халқаро капитал бозорида қўлланиладиган юқори

сифатли молиявий хисобот стандартларини ишлаб чиқиш учун керакли билимларга эга бўлган 19 нафар ишончли шахслар (Trustees)дан ташкил топган.

*Кенгашнинг асосий мақсадлари:*

Жамиятқизиқишлариданкелибчиққанҳолдамолиявийхисоботларданфойдаланувчилариқтисодийқарорқабулқилаолишлариучунюқорисифатли, шаффофвасолиштириладиганмаълумотларгаэгамолиявийхисоботларниназардатутадиганюқорисифатливатушунарлибухгалтерияхисобинингумумийстандартларинитузишванашрэтиш;

Стандартларданкенгфойдаланишватўғриқўллашбўйичаишларниолиббориш;

Молиявийхисоботхалқаростандартларивамиллиймолиявийхисоботларўртасидагифарқларникамайтиришгакўмаклашиш;

Васийлик Кенгаши қуйидаги функцияларни бажаради:

Бухгалтерия хисоби халқаро стандартлари Идораси, Стандартлар бўйича маслаҳат Кенгаши, Бухгалтерия хисоби халқаро стандартларини талқин қилиш бўйича Қўмита аъзоларини тайинлаш;

Бухгалтерия хисоби халқаро стандартлари Идораси фаолияти самарадорлигини йиллик таҳлилини ўтказиш;

Идора бюджетини маъқуллаш;

Молиявий хисоботларнинг халқаро стандартларига тегишли стратегик масалаларни кўриб чиқиш;

Бухгалтерия хисоби халқаро стандартлари Идораси, Стандартлар бўйича маслаҳат Кенгаши, Бухгалтерия хисоби халқаро стандартларини талқин қилиш бўйича Қўмитасининг оператив иш тартибини тасдиқлаш;

Ўрнатилган тартибга кўра Конституцияга киритилган ўзгаришларни тасдиқлаш;

Шуни таъкидлаш жоизки, Васийлик Кенгаши халқаро стандартларни ишлаш билан шуғулланмайди, бу Бухгалтерия хисоби халқаро стандартлари Идораси хуқуқига киради.

Аввалги Америка Қўшма штатлари Федерал резерв тизими раиси (1979-1987) бўлган Пол Волкер ҳозирда Васийлик Кенгаши раиси хисобланади. Қуйидаги мамлакатларнинг вакиллари ишончли шахслар қаторига киради: Шимолий Америкадан 6 нафар вакил, Европадан 6 нафар вакил, Тинч океани мамлакатларидан 4 нафар вакил ва бошқа мамлакатлардан 3 нафар вакил.

*Бухгалтерия хисоби халқаро стандартлари Идораси.*

БҲХС Идораси молиявий хисоботларнинг халқаро стандартларини ишлаб чиқувчи асосий орган хисобланади. Идора 14 нафар вакилдан ташкил топган бўлиб, улардан 12 нафари тўлиқ, 2 нафари ярим штатда ишлайди. Идора вакиллари юқори даражадаги бухгалтерия хисоби билимларига ва амалий тажрибага эга бўлиши, МХХС Қўмитаси ва умумий мақсадларга содиқ бўлиши, умумиқтисодий фаразларга эга бўлиши керак.

Камида 5 нафар киши аудит сохасида профессионал тажрибага эга бўлиши, камида 3 нафар киши молиявий хисобот тайёрлаш тажрибасига, камида 3 нафар киши тажрибали молиявий хисоботдан фойдаланувчи ва камида бир киши академик тажрибага эга бўлиши керак.

*Идора қуйидаги асосий функцияларни бажаради:*

Халқаро молиявий хисобот стандартларини ишлаб чиқиш, молиявий хисоботларнинг халқаро стандартлари лойихаларини ишлаб чиқиш, Бухгалтерия хисоби халқаро стандартларини талқин қилиш бўйича Қўмита томонидан ишлаб чиқилган шархларни тасдиқлаш;

Барча молиявий хисоботларнинг халқаро стандартлари лойихаларини, шунга ўхшаш бошқа лойиха ва хужжатларни ошкора мухокама қилиш учун нашр қилиш;

Стандартларни ишлаб чиқиш жараёнида миллий ташкилотлар билан олиб борилган музокаралар ва бошқа барча техник саволларга жавоб топиш;

Ошкора муҳокамаларда ўртага ташланган саволлар бўйича шархларни таҳлил қилиш тартибини ишлаб чиқиш;

Катта лойихаларни амалга оширишда техник маслаҳатлар учун мутахассислар гурухини тузиш;

Стандарт лойихалари бўйича Маслахат кенгаши билан биргаликда иш олиб бориш.

*Стандартлар бўйича маслаҳат Кенгаши.*

Кенгаш тахминан 45 кишидан иборат бўлган, уч йилга сайланадиган ва турли тажрибаларга эга, турли мамлакат вакилларидан ташкил топади. Кенгаш Бухгалтерия хисоби халқаро стандартлари Идораси билан бир йилда камида уч марта учрашувлар ўтказади. Кенгаш Идоранинг кун тартибига мухим лойихаларни киритиши мумкин, ва яна Бухгалтерия хисоби халқаро стандартлари Қўмитасининг жорий лойихалари бўйича биргаликда консультация ишларини олиб бориши мумкин.

*Бухгалтерия хисоби халқаро стандартларини талқин қилиш бўйича Қўмита.*

Мавжуд стандартларда ўз аксини топмаган ёки турлича изохланадиган бухгалтерия хисобига оид саволларни кўриб чиқиш Қўмита вазифасига киради. Қўмита фаолияти миллий қўмиталар билан биргаликда олиб борилади. Қўмита халқаро стандартларни ишлаб чиқишда хисобга олинмаган ва уларни амалиётда қўллаш жараёнида юзага келган муаммоли ҳолатлар бўйича шуғулланади. Шархлар бўйича доимий Қўмита 3 йилга сайланадиган 12 нафар аъзолардан ташкил топади. Европа комиссияси ва қимматли қоғозлар бўйича Халқаро ташкилотлар комиссия аъзолари овоз бериш хуқуқисиз Қўмита кузатувчилари хисобланади.

*Молиявий хисобот халқаро стандартларини ишлаб чиқиш ва қабул қилиш тартиби.*

Қўмита стандартларни юқори сифатли ва бутун дунёда кенг қўлланилишини таъминлаш учун уларни ишлаб чиқиш ва қабул қилиш тартибини ишлаб чиқди. Стандартларни ишлаб чиқиш ва қабул қилиш бир қанча босқичларда амалга оширилади.

*1-босқич:* Камида учта давлатнинг бухгалтерия сохаси вакилларидан иборат Тайёрлов Қўмитасини тузиш. Қўмитага Идора ва Маслахат гурухларидан вакиллар ҳам жалб қилиниши мумкин.

*2-босқич:* Халқаро стандарт лойихасини ишлаб чиқиш. Тайёрлов Қўмитаси молиявий хисоботларни ишлаб чиқиш ва тақдим этиш жараёнларида юзага келадиган саволларни кўриб чиқади, турли иқтисодий шароитлардаги бухгалтерия тизимларини хисобга олган ҳолда миллий даражадаги бухгалтерия хисоби ва хисоб сиёсатига бўлган талабларни ўрганади.

*3-босқич:* Хисоб принципларини ўзида акс эттирган стандартнинг ишчи лойихасини тайёрлаш.

*4-босқич*: Стандарт лойихасини Идора томонидан тасдиқлаш. Лойиханинг охирги варианти нашр этилмайди, лекин мухокама қилиш учун оммага тақдим этилиши мумкин.

*5-босқич*: халқаро стандартни ишлаб чиқиш режасини тузиш. Идора томонидан стандарт маъқулланганидан сўнг нашр этилади ва қизиққан тарафлар стандарт бўйича ўзларининг таклиф ва фикр-мулохазаларини билдиришлари мумкин.

*6-босқич*: Мутахассис ва экспертлар йиғилган барча таклиф ва фикр-мулоҳазаларни ўрганиб, кўриб чиқиш учун Идорага тақдим этишади. Янги стандартни қабул қилиниши ва нашр этилиши учун Идоранинг учдан икки қисмидан кам бўлмаган аъзолари розилиги керак бўлади.

## 1.2. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини тавсифланиши ва уларнинг таркибий тузилиши

Маълумки, стандарт (standard) инглизча сўздан олинган бўлиб, ўзбек тилида меъёр, намуна ёки ўлчам маъносини англатади. Шунингдек, у ўхшаш объектларни таққослаш учун асос ҳисобланган эталон сифатида ҳам эътироф этилади. Стандарт сўзининг ҳуқуқий маъноси эса, маълум объектга нисбатан қўлланиладиган меъёрлар, қоидалар ва талаблар мажмуи мужассамлашган

расмий меъёрий ҳужжатдир. Стандарт сўзининг луғавий ва ҳуқуқий мазмунларидан келиб чиқиб, “Бухгалтерия ҳисоби стандартлари”га бухгалтерия ҳисобини тартибга солувчи аниқ қоидалар тўплами деб таъриф бериш мумкин. “Қоида” сўзи қонун ҳужжатларида белгиланган қатъий нормалар ёки жамоатчилик томонидан қабул қилинган асосий тамойиллар бўлиши мумкин. Стандарт бухгалтерия ҳисоби объектига ёки молиявий ҳисобот элементига нисбатан аниқ талаблар ўрнатиши билан, у бухгалтерия ҳисобининг умумий йўналишларини белгиловчи бухгалтерия ҳисоби моделларидан фарқ қилади.

Жаҳон олимлари томонидан стандартлар, бухгалтерия ҳисобининг назарий асосларини ёритади, Стандартлар тўплами эса бухгалтерия ҳисоби асосларидир, деб изох бериш одат тусига айланган. Масалан, АҚШ олимлари Стандартлар молиявий ҳисоботни тузиш қоидалари бўлиб, умумқабул қилинган тамойилларни акс эттиради, деб ҳисоблашса, Алан Пиззей (Россия Федерацияси Бухгалтерия хисобини ислоҳ қилиш халқаро маркази) молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим қилиш учун ишлатиладиган норма ёки стандартлар Бухгалтерия ҳисоби стандарларидир, деб хулоса берган. Кўриниб турибдики, олимлар ўртасида “Бухгалтерия ҳисоби стандарлари”нинг моҳиятини ёритиш бўйича жиддий зиддиятлар мавжуд эмас. Маълумки, Бухгалтерия ҳисоби стандарлари миллий ва халқаро стандартларга бўлинади. Барча мамлакатларда бухгалтерия ҳисобини тўғри ва аниқ юритиш мақсадида бухгалтерия ҳисобини тартибга солувчи тамойиллар ва қоидалар, яъни миллий стандартлар ишлаб чиқилган.

Глобал интеграллашган иқтисодиёт шароитида турли мамлакат хўжалик субъектлари, банклари ва бошқа молиявий корпорациялар ўртасида иқтисодий алоқалар ўрнатилади. Бу эса, халқаро ҳамкорликдаги субъектлар бир-бирига зид келмайдиган бир хил тамойил ва қоидалар асосида молиявий ҳисоботни тайёрлаш учун ягона “бизнес тили”га бўлган халқаро стандартлар яратиш талаб этилади.

| | |
|---|---|
| *Жаҳонда бухгалтерия ҳисобининг ҳақаро стандарти сифатида иккита эталон:* | *Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари - МҲХС (International Financial Reporting Standards - IFRS);*<br>*АҚШнинг Бухгалтерия ҳисобининг умум қабул қилинган қоидалари - БҲУҚ (Generally Accepted Accounting Principles - GAAP) тан олинган.* |

Халқаро фонд бозорларида листингдан ўтиш учун тақдим қилинадиган молиявий ҳисобот айнан шу икки стандарт талаблари асосида тайёрланади ва тақдим қилинади. Бунда шуни эътиборга олиш лозимки, АҚШ фонд бозори листингига кириш учун GAAP (БҲУҚ) талаблари, қолган фонд биржалари учун эса МҲХС талаблари асосида молиявий ҳисобот тақдим қилинади. АҚШнинг Бухгалтерия ҳисобининг умум қабул қилинган қоидаларида “стандарт” сўзи мавжуд эмас. Лекин юқоридаги стандартларга берилган таърифларга мувофиқ, GAAPни бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандарти сифатида қарашимиз мумкин. Кўпгина хорижий олимлар томонидан ҳам GAAP халқаро стандарт сифатида тан олинади.

Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандарти ҳисобланган GAAPни яратилишида Англо-саксон бухгалтерия ҳисоби қоидалари катта манба бўлиб хизмат қилган. Шу билан бирга, унинг назарий асосларини ишлаб чиқишда мамлакатнинг, нафақат бухгалтерия ҳисоби билан бевосита шуғулланувчи олимлари, балки барча иқтисодий йўналишда фаолият юритувчи машҳур олимлар ўз ҳиссаларини қўшишган. Лекин GAAPнинг ривожланишида қанчалик кўп омиллар ўз изини қолдирмасин, у позитивизм таъсири доирасида шаклланди (позитивизм-фаннинг ролини фактлар ва ҳодисаларни ёзиб боришдангина иборат деб чеклаб қўяди, уларнинг моҳиятини тушунтириб беришдан бош тортади, у асосан амалиётга ва тажрибага таянади). Ишонч билан айтиш мумкинки, GAAP АҚШ иқтисодиётининг эллик йиллик амалий тажрибасининг мевасидир.

Амалдаги GAAP Америка молиявий ҳисоби стандартлари бўйича Кенгаш - FASB томонидан ишлаб чиқилмоқда. Унда 7 эксперт фаолият юритади. Шу билан бирга, GAAPни ишлаб чиқишда ва қабул қилишда Америка қимматли қоғозлар ва биржалар бўйича Комиссияси (SEC) катта таъсир кўрсатади. Бундан ташқари, ушбу жараёнларда Америка ижтимоий дипломли бухгалтерлар институти – AICPA, Америка бухгалтерлар ассоциацияси – AAA ва Давлат ташкилотлари ҳисоби учун стандартлар Бошқармаси – GASB ҳам фаол иштирок этишади.

GAAP жаҳоннинг бошқа мамлакатлари бухгалтерия ҳисоби стандартларига қанчалик сезиларли таъсир кўрсатмасин, у барча мамлакатларни қамраб ололмайди. У, асосан АҚШ фонд бозори листингига кирадиган мамлакатлар учун талаб ўрнатади. Табиийки, бундай шароитда, дунёнинг бошқа мамлакатлари учун бухгалтерия ҳисобининг янги халқаро стандартлари яратилиши зарурияти туғилади.

*Молиявий хисоботларнинг халқаро стандартлари таркиби:*

Стандарт мақсади, қўлланадиган соха ва хисоб объекти – ушбу объект билан боғлиқ асосий тушунча ва хисоб объектларини аниқлаш;

Хисоб объектларини тан олиш – объектлар қайси тарафдан хисоботнинг элементларига таалуқлиги билан боғлиқ критерияларни тавсифлаш;

Хисоб объектларини бахолаш – хисоботнинг турли элементларини бахолаш методларини қўллаш қоидаларини;

Молиявий хисоботда акс эттириш ва кўрсатиш – молиявий хисоботда хисоб объекти тўғрисидаги маълумотларни акс эттириш;

Бутун дунёдаги молиявий хисоботларининг халқаро стандартлари, уларнинг лойихалари, молиявий хисоботларнинг халқаро стандартлари Қўмитасининг бошқа нашрлари ва уларнинг бошқа тиллардаги таржималари авторлик хуқуқи МҲХСҚга тегишлидир.

Молиявий хисоботларнинг халқаро стандартлари расмий таржималари немис, поляк, рус, хитой, чех, фин, япон, македон, румин, словак, словен,

украин, испан ва бошқа тилларарда мавжуд. Молиявий хисоботларнинг халқаро стандартлари Қўмитаси бошқа тилларда ҳам расмий таржималарни тайёрлаш бўйича иш олиб бормоқда.

Иқтисодиётдаги интеграция жараёнлари фақатгина битта давлатда фаолият олиб бормайдиган корхоналар тўғрисидаги молиявий маълумотлардаги фарқларни аниқлаб берди. Турли давлатларни хисоботларни тузиш тартиб тамойиллари бир-биридан фарқ қилади. Турлича тузилган хисоботлар иш учун мухим бўлган тахлилларни ўтказишга тўсқинлик қилади, бу эса корхонанинг молиявий ҳолати ва молиявий натижалари тўғрисида нотўғри хулоса чиқаришга сабаб бўлади. Шунинг учун ҳам молиявий хисоботнинг шаффофлигини таъминлаш уни ягона хисоб методи бўйича тузишни талаб этади.

*Молиявий хисоботларнинг халқаро стандартлардан фойдаланилиш афзалликлари:*

*биринчидан,* Молиявий хисоботларнинг халқаро стандартлари бўйича хисоботларни юритиш – халқаро капитал бозорига қўшилишнинг реал имконияти. Агар корхона халқаро даражадаги хисоботга эга бўлмаса, чет эл инвесторлари нуқтаи назаридан рақобатбардош хисобланмайди.

*иккинчидан,* Халқаро тажрибага кўра, Молиявий хисоботларнинг халқаро стандартларига мувофиқ тузилган хисоботларнинг фойдалилиги, юқори сифатлилиги, кенг маълумотга эгалиги ва фойдаланувчилар учун қулайлиги. Бугунги кунда кўп фонд биржалари чет эл эмитентлари учун халқаро стандартлар бўйича тузилган хисоботларини биржада намойиш этишга рухсат бераётгани бунинг ёрқин мисолидир.

*учинчидан,* вақт ва ресурсни тежаш имкони.

*тўртинчидан,* Бухгалтерия хисобини юритишнинг жахон тажрибасини ўзида мужассамлиштирганлиги.

МҲХСКда амалга оширилган ислоҳотлардан мақсад, шакл билан мазмунни мослаштиришдан иборат бўлган. Маълумки, бухгалтерия ҳисоби ҳисоб цикли билан боғлиқ бўлган барча жараёнларни, яъни бухгалтерия

ҳисобига оид маълумотларни дастлабки тан олиш, зарур ҳоллада уларни бирламчи ҳужжатларда расмийлаштириш, маълумотларни ҳисобварақларда ва ҳисоб реестрларида қайд этиш ва молиявий ҳисобот тайёрлаш босқичларини қамраб олади. Албатта, фойдаланувчига молиявий ҳисобот тақдим қилинади. Шу боис, МҲХСҚ асосан, молиявий ҳисоботга нисбатан талаблар ўрнатади. Лекин бундан стандартлар бирламчи ҳужжатлар, ҳисобварақлар ва ҳисоб реестрларини инкор қилади деб хулоса қилиш нотўғри. Масалан, трансформация усулида миллий ҳисоботни МҲХСга ўгиришда ҳисобварақларда йиғилган маълумотлардан фойдаланишнинг ўзи ҳам юқорида айтилган фикрни тасдиқлайди. Бирламчи ҳужжатлардаги маълумотларсиз, нафақат молиявий ҳисобот, балки оддий ҳисобчиликка асосланган ҳисоботларни ҳам тузиш мумкин эмас.

Ҳозирда МҲХС – бу бухгалтерия ҳисобининг халқаро эталони ҳисобланади, Халқаро капитал бозорининг ўзаро боғлиқлигини инобатга олган ҳолда Молиявий Барқарорлик Форуми (Financial Stability Forum) томонидан МҲХС глобал иқтисодиётнинг барқарор фаолият юритиши учун зарур бўлган 12 глобал стандартнинг бири сифатида тан олинди. Шу сабабли, МҲХСни қабул қилаётган мамлакатлар кундан-кунга кўпайиб у 150 дан ортиқ касбий уюшмаларни қамраб олди.

## 1.3. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро моделлари ва уларни МҲХСни шаклланишига таъсири

Маълумки, жаҳонда рўй бераётган инновацион глобаллашув бухгалтерия ҳисобининг ижтимоий ҳаётдаги ролини ўзгартириб юборди. Иқтисодиётнинг глобал асосда ривожланиши ягона “бизнес тили” ҳисобланган бухгалтерия ҳисобининг жаҳон бўйича ягона тамойилларини ёки бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартларини яратиш заруриятини вужудга келтирди.

Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартларини яратиш ғояси ўтган XX асрнинг 30-йилларида туғилган. 1929 йилдаги АҚШ фонд бозорининг

синиши ва буюк иқтисодий депрессиянинг бошланиши, ушбу мамлакатда молиявий ҳисоботларнинг ишончли тақдим қилиниш тамойилига бўлган талабни кучайтириб юборди.

Иккинчи жахон урушидан сўнг АҚШ жаҳон иқтисодиётининг de facto локомотивига айланди. Социалистик тузум мамлакатларидан бошқа барча мамлакатларга АҚШ инвестицияси оқиб кела бошлади. Натижада, жаҳон иқтисодиётининг глобаллашуви жараёни тезлашиб, турли мамлакат хўжалик субъектлари, банклари ва бошқа молиявий корпорациялар ўртасида иқтисодий алоқалар вужудга келди. Ҳозир эса, жаҳон бозорини халқаро муносабатларсиз тасаввур қилиш мумкин эмас. БМТ маълумотларига кўра, бугунги кунда фаолият юритаётган трансмиллий компанияларнинг даромад ҳажми 5,5 трл. АҚШ долл. баҳоланган.Лекин бухгалтерия ҳисоби ижтимоий ҳаётнинг ажралмас қисми бўлиб, табиийки у, мавжуд ижтимоий муҳит билан чамбарчас боғлиқдир. Мавжуд сиёсий, иқтисодий ва ҳуқуқий шароитларнинг ўзгариши, албатта бухгалтерия ҳисоби тамойилларининг ҳам ўзгаришига олиб келади.

Шу сабабли, турли мамлакатларнинг бухгалтерия ҳисобини юритиш қоидалари ҳали турличадир. Баъзи мамлакатларда (Россия, Япония) бухгалтерия ҳисоби тамойиллари устувор равишда макроиқтисодий мақсадларга хизмат қилишга йўналтирилган бўлиб, бунда режалаштирилган миллий даромаднинг ўсиш суръатини аниқлаш, инфляция даражасини пасайтириш, самарали солиқ сиёсатини юритиш каби мақсадлар ҳисобга олинади. Баъзи мамлакатларда эса (АҚШ, Буюк Британия), инвестор ва кредиторлар манфаатлари инобатга олинган ҳисоб сиёсати юритилади. Бирор мамлакатнинг бухгалтерия ҳисобини ташкил қилиш даражасига қатъий тарзда яхши ёки ёмон деб, баҳо бериш мумкин эмас. Ҳар бир мамлакат ўзининг мавжуд ижтимоий-иқтисодий шароитларидан келиб чиққан ҳолда Ҳисоб сиёсатининг асосий қоидаларини белгилайди.

Жаҳон олимларининг иқтисодий изланишлари натижасида қарор топган хулосаларга асосан, муайян мамлакат бухгалтерия ҳисоби тамойилларининг шаклланишига қуйидаги умумий омиллар таъсир ўтказади:

- асосий фойдаланувчилар ҳисобланган кредитор ва инвесторларнинг хусусиятлари;

- капитални инвестиция қилиш жараёнига жалб қилинган юридик ва жисмоний шахслар сони;

- фонд ва бошқа молиявий бозорларнинг ривожланиш даражаси;

- халқаро бизнесда иштирок этиш даражаси.

Шунингдек, XX аср охирларида мамлакатлар ижтимоий-иқтисодий шароитларига уларнинг маданий ривожланиш даражаси ҳам таъсир этиши тўғрисида фикрлар пайдо бўлди. Масалан, Г.Ховстед биринчилардан бўлиб дунёни қуйидаги маданий ҳудудларга бўлишни таклиф қилган:

- юқори даражада ривожланган роман мамлакатлари (Бельгия, Франция, Аргентина, Бразилия, Испания, Италия);

- паст даражада ривожланган роман мамлакатлари (Колумбия, Эквадор, Мексика, Венесуэла, Коста-Рика, Чили, Гватемала, Панама, Перу, Португалия, Сальвадор, Уругвай);

- юқори даражада ривожланган осиё мамлакатлари (Япония);

- Африка мамлакатлари (Шарқий ва Ғарбий Африка);

- паст даражада ривожланган Осиё мамлакатлари (Индонезия, Покистон, Тайвань, Ҳиндистон, Малайзия, Филиппин);

- Яқин Шарқ мамлакатлари (араб мамлакатлари, Греция, Эрон, Туркия, Югославия);

- Осиё мустамлака мамлакатлари (Гонконг, Сингапур);

- герман тилида гаплашувчи мамлакатлар (Австрия, Германия, Швейцария; Исроил);

- инглиз тилида гаплашувчи мамлакатлар (Австралия, Канада, Ирландия, Янги Зеландия, Буюк Британия, АҚШ, ЖАР);

- Скандинавия мамлакатлари (Дания, Финляндия, Норвегия, Швеция; Нидерландия).

Г.Хофстед томонидан билдирилган фикрларни олимлар янада чуқурлаштирмоқчи бўлишади ва бухгалтерия ҳисоби тизимига қўшимча равишда бошқа омиллар, ҳатто мамлакат аҳолиси қабул қилган диннинг таъсири муҳим эканлигини таъкидлашмоқчи бўлишади. Бундай қарашлар россиялик мутахассислар томонидан ҳам билдирилмоқда.

Америка бухгалтерлар ассоциацияси бухгалтерия ҳисоби модделлари шаклланишига таъсир этувчи қуйидаги саккизта малака белгисини ажратиб кўрсатади:

- *мавжуд сиёсий ва иқтисодий тизим;*
- *иқтисодий ривожланиш даражаси;*
- *молиявий ҳисоботларнинг тузиш мақсади;*
- *ҳисоб стандартларининг муалифлликка оидлиги;*
- *касбий тайёрлаш даражаси;*
- *сертификациялаш тамойиллари;*
- *стандартларга касбий ва ахлоқий (этик) жиҳатдан риоя қилиш устидан назорат тизими;*
- *бухгалтерия ҳисобидан фойдаланувчилар таснифи ва таркиби.*

Олимлар томонидан бухгалтерия ҳисоби модделлари шаклланишига таъсир этувчи омилларга баҳо берувчи назарий фикрларни кўплаб келтириш мумкин. Бугунги кунда бухгалтерия ҳисоби назариясини ривожлантириш мақсади, шундай қарашларни таҳлил қилиш ва халқаро муҳитга мос бўлган бухгалтерия ҳисобининг янги тамойил ва қоидаларини яратишдан иборатдир. Турли мамлакатлар бухгалтерия ҳисоби моделларини тадқиқ қилиш бухгалтерия ҳисобидаги мавжуд муаммоларни ижобий ҳал қилишга ва унинг халқаро моделларини такомиллаштиришга ҳамда шу соҳадаги илмий-амалий изланишларни бойитишга ёрдам беради.

*Иқтисодчи олимлар М.Мэтьюс ва М. Перера:*

*Амалдаги бухгалтерия ҳисоби тизимлари ва ҳисоб юритиш усулларининг қиёсий таҳлили, бухгалтерия ҳисоби намунавий моделларининг мавжуд муҳит омиллари таъсири остида ўзгариш имкониятларини ҳамда шундай муаммоларга дуч келишини олдиндан аниқлашда муҳим аҳамиятга эга деб ҳисоблашади.*

Бундай таҳлил натижалари, аксарият ҳолларда бухалтерия ҳисобининг халқаро стандартларини яратиш бўйича халқаро ташкилотлар тузиш зарурияти билан якунланади. Ҳозирда бухгалтерия ҳисобининг халқаро моделларини такомиллаштириш билан халқаро миқиёсдаги қуйидаги ташкилотлар шуғулланишмоқда:

Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари Кенгаши – Covet International Financial Reporting Standards (IFRS) (Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари Қўмитаси - International Accounting Standards (IASC) ўрнида ташкил топган);

Халқаро бухгалтерлар федерацияси - International Federation of Accountants (IFAC);

Жаҳон Банкининг молиявий ҳисоботни ислоҳ қилиш маркази - World Bank Centre for Financial Reporting Reform (CFRR);

Бирлашган Миллатлар Ташкилоти (UNO) қошидаги халқаро ҳисоб ва ҳисобот стандартлари бўйича “Ҳукуматлараро экспертлар гуруҳи”;

Иқтисодий ҳамкорлик ривожланиши ташкилоти (OECD);

Европа Иттифоқи - European Union (EU);

Қимматли қоғозлар ва биржалар бўйича Комиссиянинг халқаро ташкилоти (IOSCO);

Евросиё сертификатланган бухгалтерлар ва аудиторлар кенгаши - Eurasian Council of Certified Accountants and Auditors (ECCAA);

Бухгалтерия ҳисоби ва аудитни ривожлантириш институти - Institute for Accounting and Auditing Development (IAAD);

Англиядаги ва Уэлсдаги маслаҳатчи бухгалтерлар институти - Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW);

Халқаро аудит ва ишонч билдириш стандартлари бўйича кенгаш - International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB);

Кичик ва ўрта бизнес учун Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари кенгаши - International Financial Reporting Standards for Small-and Medium-Sized Entities (IFRS for SMEs);

Сертификатланган профессионал бухгалтерлар уюшмаси (АССА);

Америка бухгалтерлик ассоциацияси (ААА);

Америка молиявий ҳисоби бўйича Кенгаши (FASB);

АҚШ “Қимматли қоғозлар бўйича Комиссияси” (SEC)

Бир хил ижтимоий-иқтисобий шароитларга эга мамлакатлар бухгалтерия ҳисобини юритиш ва ташкил қилишда умумий қоидалар қўлланилиши табиий ҳолдир. Бу ўз ўрнида, бир-бирига ўхшаш бухгалтерия ҳисоби моделларини вужудга келтиради.

Лекин аксарият олимлар, бухгалтерия ҳисоби айнан бир хил қоидаларга асосланган ҳатто иккита мамлакат ҳам мавжуд эмас деб ҳисоблашади. Биз қуйида, бугунги кунда дунё мамлакатларида айрим жиҳатлари билан бир-биридан фарқ қилувчи бухгалтерия ҳисоби моделлари тўғрисида қисқача маълумот берамиз.

Жаҳон олимлари томонидан бухгалтерия ҳисобининг қуйидаги халқаро моделлари эътироф этилган:

1. Британ-Америка;
2. Континентал модел;
3. Жанубий Америка модели;
4. Ислом модели.

| | |
|---|---|
| *Британ-Америка (Нидерланд) модели* | *Буюк Британия, АҚШ ва Нидерландия каби етакчи мамлакатлар томонидан ишлаб чиқилган* |

Бугунги кунда мазкур модел Австралия, Багама, Барбадос, Буюк Британия, Венесуэла, Гонконг, Доминикан Республикаси, Замбия, Зимбабва, Исроил, Ҳиндистон, Индонезия, Ирландия, Канада, Кипр, Колумбия, Малайзия, Мексика, Нигерия, Нидерландия, Янги Зеландия, Покистон, Панама, Пуэрто-Рико, Сингапур, АҚШ, Тринидад Тобаго, Уганда, Фиджи, Филиппин, айрим Марказий Америка мамлакатлари, Жанубий Африка Республикаси, Ямайка ва бошқа мамлакатларда қўлланилмоқда.

Ушбу модел ўта ривожланган бозор муносабатлари ва юқори ахборот таъминоти технологиясига таянади. Унинг асосий мақсади инвестор ва кредиторларни ишончли ва тушунарли маълумотлар билан таъминлашдан иборат. Асосан, фонд биржалари орқали пул оқимлари айлангани учун биржа манфаатларига мувофиқлаштирилган. Ушбу модел демократик модел ҳисобланади.

Бухгалтерия фаолияти амалдаги қонунчилик талаблари билан чегараланмаган, фақат бухгалтер учун “нима қилиш мумкин эмас” деган қоида амал қилади. Шунинг учун, бу мамлакатларда бухгалтерия ишларини юритиш тартиблари давлат ҳокимияти органлари томонидан эмас, асосан бухгалтерлик касби жамоатчилик ташкилотлари томонидан белгиланади. Масалан, АҚШ да жуда кўп профессионал бухгалтерлик жамиятлари фаолият юритади. Айнан улар томонидан мамлакатда барча компаниялар учун қўлланилиши зарур бўлган “Бухгалтерия ҳисобининг умум қабул қилинган қоидалари” (GAAP) ишлаб чиқилган ва уни жорий қилиш бўйича доимий иш олиб борилади. Бундан ташқари, Қимматли қоғозлар бўйича Комиссия (SEC) ва Америка бухгалтерлик ассоциацияси (AAA) ҳам бухгалтерия ҳисобини такомиллаштириш ишларида иштрок этишади.

Ушбу моделнинг ижобий томонларини дунёнинг барча мамлакатлари эътироф этишган ва ҳисоб юритишда унинг асосий қоидалари инобатга

олинган. Шу боис, ушбу модел қоидалари МҲХСнинг асосий тамойилларини ташкил этади.

Биз, Бритaн-Америка (Нидерланд) моделини таҳлил қилар эканмиз, унинг тимсолида Буюк Британия мамлакати бухгалтерия ҳисобининг ривожланиш хусусиятларини ўрганиш билан чегараланамиз. Чунки, айнан Буюк Британия бухгалтерия ҳисоби Британ-Америка (Нидерланд), Англо-саксон, қолаверса АҚШ GAAP каби замонавий бухгалтерия ҳисоби моделларини шаклланишида катта манба бўлиб ҳисобланган.

| | |
|---|---|
| *Континентал модел* | *Европа мамлакатларининг бухгалтерия ҳисоби модели ҳисобланади.* |

Ундан Австрия, Бельгия, Германия, Греция, Дания, Миср, Испания, Италия, Марокко, Норвегия, Португалия, Россия, Франция, Швейцария, Швеция, Япония каби мамлакатлар фойдаланишади.

Ушбу моделнинг хусусияти шундан иборатки, бухгалтерия ишлари Ҳукумат ва банк манфаатларига мослаштирилган ва қатъий қонунчилик талаблари асосида консерватив тартибда ҳисоб юритилади. Агар, Британ-Америка (Нидерланд) моделида “Сиз бундай қилишингиз шарт эмас” деган қоида амал қилса, Континентал моделда эса “Сиз шундай қилишингиз шарт” деган қатъий қоида ҳукмронлик қилади.

| | |
|---|---|
| *Жанубий Америка модели* | *Аргентина, Боливия, Бразилия, Гайана, Парагвай, Перу, Уругвай, Чили, Эквадор ва бошқа мамлакатларда қўлланилади.* |

Ушбу мамлакатларда иккинчи жаҳон урушидан сўнг узоқ давом этиб келаётган сурункали инфляция бухгалтерия ҳисобини юритиш қоидаларига ҳам ўз ҳукмини ўтказмай қолмади. Натижада, ушбу қитъанинг испан тилида гаплашувчи мамлакатларда инфляция таъсирини инобатга олган ҳолда ҳисоб

юритиш бухгалтериянинг асосий тамойили бўлиб хизмат қилмоқда. Бухгалтерия ҳисоби умуммиллий Ҳисобварақлар режаси асосида юритилади.

Шу билан биргаликда, бухгалтерия ҳисоби мазкур мамлакатлар Ҳукуматларининг иқтисодий сиёсати ва топшириқлари ижросини таъминлаш учун ҳам хизмат қилиб келмоқда. У шу икки жиҳати билан бошқа моделлардан фарқ қилади. Биринчидан, бухгалтерия ҳисоби инфляция таъсирини инобатга олган ҳолда ҳисоб юритиш, иккинчидан эса Ҳукуматларининг иқтисодий сиёсати ва топшириқлари ижросини таъминлашга йўналтирилган ҳисоб сиёсати юритилмоқда. Охирги пайтларда иккинчи жиҳатнинг роли ошиб бормоқда.

Лекин 2011 йилнинг июнь ойида Лотин Америкаси мамлакатлари бухгалтерия ҳисоби Молиявий ҳисоботларининг халқаро стандартларига мос равишда ривожлантириш бўйича GLASS (Groupof LatinAmerican Accounting Standard Setters)нинг тузилганлиги, бу ҳудуд мамлакатлари бухгалтерия ҳисобини ижобий ривожланиш истиқболларига умид уйғотади.

Жаҳон бозорида ислом дини қонунчилиги билан бошқариладиган мамлакатларнинг банклари ва бошқа молиявий ташкилотларнинг пайдо бўлиши билан бухгалтерия ҳисобини шариат қоидалари билан тартибга солинувчи *Ислом модели* яратилди.

| | |
|---|---|
| *Ислом модели* | *Мусулмонларнинг муқаддас китоби бўлган Қуръон каримнинг талабларини инобатга олган ҳолда юритилади. Бундай қоидалар асосида инсон қадр-қимматини улуғлаш ва чайқовчилик йўли билан олинган даромадларни қоралашга бўлган ахлоқий даъват ётади.* |

Шу сабабли, бухгалтерия ҳисобида фоизли даромадлар ва дивидендлар мавжуд эмас. Бизнес натижасида ҳосил қилинган фойда иштирокчиларнинг қўшган улушига қараб, адолатли тақсимланади. Шу аснода, ислом модели

иқтисодий манфаатга бўлган интилиш билан маънавий қадрият бўйича туйғуларни уйғунлаштиради.

Биз юқорида бухгалтерия ҳисобининг мавжуд халқаро моделлари хусусиятларини санаб ўтдик. Бундай фарқлар нафақат моделлар, балки айрим мамлакатлар ўртасида ҳам йўқ эмас. Масалан, Америка Қўшма Штатлари молиявий ҳисоботларида актив ва мажбурият бошланғич – тарихий қийматда акс эттирилади, Мексикада эса уларга баҳолар ўзгаришини ҳисобга олган ҳолда тузатишлар киритилади. Америка Қўшма Штатларида номоддий активларнинг аморитизацияси даври 40 йилгача деб рухсат берилган, Германияда эса бу талаб 5 йил қилиб қатъий белгиланган. АҚШда гумонли даромадларни ихтиёрий ҳисобга олишга йўл қўйилмайди, Японияда эса хўжалик субъектлари ҳатто фойдаларига ҳам ўзгартиришлар киритиши мумкин.

Бухгалтерия ҳисоби моделларининг таҳлили натижасида аниқланган, уларнинг фарқ қилувчи асосий хусусиятларини қуйидаги жадвалдаги қиёсий маълумотларда кўриш мумкин.

**1-жадвал**

**Бухгалтерия ҳисоби моделларининг фарқ қилувчи асосий хусусиятлари**

| **Бухгалтерия ҳисоби моделлари** | **Фарқ қилувчи асосий хусусиятлари** |
|---|---|
| Британ-Америка, (нидерланд) | Инвестор ва кредиторларни ишончли маълумотлар билан таъминлашга йўналтирилган. Капитал оқими биржалар орқали айланганлиги сабабли, унинг тамойиллари биржа манфаатларига мувофиқлаштирилган. Солиқ ҳисоби алоҳида юритилади. Ҳисобварақлар режаси тармоқ ва соҳалар хусусиятларига мос ҳолда қўлланилади (юритилмаслиги ҳам мумкин). |
| Континентал | Қатъий қонунчилик талаблари асосида ва Солиқ сиёатига мос ҳолда консерватив тартибда ҳисоб юритилади. Капитал оқими Ҳукумат назорати остида банклар орқали айланганлиги учун, унинг тамойиллари Ҳукумат ва банк манфаатларига мослаштирилган. Ягона Ҳисобварақлар режаси амал қилади. |
| Лотин Америкаси | Ҳукуматнинг иқтисодий сиёсати ижросини таъминлашга йўналтирилган. Инфляция таъсирини инобатга олган ҳолда |

| | |
|---|---|
| | ҳисоб юритилади. |
| Ислом | Шариат қоидалари билан тартибга солинади. Иқтисодий манфаат билан маънавий қадриятлар уйғунлаштирилган. |

Қўшимча равишда яна шуни айтиш мумкинки, бухгалтерия ҳисобининг етакчи намунавий шакллари ҳисобланган Континентал ва Британ-Америка моделлари ўзининг қуйидаги тўрт асосий хусусияти билан бир-биридан фарқ қилади.

1. Хўжалик субъекти фаолиятига Ҳукумат бошқарув тизимининг таъсири;
2. Капитал ҳаракати шакллари;
3. Бухгалтерия ҳисоби тамойилларининг солиқ сиёстига боғлиқлиги;
4. Бухгалтерия ҳисоби юритилишининг техник талаблари (Ҳисобварақлар режаси, ҳисоб реестрлари бирламчи ҳужжатлар ва ҳисобот шакллари).

Бухгалтерия ҳисобининг замонавий моделлари бухгалтерия ҳисобининг асосий элементлари ҳисобланган иккиёқлама ёзув, Ҳисобварақлар режаси, ҳисоб реестрлар ва ўрнатилган молиявий ҳисобот турлари каби қоидаларга асосанган ҳолда ривожланмоқда. Айни пайтда, ҳисоб юритиш бўйича белгиланган техник талаблар ўртасида фарқлар сақланиб қолмоқда.

**2-жадвал**

**Бухгалтерия ҳисоби моделлари ўртасидаги техник талаблар бўйича мавжуд фарқлар**

| Бухгалтерия ҳисоби моделлари | Белгиланган техник талаблар |
|---|---|
| Континентал модел | Континенталь модель - Бирламчи ҳужжатлар, Ҳисобварақлар режаси, Бош ва Ёрдамчи китоблар, Бош журнал, Кириш баланси ва Якуний баланс |
| Британ-Америка модели | Бирламчи ҳужжатларни расмийлаштиришга талаблар, Соҳа ва тармоқларга хос Ҳисобварақлар режаси, Бош ва Ёрдамчи китоблар, Бош журнал, Синов баланси ва Молиявий ҳисоботлар. |

Биз юқоридаги бухгалтерия ҳисоби моделлари ўртасидаги мавжуд бир нечта фарқларни кўрсатдик, холос. Бундай фарқларни бартараф этиш ва барча мамлакатлар учун бир хил (стандарт) молиявий ҳисоботларни тузиш қоидаларини ишлаб чиқиш зарурияти бухгалтер мутахассисларнинг келажак орзусига айланиб бормоқда. Шу истак туйғуси, немислардек метин менталитетга эга Германия, ўта консерватив тизимга эга Италия каби мамлакатларни забт этиб, ҳатто “Буюк Хитой девори”ни ҳам бузиб ўтмоқда. Шу боис, иқтисодчи олимлар, бугунги кунда бухгалтерия ҳисоби асосий модделлари сифатида иккита модел, - Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (МҲХС) ҳамда АҚШнинг Бухгалтерия ҳисобининг умум қабул қилинган қоидалари (GAAP) устида иш олиб бормоқдалар.

Буюк Британияида бухгалтерия ҳисоби Ҳукумат ва қонунчиликдан мустақил равишда, бизнес манфаатларидан келиб чиққан ҳолда шаклланган. Маълумки, Буюк Британияда конституция амал қилмайди. Мамлакат ижтимоий ҳаёти парламентнинг қонунчилик ҳужжатларига ва Британия судининг қарорларига асосланган ҳолда тартибга солинади. Шу боис бўлса керак, бухгалтерия ҳисоби ҳам Ҳукумат томонидан батафсил тартибга солинмайди, Ҳукумат унинг айрим умумий қоидаларини белгилаш билан кифояланади. Бу ҳолатни тўғри тушуниш учун, бухгалтерия ҳисобида операциялар мазмунининг шаклдан устуворлигини таъминлаш қоидасига изоҳ бериш мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз. Бухгалтерия ҳисобида операциялар, агар уларнинг мазмуни тўғри деб қабул қилинган ҳолларда, қонунчилик ҳужжатларида белгиланган талабларга зид келган тақдирда ҳам, тан олинади.

Буюк Британия мамлакати бухгалтерия ҳисобини тартибга солишда бухгалтерлик касбий ташкилотларининг роли беқиёсдир. Миллий бухгалтерия стандартларини яратиш ташаббускори бўлиб 1969 йилда Англиядаги ва Уэлсдаги Маслаҳатчи бухгалтерлар институти - Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) майдонга чиққан ва бир

йилдан сўнг SSAP 1- Бухгалтерия операциялари стандартлари “Шўъба ташкилоти” ишлаб чиқилган.

Ҳозирги пайтда, мамлакатдаги олтита йирик маслаҳатчи бухгалтерлар уюшмаси Бухгалтерия ҳисобининг маслаҳат қўмитаси – ССАВга бирлаштирилган. Ҳатто, 1980 йилда ташкил топган ва бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи бўйича миллий стандартлар ўрнатувчи орган ҳисобланган Бухгалтерия стандартлар қўмитаси (ASB) ҳам шу ташкилот таркибида фаолият юритади.

Буюк Британиянинг Европа Иттифоқига аъзо бўлиши мамлакатда бухгалтерия ҳисобини тартибга солиш бўйича қарор топган юқоридаги айрим тамойилларни қайта кўриб чиқишга мажбур қилмоқда. Хусусан, Европа Иттифоқининг кўрсатмаларига мувофиқ мамлакат корхоналари бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларини тартибга солиш қоидаларини қонунчилик ҳужжатларига киритиш чораларини кўрмоқда. Лекин мамлакатда фаолият юритаётган бухгалтерлик касбий ташкилотларининг нуфузи юқори бўлганлиги учун Европа Итттифоқининг 4-Директивасига Буюк Британия бухгалтериясининг тамал тоши ҳисобланган- “молиявий ҳисоботларни ишончли ва ҳаққоний - “true and fair view” тақдим қилиш қоидаси” киритилишига эришилди, холос.

Шу билан бирга, Европанинг бошқа мамлакатларида бухгалтерия ҳисоби соҳасида ўтказилаётган ислоҳотлар натижасида Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича ҳосил бўлаётган йўналишлар Буюк Британияда ҳам пайдо бўлмоқда.

Бухгалтерия ҳисобини тартибга солишда Ҳукумат ҳал қилувчи рол ўйнайди, бухгалтерлик касби жамоатчилик ташкилотлари эса уларни амалга татбиқ этишда маслаҳатчи сифатида хизмат қилади. Бухгалтериянинг ҳар бир тамойили солиқ, банк ва савдо қонунчилиги талаблари билан боғлаб қўйилган.

Масалан, *Немис бухгалтерия ҳисоби,* нафақат Европа мамлакатларида қўлланилаётган Континентал моделни, балки дунёнинг бошқа мамлакатлар

бухгалтерия ҳисобини ривожлантиришда ҳам ҳақли равишда етакчи ўринни эгаллайди. Қонунчиликка мойил немис характери бухгалтерия ҳисобини аниқ ва қонун ҳужжатларида белгиланган нормаларга қатъий риоя қилган ҳолда юритиш қоидаларини яратди ва ундан жаҳоннинг кўпгина малакатлари ҳанузгача фойдаланилмоқда. Жумладан, у Россия орқали бизнинг ватанимизга кириб келган ва бугунги кунда амалга жорий этилган Миллий стандартларни ишлаб чиқишда тамал тоши бўлиб хизмат қилган.

Маълумки, иккинчи жаҳон урушида мағлубиятга учраган Германия иқтисодиёти бир неча ўн йиллар давомида АҚШ назорати остида бошқарилди. Табиийки, бундай шароитда, албатта АҚШ ўз назорати остидаги мамлакат бухгалтерия ҳисобини ўзининг бухгалтерия моделига мослаштиришга ҳаракат қилган, акс ҳолда назорат кутилган самарали бермаслиги мумкин эди. Лекин немис менталитети мужассамлашган иқтисодиётда америкача бухгалтерия модели томир ота олмади. Ҳатто, бугунги кунда ҳам Германия Европа Иттифоқининг асосчиси ва энг фаол иштирокчиларидан бири бўлишига қарамасдан, иқтисодиётга молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини жорий қилиш немис модели билан биргаликда амалга оширилмоқда.

Германияда “Тижорат (Савдо) кодекси”, “Даромад айланмасидан солиққа тортиш, Даромад солиғи ва “Корпорацияни солиққа тортиш” каби қонунчиликлар асосида бухгалтерия ҳисоби тартибга солинади. Асосий қонун ҳужжати бўлиб, албатта “Тижорат (Савдо) кодекси” хизмат қилади. Бухгалтерия ҳисобини расман назорат қилувчи асосий субъект сифатида Иқтисодиёт вазирлиги қошидаги Германия аудиторлик палатаси (Wirtschaftsprüfer Kamer) хизмат қилади, 1931 йилдан бошлаб эса Маслаҳатчи аудиторлар институти (Institut der Wirtschaftsprüfer) кўнгилли ассоциацияси фаолият юритмоқда.

Бухгалтерия ҳисобининг асосий фойдаланувчилари сифатида ҳозир ҳам банклар сақланиб қолмоқда. Йирик банклар ўзларининг хусусий аудиторлик ташкилотларига эга бўлганлиги сабабли, мижозлар молиявий

ҳисоботларининг сифат ва таркибига ҳал қилувчи таъсир кўрсатмоқда. 1937 йилда қабул қилинган “Акциядор корпорациялар тўғрисида”ги қонун 1985 йилда Европа Иттифоқининг кўрсатмаларига мувофиқ қайта ишланиб, Германиянинг ҳуқуқий тизимини тубдан ўзгартириб юборди, бу ўз ўрнида бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботларни аудиторлик текширувидан ўтказиш қоидаларини ҳам мос равишда такомиллаштириб боришга олиб келмоқда. Лекин қонунчиликда ўтказилаётган ислоҳотлар учун Олий солиқ суди масъуллигича қолмоқда.

Немис бухгалтерия ҳисоби қанчалик мустаҳкам бўлмасин, Германия Европа Иттифоқининг асосчиларидан бири бўлганлиги сабабли, унинг кўрсатмалари асосида молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича ислоҳотлар ўтказилмоқда.

| | |
|---|---|
| *Францияда:* | *Миллий ҳисобварақлар режаси, Савдо кодекси, Солиқ қонунчилиги, Савдо-саноат корхоналари тўғрисида қонун, Миллий компаниялар тўгисидаги қонунлар орқали бухгалтерия ҳисоби тартибга солинади. Францияда бухгалтерия ҳисоби бўйича биринчи қонун 1673 йилда Людовик XIV асридаги министр Кольбер томонидан қабул қилинган, кейинчалик эса унинг ўрнини Наполеон кодекси эгаллаган. Ушбу Кодекс француз жаҳонгири томонидан забт этилган барча мамлакатлар бухгалтерия ҳисобини ривожланиш ҳолатига таъсир этган.* |
| *Италия:* | *“Бухгалтерия ҳисоби фани бешиги” ҳисобланади ва шу мамлакатда ушбу фаннинг тарихи бошланган. Лука Пачолининг “Арифметика, геометрия суммаси, мутаносиблик ва нисбатлар” китоби 1494 йилда ёзилган. Лекин бухгалтерия ҳисоби 1861 йилда жаҳон жамАТчилиги томонидан мустақил фан сифатида тан олинган. Айнан шу йилларда, Италияда бир-* |

*биридан ҳам назарий, ҳам амалий жиҳатдан фарқ қилувчи учта катта бухгалтерлик (ломбардча, тосканча ва венециянча) мактаблари фаолият кўрсата бошлаган.*

Италия қонунчилигига 1808 йилда француз императори Наполеон томонидан Тижорат кодекси жорий қилингандан сўнг, мазкур мамлакат қанчалик даражада консерватив тизимга эга бўлмасин, 1861 йилгача бухгалтерия ҳисоби француз модели асосида ривожланган. Ушбу Кодекс 1952, 1975, 1983, 1990 ва 1991 йилларда қайта кўриб чиқилган.

Италияда бухгалтерия ҳисобининг кейинги ривожланишига мамлакат иқтисодиётида кичик ва ўрта бизнеснинг ҳал қилувчи ўрин тутиши катта таъсир ўтказмоқда. Мамлакатда бор-йўғи 213 та очиқ акциядорлик жамиятлари мавжуд бўлиб, улар асосан ўз акцияларини Милан фонд биржасида сотиш билан кифояланишади. Кичик ва ўрта бизнес субъектлари фаолятининг кўлами нисбатан кичик бўлганлиги сабабли, мустақил ташқи аудит текширувига бўлган эҳтиёж ҳам чегараланган. Молиявий ҳисоботлар таснифи ва сифатига солиқ органлари ва банкларнинг таъсири катталигача сақланиб қолмоқда.

Мазкур мамлакатда бухгалтерлик касбининг амал қилиши ҳам ўзига хос хусусиятларга эга. Бу мамлакатда иккита касб эгаси ҳисоб ишлари билан шуғулланишга ҳақли. Булар, бухгалтер ва тижорат директори бўлиб, улар корхона лавозимида ўтирмайди, балки ҳисоб ишлари бўйича мустақил экспертлик вазифасини бажаришади. Ўз ўрнида, аудиторларга бухгалтерия ишлари билан шуғулланишга рухсат берилмайди.

Лекин 1990 йилда Италия Европа Иттифоқига аъзо бўлиши муносабати билан унинг кўрсатмаларини ҳам бажаришга мажбур бўлмоқда. Хусусан, Европа Иттифоқига аъзо бошқа мамлакатлар каби Италия ҳам Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича ўз тақдирини белгилади.

*Испанияда:* *бухгалтерия ҳисобининг ривожланиш тарихи унинг ўрта асрлардаги қудратли давлатчилик даврларига бориб тақалади. Лекин бухгалтерия ҳисобининг расман жорий этилиши 1885 йилда қабул қилинган Тижорат кодекси билан боғлиқдир. Албатта, бу мамлакатда ҳам бухгалтерия ҳисобини ривожланишига Француз Ҳисобварақлар режаси катта таъсир этган. У 1990 йилда Испаниянинг “Умумий Ҳисобварақлар режаси” жорий қилингунга қадар ўз аҳамиятини йўқотмаган.*

1990 йилда Испания Европа Иттифоқига аъзо бўлиши билан унга аъзо бошқа мамлакатлар каби бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандарталарида секин-асталик билан асосий йўналишни белгиламоқда. Испанияда 1991 йилдан бошлаб Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларида белгиланган талаблар мажбурий қўлланилмоқда.

*Японияда:* *дастлабки ҳисоб ишлари тўғрисдаги тарихий маълумотлар 1520 йилда қайд этилган. Айнан шу йилларда Ҳисоб китобини юритиш тартиби жорий этилган. Японияда 1865 йили иккиёқлама ёзувга асосланган бухгалтерия ҳисоби хушхабар сифатида қабул қилинган, амалётга эса фақат 1872 йилда Япония Миллий банки ва Молия вазирлигининг “Банкларда бухгалтерия ҳисоби усуллари” (Ginko Boki Seiko) норматив ҳужжати эълон қилингандан сўнг, инқилобий равишда қўлланилган.*

Японияда бугунги кунда бухгалтерия ҳисобини тартибга солувчи қонун ҳужжатлари сифатида Тижорат, Солиқ ва Биржа фаолияти билан боғлиқ қонун ҳужжатлари амал қилиб турибди. Яна шуни таъкидлаб ўтиш жоизки, Японияда бухгалтерия ҳисобининг ҳам Континентал, ҳам Британ-Америка

моделлари тамойили қўлланилиб келинган. Масалан, 1872 йилда Англия варианти, 1890 йилда Германия қонунчилик ҳужжатлари, 1948-йилда Америкача биржа ҳуқуқи қабул қилинган. 1950 йилда қабул қилинган "Назорат нормалари ва уни амалга ошириш тартиби тўғрисида"ги қонун асосида корхоналарда ички назорат ташкил қилинади, бу бевосита бахгалтерия ҳисобини ташкил қилиш масаларига тегишлидир. Японияда бухгалтерия ҳисоби солиқ сиёсати талаблари остида ривожланар экан, аксарият олимлар уни Континентал моделга тааллуқли деб ҳисоблашади. Бундан ташқари, ушбу мамлакатда корхона бухгалтерия ҳисобини тартибга солиш мақсадида Ижтимоий коллегия фаолият кўрсатади. У, бухгалтерия ҳисоби ва стандартлари тўғрисида норматив ҳужжатлар қабул қилган. Қўшимча равишда яна шуни айтиш мумкинки, дунёда фақат Японияда молиявий ҳисоботлар фойдаланувчиларга икки марта тақдим қилинади.

*Хитой*. Ўзининг узоқ тарихий ўтмишига эга бўлган (690 минг йиллик) бу мамлакат нафақат жаҳон тараққиётига, балки иқтисодий фанлар, жумладан бухгалтерия ҳисоби фанига ҳам салмоқли ҳисса қўшган мўйсафид мамлакатлардан биридир. "Осмон остидаги ернинг қоқ марказида яшовчи одамлар" деб атаган хитойликлар эрамиздан 2000 йил олдин биз ўрганётган фанга тегишли бўлган - "чжэн" (мулк, кирим) ва "фу" (қарз, чиқим ва камомад) каби тушунчалардан фойдаланган ҳолда ҳисоб ишларини юритган. Ҳатто, дастлабки ҳисоб воситалари ҳисобланган "абак"нинг ҳам ватани шу буюк мамлакатдир. Дастлабки ҳуқуқий тартибга солиш қоидалари "Чжоули-Тянь-гуань" эрамиздан олинги 771-йилда кучга кирганлиги инсон ақлини лол қолдиради.

Ушбу қоидаларга киритилган, кунлик ва ойлик таққослаш маълумотлари, йиллик ҳисоботлар ҳамда Хитой менталитетига хос бўлган, ҳисоб ишларига жавобгар амалдорга нисбатан қўйилган талаблар силсиласи тўғрисида фикрлар эканмиз, улар бизни беихтиёр бухгалтерия ҳисоби бўйича бугунги кунда ўз ечимини кутиб турган долзрб масалалар томон етаклайди.

Хитой давлатчиликка эга бўлгандан бошлаб, ўз бошидан императорлик даври, коммунистик режим ёки бугунги ривожланган бозор иқтисодиёти тузумини кечирган бўлишига қарамасдан, бухгалтерия ҳисоби Ҳукуматнинг қатъий назорати остида ривожланган.

| | |
|---|---|
| *Хитойда:* | *“Бухгалтерия тўғрисида”ги қонун дастлаб 1914 йилда қабул қилинган ва бугунги кунда, унинг 1985 ва 1993 йилларда қайта ишланган таҳрири амал қилмоқда. Бундан ташқари, бухгалтерия ҳисобини тартибга солувчи турли норматив ҳужжатлар билан бир қаторда 1927 йилда “Бухгалтерлар тўғрисида”ги қонун жорий этилган. 1951 йилдан бошлаб бухгалтерия ҳисобини тартибга солиш Молия вазирлиги зиммасига юклатилди.* |

Юқоридаги қонун ҳужжатлари нафақат бухгалтерия ҳисобини юритиш ва ҳисоботлар тузиш тамойилларини, балки бухгалтернинг касбий ва ахлоқий малакасига қўйилган ҳуқуқий талабларни ҳам ўз ичига олади. Хитой қонунчилигига асосан бухгалтер қонунчиликка зид бўлган бирор маълумотни ошкор қилган ҳолларда, бу ҳақда маъмуриятга дарҳол хабар бериши лозим, акс ҳолда унинг маъмурий жазога тортилиши муқаррар. Борди-ю, бухгалтерининг айби билан давлат ёки корхонага моддий зиён етказилса, уни жиноий жавобгарлик жазолари кутиб туради. Мазкур мамлакат бухгалтерия ҳисобининг ривожланиш анъаналарини ўрганар эканмиз, сўзсиз у Континентал бухгалтерия ҳисоби моделига тааллуқли эканлигини эътироф этмасдан иложимиз йўқ.

Лекин глобал иқтисодиётнинг асосий иштирокчиларидан бўлганлиги сабабли, хитойликлар мамлакатда қарор топган бухгалтерия ҳисоби тамойилларини қайта кўриб чиқишга мажбур бўлмоқдалар. Хитой бухгалтерия стандартлари қўмитаси (CASC) томонидан 2006 йилда Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари асосида бухгалтерия

ҳисобининг 38 та янги стандартлари қабул қилдинди. Шундай қилиб, азалий тарихга ва буюк маданиятга эга бўлган мамлакат бухгалтерия ҳисобининг ривожланиши оқими Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари уммонига қўшилиб бормоқда.

## Такрорлаш учун саволлар

1. Молиявий ҳисобот халқаро стандартлари Қўмитаси (МҲХСҚ) қачон ташкил топган ва унинг асосий вазифалари нималардан иборат?
2. "Бухгалтерия хисоби халқаро стандартлари Қўмитаси" Васийлий Кенгаши бажарадиган функциялари ифодаланг?.
3. Бухгалтерия хисоби халқаро стандартлари Идораси вазифалари.
4. Стандартлар бўйича маслаҳат Кенгашининг аҳамиятини ифодаланг?
5. Бухгалтерия хисоби халқаро стандартларини талқин қилиш бўйича Қўмита вазифаларини ифодалаб беринг?
6. Бухгалтерия ҳисобининг Континентал модел моҳияти нимадан иборат?
7. Бухгалтерия ҳисобининг Британ-америка модели моҳияти нимадан иборат?
8. Бухгалтерия ҳисобининг Жанубий америка моделининг ўзига хос хусусиятлари нималардан иборат?

## Мавзуни мустаҳкамлаш бўйича тест

1. **"Умумқабул қилинган бухгалтерия ҳисоби тамойиллари (GAAP – Generally Accepted Accounting Principles) қайси давлатнинг ҳисоб тизимига тегишли?**

A) Буюк Британия (Англия)

B) АҚШ

C) Германия

D) Франция

**2. БҲХС Қўмитаси таркибидаги ташкилотларни аниқланг?**

A) МҲХС бошқаруви, стандарт бўйича маслаҳат гуруҳи ва МҲХС штати.

B) МҲХС бошқаруви, стандарт бўйича маслаҳат кенгаши ва МҲХС федерацияси

C) МҲХС раиси, стандарт бўйича маслаҳат кенгаши ва МҲХС интерпретациялари бўйича ассоциация.

D) Васийлик кенгаши, МҲХС бошқаруви, стандарт бўйича маслаҳат кенгаши ва МҲХС интерпретациялари бўйича қўмита.

**3. Бухгалтерия ҳисобини тизимларининг халқаро миқёсда уйғунлаштиришда Халқаро тадқиқот гуруҳига қайси давлатлар киритилган?**

A) Исландия

B) Норвегия

C) Уэльс

D) Македония

**4. Бухгалтерия ҳисобинининг умумий тамойилларини стандартлаштириш билан БМТнинг қайси ташкилоти шуғулланади?**

A) IASC

B) IAPC

C) IFAC

D) ISAR

**5. Европа иқтисодий ҳамжамиятига аъзо мамлакатларнинг аудит тизимларини стандартлаштириш мақсадида қайси турдаги ҳужжатларни ишлаб чиқади?**

A) Стандарт

B) Директива

C) Низом

D) Кодекс

**6. Нидерландия, Буюк Британия ва Ирландияда бухгалтерия ҳисоби ва аудит маълумотлари асосан кимларга мўлжалланади?**

A) Инвесторларга

B) Банк муассасаларига

C) Давлатга

D) Солиқ идораларига.

7. **Қайси ташкилот Африка қитъаси мамлакатларида мавжуд миллий ҳисоб тизимини бир хил асосга келтиришга хизмат қилади?**

A) Бухгалтерия ҳисоби ва аудит бўйича Африка Иттифоқи

B) Бухгалтерия ҳисоби ва аудит бўйича Африка Комиссияси

C) Бухгалтерия ҳисоби ва аудит бўйича Африка Конфедерацияси

D) Бухгалтерия ҳисоби ва аудит бўйича Африка Кенгаши

8. **Жаҳон мамлакатларида бухгалтерия ҳисоби ва аудит тизимининг қандай моделлари мавжуд ?**

A) Британия модели, Континентал модель, Жанубий Америка модели

B) Британ-Америка модели, Континентал модель, Жанубий Америка модели

C) Америка модели, Континентал модель, Жанубий Америка модели

D) Британия модели, Континентал модель, Америка модели

9. **Қуйидаги давлатлардан қайси бири Жанубий Америка моделига кирмайди?**

A) Боливия

B) Перу

C) Колумбия

D) Гайана

10. **Жаҳон мамлакатларидаги бухгалтерия ҳисоби тизими моделини аниқланг.**

A) Британия модели, Континентал модель, Жанубий Америка модели

B) Британ-Америка модели, Континентал модель, Жанубий Америка модели

C) Америка модели, Континентал модель, Жанубий Америка модели

D) Британия модели, Континентал модель, Америка модели

11. **Бухгалтерия ҳисоби тизимини ўз ичига олган “Умумқабул қилинган тамойиллар” қайси мамлакатларда амал қилади ?**

A) Германия

B) Франция

C) Италия

D) АҚШ

**12. Бухгалтерия ҳисоби қоидаларини ўз ичига олувчи “Савдо кодекси” қайси давлатда амал қилади?**

A) АҚШ

B) Германия

C) Франция

D) Россия

**13. «Франция бухгалтерия ҳисоби тизими” неча босқичли тизим ҳисобланади?**

A) Молиявий ва бошқарув ҳисоби

B) Молиявий ва солиқлар ҳисоби

C) Бошқарув ва солиқлар ҳисоби

D) Молиявий , бошқарув ва солиқлар ҳисоби

**14. «Британ-америка” моделида молиявий ҳисоботлар биринчи навбатда кимга тақдим этилади?**

A) Давлат органлари

B) Фонд биржалари

C) Солиқ ташкилотлари

D) Аудитор компаниялар

**15. UKGAAP тизими қайси давлатга тегишли?**

A) Англия
B) Германия
C) Франция
D) Япония

**16. «Контненталь модель» қуйидаги қайси давлатларда юритилади?**

A) Англия, АҚШ ва Голландия
B) Англия, Германия ва Франция
C) Германия, Франция ва Италия
D) Италия, МДҲ ва Япония

# II БОБ. МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАРНИ ТАҚДИМ ЭТИШ ВА ҚЎЛЛАШГА ОИД ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР

## 2.1. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш (БҲХС 1) стандартнинг мақсади ва уни қўллаш доираси

Молиявий ҳисобот халқаро стандартлари Қўмитаси (Фонди) томонидан 2005 йилдаги ўзгаришлари билан, 2003 йилда қайта кўриб чиқилган «Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш» (БҲХС 1) номли стандарт молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этишнинг барча асосий қоидалари ва қоидаларини бирлаштиради, улар уни корхона баёнотларига, масалан, олдинги даврларга ёки бошқа компанияларнинг жорий ҳисоботларига мувофиқлигини таъминлайди. Ушбу стандартда компаниянинг бухгалтерия фаолияти ва молиявий кўрсаткичлари тўғрисидаги маълумотларни тақдим этиш учун қабул қилинган қоидалар, ҳисоботлар тузилиши ва семантик таркиби бўйича тавсиялар, шунингдек ҳисобот шаклларини тўлдириш учун асосий талаблар келтирилган. Биз қуйида мазкур стандартнинг мақсади ва унинг қўллаш доираси ҳамда унда келтирилган қоидалар ҳақида стандартда келтирилган маълумотлар асосида қуйида тўхталиб ўтамиз.

| | |
|---|---|
| *Стандартнинг мақсади.* | *Ушбу стандарт умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботларни тақдим этиш асосини тадбиркорлик субъектининг олдинги даврлардаги молиявий ҳисоботлари ҳамда бошқа тадбиркорлик убъектларининг молиявий ҳисоботлари билан қиёсланувчанликни таъминлаш мақсадида белгилайди. У молиявий ҳисоботларни тақдим этишга нисбатан умумий талабларни, уларнинг тузилишига оид кўрсатмаларни ҳамда уларнинг мазмунига доир минимал талабларни ўрнатади* |

*Қўллаш доираси.*

Тадбиркорлик субъекти ушбу стандартни умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявийҳисоботларни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига(МҲХСлари) мувофиқтайёрлашда ва тақдим этишда қўллаши лозим. Бошқа МҲХСлар муайян операциялар ва бошқа ҳодисаларни тан олиш, баҳолаш ва очиб беришбўйича талабларни белгилайди.

Мазкурстандарт БҲХС34 “Оралиқ молиявий ҳисобот” га мувофиқ тайёрланадиган қисқартирилганоралиқ молиявий ҳисоботларнинг тузилиши ва мазмунига нисбатан қўлланилмайди. Бироқ, тегилши бандлар бундай молиявий ҳисоботларга нисбатан қўлланилади. Мазкур стандарт барчатадбиркорлик субъектларига, жумладан МҲХС10 “Жамланган(консолидациялашган) молиявийҳисоботлар”га мувофиқ жамланган(консолидациялашган) молиявий ҳисоботларни тақдимэтадиган ҳамда БҲХС27 “Алоҳида молиявий ҳисоботлар”га мувофиқ алоҳида молиявийҳисоботларни тақдим этадиган тадбиркорлик субъектларига нисбатан бир хил тарзда қўлланилади. Ушбу стандартдафойда олишни кўзлайдиган тадбиркорлик субъектларига, жумладан давлатсекторидаги тижорат тадбиркорлик субъектларига, нисбатан тўғри келадиган атамалар қўлланилади.

Агар хусусий сектордаги ёки давлат секторидаги нотижорат фаолиятини амалга оширадигантадбиркорлик субъектлари мазкур стандартни қўлласа, улар томонидан молиявий ҳисоботлардагимаълум моддаларининг ҳамда молиявий ҳисоботларнинг номланиши ўзгартирилиши зарур бўлишимумкин. Шунингдек, БҲХС32 “Молиявий инструментлар: тақдим этиш” да таърифланишича, капиталгаэга бўлмаган тадбиркорлик субъектлари(масалан, баъзи ўзаро тузилган фондлар) ва ҳиссалардантаշкил топган лекин акциядорлик капитали бўлибҳисобланмайдиган капиталга эга тадбиркорлик

Субъектлари (масалан, баъзи кооператив тадбиркорлик субъектлари) уларнинг аъзолари ёкиҳиссадорларининг улушларини молиявий ҳисоботда

кўрсатилишини мослаштириши зарур бўлишимумкин.Ушбу стандартда қуйидаги атамалар белгиланган маънода қўлланилади: Умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботлар (“молиявий ҳисоботлар” деб аталади) – бу шундай фойдаланувчиларнинг ахборотга бўлган талабларини қондиришга қаратилган молиявий ҳисоботларки, бундай фойдаланувчилар уларнинг ахборотга бўлган махсус талабларига мослаштирилган ҳисоботларни тадбиркорлик субъектидан талаб қила олмайди.

*Имкони йўқ* – талабни бажаришни(қўллашни) имкони бўлмайди, қачонки тадбиркорлик субъекти талабни бажариш учун барча оқилона ҳаракатларни қилиб кўрганидан кейин ҳам уни бажара(қўллай) олмаган бўлса.

Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари(МҲХСлар) – бу Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари Кенгаши(БҲХСК) томонидан чиқарилган Стандартлар ва Шарҳлардир. Улар қуйидагиларни қамраб олади:

*Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари;*

*Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари;*

*МҲХСларни Шарҳлаш бўйича Қўмита(МҲХСШҚ) томонидан чиқарилган Шарҳлар;*

*Шарҳлаш бўйича Доимий Қўмита(ШДҚ) томонидан чиқарилган Шарҳлар.*

Муҳим тушириб қолдиришлар ёки бузиб кўрсатишлар – моддаларнинг тушириб қолдирилиши ёки бузиб кўрсатилиши муҳим бўлиб ҳисобланадики, агарда у фойдаланувчиларнинг молиявий ҳисоботлар асосида қабул қилинадиган иқтисодий қарорларига, алоҳида ёки биргаликда, таъсир эта олса. Муҳимлик, тушириб қолдиришнинг ёки бузиб кўрсатишнинг, улар содир бўлган шароитларни ҳисобга олган ҳолда, аниқланадиган катталиги ва хусусиятига боғлиқ бўлади. Модданинг катталиги ёки хусусияти, ёки иккаласининг бирикмаси, ҳал қилувчи омил бўлиши мумкин.

Тушириб қолдириш ёки бузиб кўрсатиш фойдаланувчиларнинг иқтисодий қарорларига таъсир эта олишини, ва ўз навбатида муҳим

бўлишини, аниқлаш учун ушбу фойдаланувчиларга мансуб бўлган хусусиятларни кўриб чиқиш талаб этилади. “Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этишнинг концептуал асоси” 25-бандда шуни таъкидлайдики, “фойдаланувчилар бизнес, иқтисодий фаолият ва бухгалтерия ҳисоби бўйича етарлича билимга эга ҳамда маълумотларни тегишлича қунт билан ўрганиш ҳоҳишига эга деб фараз қилинади.” Шу туфайли, муҳимликни аниқлашда бундай хусусиятларга эга бўлган фойдаланувчилар томонидан қабул килинадиган иқтисодий қарорларга қай даражада таъсир кўрсатилиши асосли тарзда кутилиши мумкинлигини инобатга олиш зарур.

*Изоҳлар* – молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда, фойда ёки зарар ва бошқа умумлашган даромад тўғрисидаги ҳисобот(лар)да, капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисоботда ҳамда пул оқимлари тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилган маълумотларга нисбатан қўшимча маълумотларни ўз ичига олади. Изоҳлар ушбу ҳисоботларда тақдим этилган моддаларнинг шарҳларини ёки батафсил маълумотларини ҳамда ушбу ҳисоботларда тан олиш талабига жавоб бермайдиган моддалар тўғрисидаги маълумотларни таъминлайди.

Бошқа умумлашган даромад бошқа МҲХСларда талаб этилганидек ёки рухсат этилганидек фойда ёки зарар сифатида тан олинмайдиган даромад ва харажат моддаларини(жумладан қайта таснифлаш бўйича тузатишларни) қамраб олади.

Бошқа умумлашган даромаднинг қисмлари қуйидагиларни ўз ичига олади:

бошланғич қийматига нисбатан қайта баҳолаш қийматининг ошган суммасидагиўзгаришлар(БҲХС16 “Асосий воситалар” ва БҲХС38 “Номоддий активлар” га қаранг);

белгиланган нафақа тизимлари бўйича қайта ҳисоблаш натижалари(БҲХС19 “Ходимларнинг даромадлари”);

хориждаги бўлинманинг молиявий ҳисоботларини бир валютадан бошқа валютагаўтказишдан(қайта ҳисоблашдан) юзага келадиган фойда ва зарарлар(БҲХС21 “Валютакурсларидаги ўзгаришларнинг таъсирлари”);

МҲХС9 “Молиявий инструментлар” га мувофиқ ҳаққоний қийматидагиўзгаришлар бошқа умумлашган даромадда ҳисобга олинадиган улушли инструментларгаинвестициялар бўйича фойда ва зарарлар;

Пул оқимини хежлашда хежлаш инструментлари бўйича фойда ва зарарларнинг эффективқисми(БҲХС39 “Молиявий инструментлар: тан олиш ва баҳолаш”);

Ҳаққоний қийматидаги ўзгаришлар фойда ёки зарарларда ҳисобга олинади деббелгиланган маълум мажбуриятлар учун, мажбуриятнинг кредит рискидаги ўзгаришлартуфайли ҳаққоний қийматидаги ўзгаришнинг суммаси(МҲХС9).

2010 йилда МҲХС Фондининг ўзгартирилган конституциясига асосан киритилган номўзгаришларидан сўнг МҲХСларнинг таърифи ўзгартирилди.

2010 йил сентябрда БҲХСК Концептуал асос ни Молиявий ҳисобот учун концептуал асос биланалмаштирди. Концептуал асос ўрнини эгаллади.

*Мулк эгалари* – бу улушли инструментлар сифатида таснифланган инструментларнингэгалари.

*Фойда ёки зарар* – бу бошқа умумлашган даромаднинг таркибий қисмларидан ташқари жамидаромаддан харажатлар чегирилганидан кейин қолган натижа.

Қайта таснифлаш бўйича тузатишлар – бу жорий ёки олдинги даврлардаги бошқаумумлашган даромадда тан олинган, лекин жорий даврда фойда ёки зарар сифатида қайтатаснифланган суммалар.

Жами умумлашган даромад – бу давр мобайнидаги операциялар ва бошқа ҳодисаларнатижасида капиталда юзага келадиган ўзгаришдир, бундан мулк эгалари билан уларнингмулк эгалари сифатида амал қилишидаги операциялардан юзага келадиган ўзгаришлармустасно.

Жами умумлашган даромад“фойда ёки зарар”нинг ҳамда“бошқа умумлашган даромад”нинг барчақисмларини қамраб олади.

«Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш» (БҲХС 1) номли стандартда“бошқа умумлашган даромад”, “фойда ёки зарар” ва“жами умумлашган даромад” атамалари қўлланилишига қарамасдан, тадбиркорлик субъекти жами(якуний) суммаларнитаърифлаш учун бошқа атамалардан ҳам фойдаланиши мумкин, агар уларнинг маъноси аён бўлса. Масалан, тадбиркорлик субъекти фойда ёки зарарни таърифлаш учун“соф даромад” атамасиданфойдаланиши мумкин.

*Молиявий ҳисоботлар* – тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳолати ва молиявий натижаларининг тартибга солинган ифодасидир. Молиявий ҳисоботларнинг мақсади турли фойдаланувчилар учун иқтисодий қарорларни қабул қилишда фойдали бўлган, тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳолати, молиявий натижалари ва пул оқимлари тўғрисидаги маълумотларни таъминлашдан иборатдир. Молиявий ҳисоботлар, шунингдек, раҳбарият томониданунга ишониб топширилган ресурслар бошқарилишининг натижаларини акс эттиради. Ушбу мақсадга эришиш учун, молиявий ҳисоботлар тадбиркорлик субъектига тегишли бўлган қуйидаги жиҳатлар тўғрисидаги маълумотларни таъминлайди:

*активлар;*

*мажбуриятлар;*

*капитал;*

*даромад ва харажатлар, жумладан фойда ва зарарлар;*

*мулк эгалари томонидан уларнинг мулк эгалари сифатида амал қилишидаги қилинган қўйилмалар ва уларга тақсимланадиган суммалар;*

*пул оқимлари.*

Ушбу маълумотлар, изоҳлардаги бошқа маълумотлар билан бирга, молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчиларга тадбиркорлик субъектининг келгуси пул оқимларини ва, хусусан, уларнинг муддатини ва аниқлилигини башорат қилишда ёрдам беради.

*Молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўплами қуйидагиларни қамраб олади:*

давр охирига молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот;

давр учун фойда ёки зарар ва бошқа умумлашган даромад тўғрисидаги ҳисобот;

давр учун капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисобот;

давр учун пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот;

изоҳлар, яъни аҳамиятли ҳисоб сиёсатларининг ва бошқа тушунтириш маълумотларининг қисқа баёнини қамраб олган изоҳлар;

олдинги давр учун қиёсий маълумот;

олдинги давр бошига молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот, қачонки тадбиркорлик субъекти ҳисоб сиёсатини ретроспектив тарзда қўлласа, ёки ўзининг молиявий ҳисоботларидаги моддаларни ретроспектив тарзда қайта ҳисоблашни амалга оширса ёки ўзининг молиявий ҳисоботларидаги моддаларни қайта таснифласа.

Тадбиркорлик субъекти мазкур Стандартда фойдаланилган ҳисобот номларидан ташқари номлардан фойдаланиши мумкин. Масалан, тадбиркорлик субъекти “фойда ёки зарар ва бошқа умумлашган даромад тўғрисидаги ҳисобот” ўрнига “умумлашган даромад тўғрисидаги ҳисобот” номидан фойдаланиши мумкин.

Тадбиркорлик субъекти фойда ёки зарар ва бошқа умумлашган даромад тўғрисидаги ягона ҳисоботни фойда ёки зарар ва бошқа умумлашган даромад иккита алоҳида бўлимларда акс эттирилган ҳолда тақдим этиши мумкин. Ушбу бўлимлар биргаликда тақдим этилиши лозим. Бунда фойда ёки зарар тўғрисидаги бўлим биринчи бўлиб келади ва бевосита ундан кейин бошқа умумлашган даромад тўғрисидаги бўлим акс эттирилади. Тадбиркорлик субъекти фойда ёки зарар тўғрисидаги бўлимни алоҳида фойда ёки зарар тўғрисидаги ҳисоботда тақдим этиши мумкин. Бундай ҳолатда, алоҳида фойда ёки зарар тўғрисидаги ҳисобот фойда ёки зарар

билан бошланиши лозим бўлган бошқа умумлашган даромадни акс эттирадиган ҳисоботдан бевосита олдин келиши лозим.

Тадбиркорлик субъекти молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўпламида барча молиявий ҳисоботларни тенг даражада тақдим этиши лозим.Кўпгина тадбиркорлик субъектлари, молиявий ҳисоботлардан ташқари, тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти томонидан тайёрланган унинг молиявий ҳолати ва молиявий натижаларининг асосий жиҳатларини ҳамда у дуч келадиган асосий ноаниқликларни шарҳлайдиган ва тушунтирадиган молиявий таҳлилни ҳам тақдим этадилар. Бундай ҳисобот қуйидагиларнинг таҳлилини ўз ичига олиши мумкин:

молиявий натижаларни шакллантирган асосий омиллар ва таъсирлар, жумладан тадбиркорлик субъекти фаолият кўрсатадиган муҳитдаги ўзгаришлар, тадбиркорлик субъектининг ушбу ўзгаришларга жавобан чоралари ва уларнинг таъсири, ҳамда тадбиркорлик субъектининг молиявий натижаларни сақлаб қолиш ва кўпайтиришга қаратилган инвестицион сиёсати, жумладан унинг дивиденд сиёсати;

тадбиркорлик субъектининг фаолиятини молиялаштириш манбалари ва у томонидан кўзланган мажбуриятларнинг капиталга нисбати коэффициенти; ва тадбиркорлик субъектининг МҲХСларга мувофиқ молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда тан олинмаган ресурслари.

Кўпгина тадбиркорлик субъектлари, молиявий ҳисоботлардан ташқари, экологик ҳисоботлар ва қўшилган қиймат тўғрисидаги расмий ахборотлар каби ҳисоботларни ва расмий ахборотларни, хусусан экологик омиллар аҳамиятли бўлган соҳаларда ва қачонки ходимлар аҳамиятли фойдаланувчилар гуруҳи сифатида инобатга олинганда, тақдим этадилар. Молиявий ҳисоботлардан ташқари тақдим этилган ҳисоботлар ва расмий ахборотлар МҲХСларнинг қўллаш доирасига кирмайди .

*Молиявий ҳолат (Бухгалтерия баланси).*

Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда акс эттириладиган маълумотлар минимум даражада, молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот

қуйидаги суммаларни акс эттирадиган, сатрларда кўрсатиладиган моддаларини ўз ичига олиши лозим:

*асосий воситалар;*

*инвестицион мулк;*

*номоддий активлар;*

*молиявий активлар;*

*улуш бўйича ҳисобга олиш усули бўйича ҳисобга олинган инвестициялар;*

*биологик активлар;*

*товар-моддий захиралар;*

*савдо бўйича ва бошқа дебиторлик қарзлари;*

*нақд пуллар ва нақд пул эквивалентлари;*

МҲХС 5 «*Сотиш учун мўлжалланган узоқ муддатли активлар ва давом эттирилмайдиган фаолият»* га мувофиқ сотишга мўлжалланган сифатида таснифланган активлар ва сотишга мўлжалланган сифатида таснифланган ҳисобдан чиқариладиган моддаларнинг гуруҳларига киритилган активлар жами;

савдо бўйича ва бошқа кредиторлик қарзлари;

резервлар;

молиявий мажбуриятлар;

БҲХС 12 *«Фойда солиги»*да таърифланганидек, жорий солиқ бўйича мажбуриятлар ва активлар;

БҲХС 12да таърифланганидек, муддати узайтирилган солиқ мажбуриятлари ва муддати узайтирилган солиқ активлари;

МҲХС 5 га мувофиқ сотиш учун мўлжалланган сифатида таснифланган ҳисобдан чиқариладиган моддаларнинг гуруҳларига киритилган мажбуриятлар;

капитал таркибида акс эттирилган, назорат кучига эга бўлмаган улушлар; ва

бош ташкилотнинг мулк эгаларига тегишли бўлган, чиқарилган капитал ва капиталдаги резервлар.

Тадбиркорлик субъекти молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботнинг сатрларида кўрсатиладиган қўшимча моддаларини, сарлавҳаларни ва жамиларни тақдим этиши лозим, қачонки бундай тақдим этиш тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳолатини тушунишда ўринли бўлса.

| **Активлар** | **Капитал ва мажбуриятлар** |
|---|---|
| Асосий воситалар (*'Property, plant and equipment' или PPE'*) | Бош ташкилотнинг мулк эгаларига тегишли бўлган, чиқарилган капитал ва капиталдаги резервлар (*'Issued capital and reserves attributable to owners of the parent'*) |
| Инвестицион мулк (*'Investment property'*) | |
| Номоддий активлар (*'Intangible assets'*) | Назорат қилинмайдиган улушлар (*'Non-controlling interests'*) |
| Молиявий активлар (*'Financial assets'*) | Молиявий мажбуриятлар (*'Financial Liabilities'*) |
| Улуш бўйича ҳисобга олиш усули бўйича ҳисобга олинган инвестициялар (*'Investments accounted for using equitymethod'*) | Резервлар (*'Provisions'*) |
| Биологические активы (*'Biological assets'*) | |
| Захиралар (*'Inventories'*) | |
| Торговая и прочая дебиторская задолженность (*'Trade and other receivables'*) | Савдо бўйича ва бошқа кредиторлик қарзлари(*'Trade and other payables'*) |
| Пул маблағлари ва унинг эквивалентлари (*'Cash and cash equivalents'*) | |
| МҲХС 5 «*Сотиш учун мўлжалланган узоқ муддатли активлар ва давом эттирилмайдиган фаолият»* | МҲХС 5 га мувофиқ сотиш учун мўлжалланган сифатида таснифланган ҳисобдан чиқариладиган моддаларнинг гуруҳларига киритилган мажбуриятлар |
| Солиқ бўйича жорий активлар (*'Currenttaxassets'*) | Солиқ бўйича жорий мажбуриятлар (*'Currenttaxliabilities'*) |
| Муддати узайтирилган солиқ активлари (*'Deferredtaxassets'*) | Муддати узайтирилган солиқ мажбуриятлари (*'Deferredtaxliabilities'*) |

Агар тадбиркорлик субъекти ўзининг молиявий ҳолати тўғрисидаги ҳисоботида жорий ва узоқ муддатли активларни ҳамда жорий ва узоқ муддатли мажбуриятларни алоҳида туркумлар сифатида акс эттирса, у

муддати узайтирилган солиқ активларини (мажбуриятларини) жорий активлар (мажбуриятлар) сифатида таснифламаслиги лозим.

«Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш» (БҲХС 1) номли стандарттадбиркорлик субъекти томонидан моддаларни акс эттириш тартибини ёки шаклини белгиламайди. 54-бандда молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда алоҳида тақдим этилиши ўринли бўлган моҳияти ёки вазифаси жиҳатидан етарлича фарқланадиган моддаларнинг рўйхати келтирилган. Шу билан бирга:

моддалар ҳисоботнинг алоҳида сатрларида кўрсатилади, қачонки модданинг ёки ўхшаш моддалар гуруҳининг ҳажми, хусусияти ёки вазифаси тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳолатини тушуниш учун ушбу моддаларнинг алоҳида тақдим этилишини талаб этса; ва

тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳолатини тушунишда ўринли бўлган маълумотларни таъминлаш учун, фойдаланилган тавсифлар ва моддаларнинг ёки ўхшаш моддалар гуруҳининг тартиби тадбиркорлик субъекти ва унинг операцияларининг моҳиятидан келиб чиқиб ўзгартирилиши мумкин. Масалан, молия ташкилотининг фаолиятини тушуниш учун ўринли бўлган маълумотларни таъминлаш мақсадида молия ташкилоти юқоридаги тавсифларни ўзгартириши мумкин.

Тадбиркорлик субъекти қуйидагиларни баҳолаш асосида қўшимча моддаларни алоҳида тақдим этиш тўғрисида қарор қилади:

активларнинг хусусияти ва ликвидлилиги;

тадбиркорлик субъекти ичида активларнинг вазифаси;

мажбуриятларнинг суммаси, хусусияти ва муддати.

Активларнинг турли гуруҳлари учун турли баҳолаш асосларини қўллаш шуни кўзда тутадики, улар хусусияти ёки вазифаси бўйича фарқланади ва шу туфайли, тадбиркорлик субъекти уларни алоҳида сатрларда кўрсатиладиган моддалар сифатида акс эттиради. Масалан, асосий воситаларнинг турли гуруҳлари БҲХС 16 га мувофиқ таннарх ёки қайта баҳоланган қиймат бўйича ҳисобга олиниши мумкин.

*Жорий ва узоқ муддатли моддаларни фарқлаш*

Тадбиркорлик субъекти жорий ва узоқ муддатли активларни ҳамда жорий ва узоқ муддатли мажбуриятларни ўзининг молиявий ҳолати тўғрисидаги ҳисоботида стандарт бандларига мувофиқ алоҳида гуруҳлар сифатида тақдим этиши лозим, ликвидлилик асосида тақдим этиш ишончли ва ўринлироқ бўлган маълумотларни таъминлайдиган ҳолат бундан мустасно. Агар бу истисно қўлланилса, тадбиркорлик субъекти барча активларни ва мажбуриятларни уларнинг ликвидлилиги бўйича тақдим этиши лозим.

Тақдим этишнинг қайси усули қабул қилинишидан қатъий назар, тадбиркорлик субъекти:

ҳисобот давридан сўнг ўн икки ойдан ортиқ бўлмаган,

ҳисобот давридан сўнг ўн икки ойдан ортиқ бўлган давр мобайнида қопланиши ёки сўндирилиши кутиладиган суммаларни бирлаштирган ҳолда ўз ичига оладиган ва сатрларда кўрсатиладиган ҳар бир актив ва мажбуриятнинг ўн икки ойдан ортиқ даврдан сўнг қопланадиган ёки сўндириладиган суммасини очиб бериши лозим.

Тадбиркорлик субъекти алоҳида аниқланадиган фаолият цикли мобайнида товарлар ёки хизматларни етказиб берганида, молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда жорий ва узоқ муддатли активлар ва мажбуриятларни алоҳида,яъни айланма капитал сифатида узлуксиз тарзда айланаётган соф активларни тадбиркорлик субъектининг узоқ муддатли фаолиятида фойдаланиладиган соф активлардан фарқлаган ҳолда, кўрсатиш фойдали маълумотни таъминлайди. У жорий операцион давр ичида ўзлаштирилиши кутилган активларни ва айнан бир хил давр ичида сўндирилиши лозим бўлган мажбуриятларни ҳам ажратиб кўрсатади.

Баъзи тадбиркорлик субъектлари, масалан молия ташкилотлари, учун активларни ва мажбуриятларни ликвидлиликнинг ўсувчи ёки камаювчи тартибида тақдим этиш ишончли ва жорий/узоқ муддатли туркумларга ажратиб тақдим этишга нисбатан ўринлироқ бўлган маълумотларни

таъминлайди, чунки тадбиркорлик субъекти аниқ операцион цикл мобайнида товарлар ёки хизматларни етказиб беришни амалга оширмайди.

Стандартнинг тегишли бандини қўллашда, тадбиркорлик субъектига унинг айрим активларини ва мажбуриятларини жорий/узоқ муддатли туркумларга таснифлаб, бошқаларини ликвидлилик тартибида тақдим этишга рухсат этилади, қачонки бу ишончли ва ўринлироқ бўлган маълумотларни таъминласа. Моддаларни аралашган тартибда тақдим этиш учун зарурият тадбиркорлик субъекти томонидан ҳар хил турдаги фаолиятлар амалга оширилганида юзага келиши мумкин.

Активлар ва мажбуриятлар ўзлаштирилишининг кутилган саналари тўғрисидаги маълумотлар тадбиркорлик субъектининг ликвидлилигини ва тўловга лаёқатлилигини баҳолашда фойдалидир. МҲХС 7 “*Молиявий инструментлар: маълумотларни очиб бериш*” молиявий активлар ва молиявий мажбуриятларнинг сўндириш саналарини очиб беришни талаб этади. Молиявий активлар савдо бўйича ва бошқа дебиторлик қарзларини ўз ичига олади, ва молиявий мажбуриятлар савдо бўйича ва бошқа кредиторлик қарзларини ўз ичига олади. Товар-моддий захиралар каби номонетар активлар қопланишининг кутилган санаси ва резервлар каби мажбуриятларни сўндиришнинг кутилган санаси тўғрисидаги маълумотлар ҳам фойдалидир, бунда активлар ва мажбуриятлар жорий сифатида ёки узоқ муддатли сифатида таснифланишидан қатъий назар. Масалан, тадбиркорлик субъекти ҳисобот давридан сўнг ун икки ойдан ортиқ бўлган даврда қопланиши кутилган товар-моддий захиралар суммасини очиб беради.

*Жорий активлар*

Тадбиркорлик субъекти активни жорий сифатида таснифлаши лозим, қачонки:

у ўзининг одатий операцион цикли давомида активни пулга айлантиришни мўлжаллаган бўлса, ёки уни сотишни ёки истеъмол қилишни режалаштирса;

у асосан савдо учун активни ўзида сақласа;

у активни ҳисобот давридан сўнг ўн икки ой ичида пулга айлантиришни мўлжаллаган бўлса; ёки

актив (БҲХС 7 да таърифланганидек) пул маблағлари ёки уларнинг эквиваленти бўлса, бунда ҳисобот давридан сўнг камида ўн икки ой мобайнида актив алмаштирилиши ёки мажбуриятни сўндириш учун фойдаланилиши тақиқланмаган бўлса.

Тадбиркорлик субъекти бошқа барча активларни узоқ муддатли сифатида таснифлаши лозим.

«Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш» (БҲХС 1) стандарт узоқ муддатли хусусиятга эга моддий, номоддий ва молиявий активларни қамраб олишда “узоқ муддатли” атамасидан фойдаланади. У муқобил таъриф ишлатилишини, маъно тушунарли бўлганида, тақиқламайди.

Тадбиркорлик субъекти фаолиятининг операцион цикли активларни қайта ишлаш учун сотиб олиш билан уларни пул маблағларига ёки уларнинг эквивалентларига айлантириш ўртасидаги муддатдир. Тадбиркорлик субъектининг одатий операцион цикли аниқ фарқлай олинадиган бўлмаса, у ўн икки ойга тенг деб ҳисобланади. Жорий активлар одатий операцион цикл давомида сотиладиган, истеъмол қилинадиган ёки пулга айлантириладиган (товар-моддий захиралар ва савдо бўйича дебиторлик қарзлари каби) активларни ўз ичига олади, бунда ҳаттоки уларнинг ҳисобот давридан сўнг ўн икки ой мобайнида пулга айлантирилиши кутилмаса ҳам. Жорий активлар асосан савдо учун мўлжалланган активларни (масалан, МҲХС 9 даги сотиш учун мўлжалланган активлар таърифига жавоб берадиган айрим молиявий активлар) ва узоқ муддатли молиявий активларнинг жорий қисмини ҳам ўз ичига олади.

*Жорий мажбуриятлар*

Тадбиркорлик субъекти мажбуриятни жорий сифатида таснифлаши лозим, қачонки:

у ўзининг одатий операцион цикли давомида мажбуриятни сўндиришни мўлжаллаган бўлса;

у асосан савдо учун мажбуриятни ўзида сақласа;

мажбурият ҳисобот давридан сўнг ўн икки ой ичида сўндирилиши лозим бўлса;

у мажбуриятнинг сўндирилишини ҳисобот давридан сўнг камида ўн икки ой муддатга узайтириш бўйича шартсиз ҳуқуққа эга бўлмаса. Мажбуриятнинг, контрагентнинг хоҳиши бўйича, уни улушли инструментлар чиқариш орқали сўндирилишига олиб келиши мумкин бўлган шартлари, унинг таснифланишига таъсир этмайди.

Тадбиркорлик субъекти бошқа барча мажбуриятларни узоқ муддатли сифатида таснифлаши лозим.

Баъзи жорий мажбуриятлар, масалан савдо бўйича кредиторлик қарзлари ҳамда ходимлар ва бошқа операцион харажатлар бўйича айрим ҳисобланган суммалар, тадбиркорлик субъектининг одатий операцион цикли давомида ишлатиладиган айланма капиталнинг қисми ҳисобланади. Тадбиркорлик субъекти бундай операцион моддаларни жорий мажбуриятлар сифатида таснифлайди, ҳаттоки агарда улар ҳисобот давридан сўнг ўн икки ойдан ортиқ бўлган даврда сўндирилиши лозим бўлса ҳам.Тадбиркорлик субъекти активларини ва мажбуриятларини таснифлашмақсадида айнан бир хил одатий операцион цикли қўлланилади. Агар тадбиркорлик субъектининг одатий операцион цикли аниқ фарқлай олинадиган бўлмаса, у ўн икки ойга тенг деб ҳисобланади.

Бошқа жорий мажбуриятлар одатий операцион цикли давомида сўндирилмайди, бироқ ҳисобот давридан сўнг ўн икки ой ичида сўндирилиши лозим бўлади ёки асосан савдо учун мўлжалланган бўлади. Бунга, МҲХС 9 даги сотиш учун мўлжалланган активлар таърифига тўғри келмайдиган айрим молиявий мажбуриятлар, банк овердрафтлари, узоқ муддатли молиявий мажбуриятларнинг жорий қисми, тўланиши лозим бўлган дивидендлар, фойда солиқлари ва бошқа носавдо кредиторлик қарзлари мисол бўлади. Узоқ муддат асосида молиялаштиришни таъминлайдиган ва ҳисобот давридан сўнг ўн икки ой ичида сўндирилиши

лозим бўлмаган молиявий мажбуриятлар узоқ муддатли мажбуриятлар ҳисобланади.

*Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда ёки изоҳларда акс эттириладиган маълумотлар*

Тадбиркорлик субъекти, ёки молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда ёки изоҳларда, унинг фаолиятига тўғри келадиган равишда таснифланган ва акс эттирилган, сатрларда кўрсатиладиган моддаларининг иккиламчи батафсилроқ қилиб таснифланган моддаларини очиб бериши лозим**.**

Иккиламчи таснифлашда тақдим этиладиган тафсилот даражаси МҲХСларнинг талабларига ва қамраб олинган моддаларнинг катталиги, хусусияти ва вазифасига боғлиқ бўлади. Тадбиркорлик субъекти иккиламчи таснифлашнинг асосини аниқлашда стандарт банддида белгиланган омиллардан ҳам фойдаланади. Очиб бериладиган маълумотлар ҳар бир модда учун фарқланади, масалан:

Асосий воситалар БҲХС 16 га мувофиқ туркумларгаажратилади;

Дебиторлик қарзлари харидорларнинг (савдо бўйича) дебиторлик қарздорлиги, ўзаро боғлиқ томонларнинг дебиторлик қарздорлиги, бўнакларга ва бошқа тўлов суммаларига ажратилади;

Товар-моддий захиралар, БҲХС 2 “*Товар-моддий захиралар”* га мувофиқ, товарлар, ишлаб чиқариш захиралари, хом-ашёлар, тугалланмаган ишлаб чиқариш ва тайёр маҳсулотлар каби туркумларга ажратилади;

резервлар ходимларнинг даромадлари бўйича мажбуриятлар ва бошқа моддаларга ажратилади;

акциядорлик капитали ва капиталдаги резервлар тўланган капитал, қўшилган капитал ва резервлар каби ҳар хил туркумларга ажратилади.

Тадбиркорлик субъекти, ёки молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда ёки капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисоботда, ёки изоҳларда, қуйидагиларни очиб бериши лозим:

*акциядорлик капиталининг ҳар бир туркуми бўйича:*

- чиқаришга рухсат этилган акцияларнинг сони;

- чиқарилган ва тўлиқ тўланган акцияларнинг сони ҳамда чиқарилган, лекин тўлиқ тўланмаган акцияларнинг сони;

- ҳар бир акциянинг номинал қиймати, ёки акциялар номинал қийматга эга эмаслиги;

- муомаладаги акциялар сонининг давр бошига ва охирига солиштирмаси;

- ушбу туркумга бириктириладиган ҳуқуқлар, имтиёзлар ва чекловлар, жумладан дивидендларни тақсимлаш ва капитални қайтариш бўйича чекловлар,

- тадбиркорлик субъекти ёки унинг шуъба ёки қарам тадбиркорлик субъектлари эгалик қилаётган бошқа тадбиркорлик субъектидаги улушлари;

опционлар ва акцияларни сотиш шартномалари бўйича чиқариш учун сақланаётган акциялар, шу жумладан уларнинг шартлари ва суммалари;

*капиталдаги ҳар бир резервнинг хусусияти ва мақсадининг тавсифи.*

*Ялпи даромадлар (Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот).*

Фойда ёки зарар ва бошқа умумлашган даромадлар тўғрисидаги ҳисобот. Фойда ёки зарар ва бошқа умумлашган даромадлар тўғрисидаги ҳисобот (умумлашган даромадлар тўғрисидаги ҳисобот), фойда ёки зарар ва бошқа умумлашган даромадлар бўлимларига қўшимча тарзда, қуйидагиларни тақдим этиши лозим:

фойда ёки зарар;

жами бошқа умумлашган даромадлар;

жами фойда ёки зарар ва бошқа умумлашган даромадларни қамраб олган ҳолда, давр учун умумлашган даромадлар.

Агар тадбиркорлик субъекти алоҳида фойда ёки зарар тўғрисидаги ҳисоботни тақдим этса, у умумлашган даромадларни акс эттирадиган ҳисоботда фойда ёки зарар бўлимини тақдим этмайди.

Тадбиркорлик субъекти, фойда ёки зарар ва бошқа умумлашган даромадлар бўлимларига қўшимча тарзда, давр фойдаси ёки зарари ва бошқа

умумлашган даромадларининг тақсимланиши сифатида қуйидаги моддаларни очиб бериши лозим:

*қуйидагиларга тегишли бўлган давр фойдаси ёки зарари:*

назорат кучига эга бўлмаган улушлар,

бош ташкилотнинг мулк эгалари.

*давр учун қуйидагиларга тегишли бўлган умумлашган даромадлар:*

назорат кучига эга бўлмаган улушлар,

бош ташкилотнинг мулк эгалари.

Агарда тадбиркорлик субъекти фойда ёки зарарни алоҳида ҳисоботда тақдим этса, у давр фойдаси ёки зарани ушбу ҳисоботда тақдим этиши лозим.

*Фойда ёки зарар бўлимида ёки фойда ёки зарар тўғрисидаги ҳисоботда тақдим этиладиган маълумотлар*

Бошқа МҲХСларда талаб этилган моддаларга қўшимча тарзда, фойда ёки зарар бўлими ёки фойда ёки зарар тўғрисидаги ҳисобот давр учун қуйидаги суммаларни акс эттирадиган, сатрларда кўрсатиладиган моддаларини ўз ичига олиши лозим:

одатдаги фаолиятдан олинадиган даромад;

амортизацияланган қиймат бўйича ҳисобга олинадиган молиявий активларни тан олишни тўхтатишдан юзага келадиган фойда ва зарарлар;

молиявий харажатлар;

улуш бўйича ҳисобга олиш усули бўйича ҳисобга олинган қарам тадбиркорлик субъектларининг ва қўшма корхоналарининг фойда ёки зараридаги улуши;

агар молиявий актив қайта таснифланиб, ҳаққоний қиймат бўйича ҳисобга олинадиган бўлса, олдинги баланс қиймати билан унинг қайта таснифлаш санасидаги ҳаққоний қиймати ўртасидаги фарқдан юзага келадиган ҳар қандай фойда ёки зарар (МҲХС 9 да таърифланганидек);

солиқ харажати;

жами тугатилган фаолиятлар бўйича ягона сумма (МҲХС 5).

Бошқа умумлашган даромадлар бўлимида акс эттириладиган

маълумотлар

Бошқа умумлашган даромадлар бўлими давр учун бошқа умумлашган даромадларнинг сатрларда кўрсатиладиган моддларини тақдим этиши лозим, бунда улар хусусияти бўйича таснифланган (жумладан, улуш бўйича ҳисобга олиш усули бўйича ҳисобга олинган қарам тадбиркорлик субъектларининг ва қўшма корхоналарнинг бошқа умумлашган даромадларидаги улуши) ва шундай гуруҳларга бирлаштирилган бўлиши керакки, улар бошқа МҲХСларга мувофиқ:

кейинчалик фойда ёки зарар сифатида қайта таснифланмайди; ва

муайян шартлар бажарилгандан кейин фойда ёки зарар сифатида қайта таснифланади.

Тадбиркорлик субъекти фойда ёки зарар ва бошқа умумлашган даромадларни акс эттирадиган ҳисобот(лар)да қўшимча сатрларда кўрсатиладиган моддаларини, сарлавҳаларни ва жамиларни тақдим этиши лозим, қачонки бундай тақдимот тадбиркорлик субъектининг молиявий натижаларини тушунишда ўринли бўлса.

Тадбиркорлик субъектининг турли фаолиятлари, операциялари ва бошқа ҳодисаларининг оқибатлари уларнинг даврийлиги, фойда ёки зарар келтириш потенциали ва уларни олдиндан билиш мумкинлиги бўйича фарқланиши туфайли, молиявий натижаларнинг таркибий қисмларини очиб бериш фойдаланувчиларга эришилган молиявий натижаларни тушунишда ва келгуси молиявий натижаларни реажалаштиришдаёрдам беради. Тадбиркорлик субъекти фойда ёки зарар ва бошқа умумлашган даромадларни акс эттирадиган ҳисобот(лар)да қўшимча сатрларда кўрсатиладиган моддаларини киритади ва у қўлланилган тавсифлар ва моддалар тартибини, бу молиявий натижалар элементларини тушуниш учун зарур бўлса, ўзгартиради. Тадбиркорлик субъекти даромад ва харажат моддаларининг муҳимлигини, хусусиятини ва вазифасини ўз ичига олган омилларни кўриб чиқади. Масалан, молиявий ташкилот тавсифларни молиявий ташкилот фаолиятига хос бўлган маълумотларни таъминлаш

мақсадида ўзгартириши мумкин. 32-банддаги мезон бажарилмагунча, тадбиркорлик субъекти даромад билан харажат моддаларини ўзаро ҳисоб-китоб қилмайди.

Тадбиркорлик субъекти фойда ёки зарар ва бошқа умумлашган даромадларни акс эттирадиган ҳисобот(лар)да ёки изоҳларда даромад ёки харажатнинг ҳар қандай моддаларини фавқулодда моддалар сифатида акс эттирмаслиги лозим.

*Давр фойдаси ёки зарари*

МҲХС бошқа ҳолларда талаб этилмагунча ёки рухсат берилмагунча, тадбиркорлик субъекти давр учун даромад ва харажатнинг барча моддаларини фойда ёки зарарда тан олиши лозим.

Баъзи МҲХСлар тадбиркорлик субъекти жорий даврда муайян моддаларни фойда ёки зарардан ташқари моддаларда тан оладиган ҳолатларини белгилайди. БҲХС 8 да бундай иккита ҳолат келтирилган: хатоларни тузатиш ва ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришларнинг оқибати. Бошқа МҲХСлар *Концептуал асос*[1]даги даромад ёки харажатнинг таърифига жавоб берадиган бошқа умумлашган даромадларнинг қисмларини фойда ёки зарардан чиқариб ташлашни талаб этади ёки бунга рухсат беради.

*Давр учун бошқа умумлашган даромадлар*

Тадбиркорлик субъекти бошқа умумлашган даромадларнинг ҳар бир моддасига тегишли фойда солиғи суммасини, жумладан қайта таснифлаш бўйича тузатишларини, фойда ёки зарар ва бошқа умумлашган даромадлар тўғрисидаги ҳисоботда ёки изоҳларда очиб бериши лозим**.**

Тадбиркорлик субъекти бошқа умумлашган даромадларнинг моддаларини:

тегишли солиқ таъсирларини чегирган ҳолда, ёки

---

[1] 2010 йил сентябрда БҲХСК *Концептуал асос* ни *Молиявий ҳисобот учун концептуал асос* билан алмаштирди.

ушбу моддаларнинг уларга тегишли фойда солиғи солингунча бўлган қийматини алоҳида ва умумий фойда солиғининг ягона суммасини алоҳида кўрсатган ҳолдатақдим этиши мумкин.

Агар тадбиркорлик субъекти муқобилини танласа, у солиқ суммасини фойда ёки зарар бўлимига кейинчалик қайта таснифланиши мумкин бўлган моддалар ва фойда ёки зарар бўлимига кейинчалик қайта таснифланмайдиган моддалар ўртасида тақсимлаши лозим.

Тадбиркорлик субъекти бошқа умумлашган даромадларнинг таркибий қисмларига тегишли бўлган қайта таснифлаш бўйича тузатишларни очиб бериши лозим.Тадбиркорлик субъекти қайта таснифлаш бўйича тузатишларни фойда ёки зарар ва бошқа умумлашган даромадлар тўғрисидаги ҳисобот(лар)да ёки изоҳларда тақдим этиши мумкин. Қайта таснифлаш бўйича тузатишларни изоҳларда акс эттирадиган тадбиркорлик субъекти бошқа умумлашган даромадларнинг моддаларини ҳар қандай тегишли қайта таснифлаш бўйича тузатишлардан сўнг акс эттиради.

*Фойда ёки зарар ва бошқа умумлашган даромадлар тўғрисидаги ҳисобот(лар)да ёки изоҳларда акс эттириладиган маълумотлар*

Даромад ёки харажат моддалари муҳим бўлса, тадбиркорлик субъекти уларнинг хусусиятини ва суммасини алоҳида очиб бериши лозим.

Даромад ва харажат моддалари алоҳида очиб берилиши зарур бўлиши мумкин бўлган ҳолатлар қуйидагиларни ўз ичига олади:

товар-моддий захираларнинг баланс қийматини соф сотиш қийматигача ёки асосий воситаларнининг баланс қийматини уларнинг қопланадиган қийматигача камайтириш ҳамда бундай камайтиришларнинг қайта тикланиши;

тадбиркорлик субъекти фаолиятини реструктуризация қилиш ва реструктуризацияхаражатлари бўйича қилинган ҳар қандай резервларнинг тикланиши;

асосий воситалар моддаларининг ҳисобдан чиқарилиши;

инвестицияларнинг ҳисобдан чиқарилиши;

давом эттирилмайдиган фаолият турлари;

суд жараёнидаги ҳисоб-китоблар; ва

шакллантирилган резервларнинг бошқа ҳолатлардаги қайта тикланиши.

Тадбиркорлик субъекти фойда ёки зарарда тан олинган харажатлар таҳлилини уларнинг хусусиятига ёки тадбиркорлик субъектидаги вазифасидан келиб чиққан таснифлашдан фойдаланган ҳолда, бунда қайси бири ишончли ва ўринлироқ маълумотларни таъминлашига қараб, тақдим этиши лозим.

| | | |
|---|---|---|
| Одатдаги фаолиятдан олинадиган даромадлар | | X |
| Бошқа даромадлар | | X |
| **Тайёр маҳсулотлар захираларидаги ва тугалланмаган ишлаб чиқаришдаги ўзгаришлар** | X | |
| Фойдаланилган хом-ашёлар ва материаллар | X | |
| Ходимларга ҳақ тўлаш харажатлари | X | |
| Эскириш ва амортизация харажатлари | X | |
| Бошқа харажатлар | X | |
| Жами харажатлар | | (X) |
| Солиққача бўлган фойда | | X |

Таҳлилнинг иккинчи шакли «харажатнинг функцияси» ёки «сотиш таннархи» усули бўлиб, у харажатларни сотиш таннархининг таркибий қисми сифатида уларнинг вазифасига қараб таснифлайди, масалан, сотиш ёки маъмурий харажатлар. Тадбиркорлик субъекти ушбу усул бўйича сотиш таннархини бошқа харажатлардан алоҳида акс эттиради. Ушбу усул фойдаланувчилар учунхаражатларнинг хусусияти бўйича таснифланиши усулига нисбатан ўринлироқ маълумотларни таъминлаши мумкин. Бироқ харажатларни вазифаларига қараб тақсимлаш ихтиёрий равишдаги тақсимлашларга олиб келиши ва анча мулоҳазалар қилинишини талаб этиши мумкин. Харажатларни уларнингфункцияси бўйича таснифлаш усулига мисолқуйидакелтирилган:

| | | |
|---|---|---|
| Одатдаги фаолиятдан олинадиган даромадлар | X | |
| Сотиш таннархи | (X) | |
| Ялпи фойда | X | |
| Бошқа даромадлар | X | |
| Сотиш харажатлари | (X) | |
| Маъмурий харажатлар | (X) | |
| Бошқа харажатлар | (X) | |
| Солиққача бўлган фойда | X | |

Харажатларни функцияси бўйича таснифлайдиган тадбиркорлик субъекти харажатларнинг хусусияти, жумладан эскириш ва амортизация харажатлари ва ходимларга ҳақ тўлаш харажатлари, бўйича қўшимча маълумотларни очиб бериши лозим.

Харажатнинг функцияси бўйича таснифлаш усули билан харажатнинг хусусияти бўйича таснифлаш усулидан бирини танлаш тарихий ва соҳага оид омилларга ҳамда тадбиркорлик субъектининг хусусиятига боғлиқ бўлади. Иккала усул ҳам тадбиркорлик субъектининг сотувлари ёки ишлаб чиқариш ҳажмига боғлиқ равишда, бевосита ёки билвосита, ўзгариши мумкин бўлган харажатларни ажратиб кўрсатишни таъминлайди.

Тақдимотнинг ҳар бир усули турли хил тадбиркорлик субъектлари учун афзалликларга эга бўлиши туфайли, мазкур «Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш» (БҲХС 1) стандарт тадбиркорлик субъекти раҳбариятдан ишончли ва ўринлироқ бўлган тақдимотни танлашни талаб этади. Бироқ, харажатларнинг хусусияти бўйича маълумотлар келгуси пул оқимларини башорат қилишда фойдали бўлгани туфайли, харажатнинг функцияси бўйича таснифлаш усули қўлланилганда қўшимча маълумотлар очиб берилиши талаб этилади.

*Пул маблағларининг харакати тўғрисидаги ҳисобот.*

Пул оқимлари тўғрисидаги маълумотлар, фойдаланувчилар томонидан тадбиркорлик субъектининг пул маблағлари ва уларнинг эквивалентларини ҳосил қилиш қобилияти ҳамда тадбиркорлик субъектининг ушбу пул оқимларидан фойдаланиш эҳтиёжи баҳоланиши учун асос яратадилар. БҲХС 7 пул оқимлари тўғрисидаги маълумотларини тақдим этиш ва очиб бериш

учун талабларни белгилайди.

*Изоҳлар:*

молиявий ҳисоботларни тайёрлаш асоси ва тегишли бандларга мувофиқ қўлланилган муайян ҳисоб сиёсати тўғрисидаги маълумотларни тақдим этиши лозим;

МҲХСларда талаб этилган ва молиявий ҳисоботларнинг бирор қисмида акс эттирилмаган маълумотларни очиб бериши лозим; ва

Молиявий ҳисоботларнинг бирор қисмида тақдим этилмаган, аммо ҳар қандай моддани тушунишда ўринли бўлган маълумотларни таъминлаши лозим.

Тадбиркорлик субъекти, амалий имконият борича, изоҳларни систематик тарзда тақдим этиши лозим. Тадбиркорлик субъекти молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботнинг, фойда ёки зарар ва бошқа умумлашган даромадлар тўғрисидаги ҳисобот(лар)нинг, капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисоботнинг ва пул оқимлари тўғрисидаги ҳисоботнинг ҳар бир моддаси билан изоҳлардаги ҳар қандай тегишли маълумотлар бир-бирига ҳавола қилиши лозим.

Фойдаланувчилар молиявий ҳисоботларни тушуниши ва уларни бошқа тадбиркорлик субъектларининг молиявий ҳисоботлари билан таққослаши осон бўлиши учун, тадбиркорлик субъекти одатда изоҳларни қуйидаги тартибда тақдим этади:

МҲХСларга мувофиқлик тўғрисида билдириш;

қўлланилган аҳамиятли ҳисоб сиёсатларининг қисқа баёни;

молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботларда, фойда ёки зарар ва бошқа умумлашган даромадлар тўғрисидаги ҳисобот(лар)да, капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисоботларда ва пул оқимлари тўғрисидаги ҳисоботларда тақдим этилган моддалар бўйича ёрдамчи маълумотлар, бунда уларнинг тартиби ҳар бир ҳисобот ва ҳар бир модда тақдим этиладиган тартибда бўлади; ва

бошқа очиб бериладиган маълумотлар, жумладан:

*шартли мажбуриятлар (БҲХС 37) ва тан олинмаган шартнома мажбуриятлари, ва очиб бериладиган номолиявий маълумотлар, масалан тадбиркорлик субъектининг молиявий рискни бошқариш мақсадлари ва сиёсатлари (МҲХС 7).*

Баъзи ҳолатларда, изоҳларда муайян моддалар тартибини ўзгартириш зарур ёки маъқулроқ бўлиши мумкин. Масалан, тадбиркорлик субъекти фойда ёки зарарда тан олинган ҳаққоний қийматдаги ўзгаришлар тўғрисидаги маълумотларни молиявий инструментларнинг сўндириш муддатлари тўғрисидаги маълумотлар билан бирлаштириши мумкин, бунда биринчиси, фойда ёки зарар ва бошқа умумлашган даромадлар тўғрисидаги ҳисобот(лар)га тегишли бўлиши, ва иккинчиси молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботга тегишли бўлишидан қатъий назар. Шунга қарамасдан, тадбиркорлик субъекти, амалий имконият борича, изоҳларнинг систематик тарзда бўлишини таъминлайди.

Тадбиркорлик субъекти, молиявий ҳисоботларнинг алоҳида бўлими сифатида, молиявий ҳисоботларни тайёрлаш асоси ҳамда муайян ҳисоб сиёсатлари тўғрисидаги маълумотларни таъминлайдиган изоҳларни тақдим этиши мумкин.

*Капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисобот.*

Тадбиркорлик субъекти стандартнинг 10-бандида талаб этилганидек капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисоботни тақдим этиши лозим. Капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисобот қуйидаги маълумотларни ўз ичига олади:

давр учун жами умумлашган даромадни, бунда ушбу даромаднинг бош ташкилот эгаларига ва назорат кучига эга бўлмаган улушлар эгаларига тегишли жами суммаларини алоҳида кўрсатган ҳолда;

капиталнинг ҳар бир қисми учун, БҲХС 8 га мувофиқ тан олинган ретроспектив қўллашнинг ёки ретроспектив қайта ҳисоблашнинг таъсирлари; ва капиталнинг ҳар бир қисми учун, давр бошидаги ва охиридаги баланс қиймати ўртасидаги солиштирма, бунда қуйидагилардан юзага келадиган

ўзгаришларни алоҳида очиб берган ҳолда:

*фойда ёки зарар;*

*бошқа умумлашган даромадлар;*

*мулк эгалари билан уларнинг мулк эгалари сифатида амал қилишидаги операциялар, бунда мулк эгалари томонидан қилинган қўйилмаларни ва уларга тақсимланган суммаларни ҳамда назоратни йўқотишга олиб келмайдиган шуъба тадбиркорлик субъектларидаги эгалик улушидаги ўзгаришларни алоҳида кўрсатган ҳолда.*

*Капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисоботда ёки изоҳларда акс эттириладиган маълумотлар*

Капиталнинг ҳар бир қисми бўйича тадбиркорлик субъекти, ёки капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисоботда ёки изоҳларда, бошқа умумлашган даромадларни моддама-модда таҳлилини тақдим этиши лозим бўлади.

Тадбиркорлик субъекти, ёки капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисоботда ёки изоҳларда, давр мобайнида мулк эгаларига тақсимотлар сифатида тан олинган дивидендлар суммасини ва бир акцияга тўғри келадиган дивидендлар суммасини тақдим этиши лозим.

Капиталнинг (106-банд)таркибий қисмлари, масалан, қўйилган капиталнинг ҳар бир тури, бошқа умумлашган даромадлар ва тақсимланмаган фойданинг ҳар бир тури бўйича йиғилган қолдиғини ўз ичига олади.

Ҳисобот даври боши билан охири орасида тадбиркорлик субъектининг капиталидаги ўзгаришлар давр мобайнидаги унинг соф активларидаги кўпайиш ёки камайишни акс эттиради. Мулк эгалари билан уларнинг мулк эгалари сифатида амал қилишидаги операциялардан юзага келадиган ўзгаришлар (масалан, капитал қўйилмалар, тадбиркорлик субъектининг улушли инструментларини қайта сотиб олиш ва дивидендлар) ва бундай операцияларга бевосита тегишли бўлган битим бўйича харажатлардан ташқари, давр мобайнида капиталдаги умумий ўзгариш даромад ва

харажатнинг жами суммасини кўрсатади, жумладан ушбу давр мобайнидаги тадбиркорлик субъекти фаолияти натижасида келиб чиқадиган фойда ва зарарларни.

БҲХС 8 ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришларни акс эттириш учун ретроспектив тузатишларни, имкон даражасида, талаб этади, бунда бошқа МҲХС даги ўтиш шартлари бошқача талаб қўйган ҳолатлар истисно. БҲХС 8 хатоларни тузатиш бўйича қайта ҳисоблашлар, имкон даражасида, ретроспектив тарзда амалга оширилишини ҳам талаб этади. Ретроспектив тузатишлар ва ретроспектив қайта ҳисоблашлар капиталдаги ўзгаришлар бўлиб ҳисобланмасдан, балки улар тақсимланмаган фойданинг бошланғич қолдиғини тузатишдир, бунда МҲХС капиталнинг бошқа қисмини ретроспектив тузатишни талаб этадиган ҳолат истисно. Капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисоботда ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришлардан ва, алоҳида, хатоларни тузатишлардан юзага келадиган капиталнинг ҳар бир қисмига нисбатан жами тузатишни очиб беришни талаб этади. Ушбу тузатишлар ҳар бир олдинги даврда ва давр бошида очиб берилади.

*МҲХСга ўтишда тайёрланадиган бошланғич молиявий ҳолат бўйча ҳисоботни тайёрлаш.*

Компания молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботни БҲМС талаблари бўйича тайёрлар эди. МҲХС атамаси бўйича *Бухгалтерия ҳисобининг умумқабул қилинган тамойилларига* (*БҲУТга*) мувофиқ тақдим қилган.

Компания молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботи БҲМС талаблари бўйича тайёрланган. 20___ йил ҳолатига.

| **АКТИВЛАР** | **(ш.б.)** |
|---|---|
| **Узок муддатли активлар** | |
| Асосий воситалар | 100000 |
| Номоддий активлар | 30000 |
| **Жами узоқ муддатли активлар:** | **130000** |
| **Жорий активлар** | |
| Товар-моддий заҳиралар | 50000 |
| Олинадиган ҳисобварақлар | 30000 |

| | |
|---|---|
| Пул маблаглари | 20000 |
| **Жами жорий активлар:** | **100000** |
| **ЖАМИ АКТИВЛАР** | **230000** |
| **ХУСУСИЙ КАПИТАЛВА МАЖБУРИЯТЛАР** | |
| **ХУСУСИЙ КАПИТАЛ** | |
| Устав капитали | 40000 |
| Тақсимланмаган фойда | 60000 |
| Резерв капитали (асосий воситаларни қайта баҳолаш) | 10000 |
| **ЖАМИ ХУСУСИЙ КАПИТАЛ** | **110000** |
| **Узоқ муддатли мажбуриятлар** | |
| Узоқ муддатли кредит ва қарзлар | 70000 |
| **Жорий мажбуриятлар** | |
| Кредиторлик карзлари | 40000 |
| Кредит ва қарзлар | 10000 |
| **Жами қисқа муддатли мажбуриятлар** | **50000** |
| **ЖАМИ МАЖБУРИЯТЛАР** | **120000** |
| **ЖАМИ ХУСУСИЙ КАПИТАЛ ВА МАЖБУРИЯТЛАР** | **230000** |

КомпаниянингБҲМС талаблари бўйича тайёрланган молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботини таҳлил қилиб, уни МҲХСга ўтказиш санасида қуйидаги тузатишларни амалга ошириш керак.

1. Компания ҳар йили БҲМС га мувофиқ ҳукумат томонидан белгиланган индекслар асосида ўтказиладиган йиллик қайта баҳолашни ўтказган. МҲХСда эса бундай қайта баҳолашлар кўзда тутилмайди. Компания хусусий капитали таркибидаги қайта баҳолаш бўйича йиғилган заҳирани тақсимланмаган фойдага ўтказиши керак. Компания асосий воситаларининг бошланғич суммасини қайта тиклаши ва МҲХС бўйича танланган фойдали муддати, қолдиқ қиймати ва усулга мувофиқ эскириш ҳисоблаши керак. Амалий соддаштириш учун компания МҲХС 1 га кўра Г5-Г8Б истисноларни танлаган. МҲХС га ўтиш санасида барча асосий воситалар учун шартли бошланғич қийматни танлаган. Натижада барча асосий воситаларнинг умумий баланс қиймати 30000 ш.б.га ошган.

2. Компания асосий воситалари таркибида МҲХС га ўтиш санасигача сотиш учун мўлжалланган 5000 ш.б. асосий восита бор. Бу МҲХС (IFRS) 5 “Сотиш учун мўлжалланган узоқ муддатли активлар” стандарти

талабларига кўра “Сотиш учун мўлжалланган узоқ муддатли активлар” счётига ўтказилиши керак.

3. Номоддий активлар таркибида компания томонидан тайёрланган 13000 ш.б. бренд бўлиб, у МҲХС (IAS) 38 “Номоддий активлар” га кўра номоддий актив сифатида қаралмайди ва ҳисобдан чиқарилиши керак.

4. Захиралар моддаларининг айримлари соф сотиш қиймати 4000 ш.б.га камайган. Бу МҲХС (IAS) 2 “Товар-моддий захиралар” талаби, БҲМС бўйича қайта баҳоланмаган.

5. МҲХС (IAS) 39 “Молиявий инструментлар”стандартига кўра 2000 ш.б. дебиторлик қарздорлиги қайтмаслиги сабабли ҳисобдан чиқариш керак эди. БҲМС бўйича бу қарздорлик зарар сифатида ҳисобдан чиқарилмади.

6. БҲМС бўйича компания ходимлари учун таътил тўлови учун захира ҳосил қилмаган. МҲХС (IAS) 1 “Ходимларнинг даромадлари”талабига кўра 3000 ш.б. заҳира ҳосил қилиш керак.

7. Узоқ муддатли кредит ва қарзлар моддасида 10000 ш.б. миқдорда МҲХС га ўтилгандан сўнг 12 ой давомида тўланадиган сумма бор.

Тақсимланмаган фойдани тузатиш (асосий воситани қайта баҳолашдан ташқари) МҲХС (IAS) 12 “Фойда солиқлари”га мувофиқ солиқ бўйича вақтинчалик фарқларга олиб борилади. МҲХС га ўтиш санасидаги солиқ стивкаси 15 %.*Талаб қилинади:*Компаниянинг МҲХС га ўтиш санасига молиявий ҳолати тўғрисидаги ҳисоботини тайёрланг.

## 2.2. Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини биринчи марта қўллаш (МҲХС 1)стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси

Молиявий ҳисобот халқаро стандартлари Қўмитаси (Фонди) томонидан 2003 йилда чиқарилган ва 2008 йилда ўзгартирилган«Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини биринчи марта қўллаш» (МҲХС 1) номлистандартнинг мақсади ва унинг қўллаш доираси ҳамда унда

келтирилган қоидалар ҳақида стандартда келтирилган маълумотлар асосида қуйида тўхталиб ўтилади.

*Стандартнинг мақсади.*

Мазкур стандартнинг мақсади тадбиркорлик субъектинингМҲХСлар бўйича биринчи молиявий ҳисоботларива ушбу ҳисоботлар қамраб олган даврнинг бир қисми учун оралиқ молиявий ҳисоботлари:

фойдаланувчилар учун шаффоф ва тақдим қилинган барча даврлар учун қиёсланувчан;

бухгалтерия ҳисобини Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига(МҲХСларга) мувофиқ юритиш учун муносиб таянч нуқтаси бўлиб хизмат қиладиган;

ундан олинадиган нафдан ошмайдиган харажатлар сарфланиб тайёрланиши мумкин бўлганюқори сифатли маълумотларни ўз ичига олишини таъминлашдан иборатдир.

*Стандартни қўллаш доираси*

Тадбиркорлик субъекти мазкур МҲХСни:

ўзининг МҲХС бўйича биринчи молиявий ҳисоботларида;

у томонидан МҲХС бўйича биринчи молиявий ҳисоботлари қамраб олган даврнинг бир қисми учун БҲХС 34 “Оралиқ молиявий ҳисоботлар” га мувофиқ тақдим қилинадиган ҳамма оралиқ молиявий ҳисоботларига нисбатан, агар шундай ҳисоботлари бўлса, қўллаши керак.

*Стандартда қўлланиладиган атамалар:*

*МҲХСларга ўтиш санаси* - Тадбиркорлик субъекти ўзининг МҲХС бўйича биринчи молиявий ҳисоботларида МҲХСларга мувофиқ тўлиқ қиёсланувчан маълумотларни тақдим қиладиган бошланғич даврнинг боши.

*МҲХСлар бўйича биринчи молиявий ҳисоботлар* - Тадбиркорлик субъекти МҲХСларга мувофиқлик тўғрисида аниқ ва шартсиз билдирибМолиявий Ҳисоботларнинг Халқаро Стандартлари(МҲХСлар)ни қўллаган биринчи йиллик молиявий ҳисоботлар.

*Олдинги БҲУТ* - МҲХСларни биринчи марта қўллайдиган тадбиркорлик субъекти МҲХСларни қабул қилишидан бевосита олдин қўллаган бухгалтерия ҳисобининг асоси.

*МҲХС бўйича биринчи ҳисобот даври* - Тадбиркорлик субъектининг МҲХС бўйича биринчи молиявий ҳисоботлари қамраб олган энг охирги ҳисобот даври.

*МҲХСларни биринчи марта қўллайдиган тадбиркорлик субъекти* – МҲХСлар бўйича биринчи молиявий ҳисоботларини тақдим қиладиган тадбиркорлик субъекти.

*МҲХС бўйича молиявий ҳолат тўғрисидаги бошланғич ҳисобот* - Тадбиркорлик субъектининг МҲХСларга ўтиш санасигабўлган молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботи.

*Шартли таннарх* - Берилган санага таннархнинг ёки амортизацияланган қийматнинг ўрнини босувчи сумма. Кейинчалик эскириш ёки амортизация ҳисобланганида тадбиркорлик субъекти активни ёки мажбуриятни ушбу берилган санада дастлабки марта тан олган ва ушбу активнинг ёки мажбуриятнинг таннархи шартли таннархга тенг бўлган деб фараз қилинади.

*Ҳисоб сиёсатлари*

Тадбиркорлик субъекти ўзининг МҲХС бўйича молиявий ҳолат тўғрисидаги бошланғич ҳисоботида ва унинг МҲХС бўйича биринчи молиявий ҳисоботлари қамраб олган ҳамма даврларда бир хил ҳисоб сиёсатларини қўллаши керак. Тадбиркорлик субъекти МҲХСларнинг олдинроқ амалда бўлган бошқа таҳрирларини қўлламаслиги керак. Тадбиркорлик субъекти қўлланилиши ҳали шарт бўлмаган янги МҲХСни ушбу МҲХСни муддатидан олдин қўллаш рухсат этилганида қўллаши мумкин.

Бошқа белгиланган ҳолатлардан ташқари ҳолларда, тадбиркорлик субъекти ўзининг МҲХС бўйича молиявий ҳолат тўғрисидаги бошланғич ҳисоботида:

*МҲХСлар бўйича тан олинишини талаб қилинган барча активлар ва мажбуриятларни тан олиши керак;*

*<u>Мисол: МҲХСларнинг энг охирги таҳририни изчил равишда қўллаш</u>*

*Дастлабки маълумотлар:*

*“А” тадбиркорлик субъектининг МҲХС бўйича биринчи ҳисобот даврининг охири 2019 й 31 декабрга тўғри келади. “А”тадбиркорлик субъекти ушбу молиявий ҳисоботларидаги қиёсланадиган маълумотларни фақат бир йил учун тақдим қилишга қарор қилди. Шунинг учун, унинг МҲХСларга ўтиш санаси 2018 й 1 январда иш куни бошига (ёки, эквивалент равишда, 2017 й 31 декабрда иш куни охирига) тўғри келади. “А” тадбиркорлик субъекти ўзининг молиявий ҳисоботларини 31 декабрда якунланадиган ва 2018 й 31 декабргача бўлган (шу жумладан 2018 й 31 декабрни ҳам ўз ичига олган) ҳар йили учун унинг олдинги Бухгалтерия ҳисобининг умумқабул қилинган тамойилларига (БҲУТга) мувофиқ тақдим қилган.*

**Талабларни қўллаш**

“А” тадбиркорлик субъекти 2019 й 31 декабрда тугайдиган даврлар учун амалда бўлган (кучга кирган) МҲХСларни қуйидагиларга нисбатан қўллаши лозим:

2018 й 1 январ ҳолатига МҲХС бўйича молиявий ҳолат тўғрисидаги бошланғич ҳисоботни тайёрлашда ва тақдим қилишда;

2019 й 31 декабр ҳолатига молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботни (шунингдек 2018 й учун қиёсланадиган маълумотларни), 2019 й 31 декабрда якунланган йил учун умумлашган даромад тўғрисидаги ҳисоботни, капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисоботни ва пул оқимлари тўғрисидаги ҳисоботни (шунингдек 2018 й учун қиёсланадиган маълумотларни) ҳамда очиб бериладиган маълумотларни (шунингдек 2018 й учун қиёсланадиган маълумотларни) тайёрлашда ва тақдим қилишда.

Агар янги МҲХСнинг қўлланиши шарт бўлмаса, лекин муддатидан олдин қўлланишига рухсат этилса, “А” тадбиркорлик субъектига ушбу МҲХСни

унинг МҲХС бўйича биринчи молиявий ҳисоботларида қўллаш рухсат этилади, лекин талаб қилинмайди.

МҲХСлар тан олинишига йўл қўймадиган активлар ва мажбуриятларни тан олмаслиги керак;

олдинги БҲУТга кўра актив, мажбурият ёки капиталнинг битта тури сифатида тан олинган, лекин МҲХСларга мувофиқ актив, мажбурият ёки капиталнинг бошқа тури сифатида тан олинган моддаларни қайта таснифламаслиги керак;

барча тан олинган активлар ва мажбуриятларни баҳолашда МҲХСларни қўллаши керак.

Тадбиркорлик субъекти ўзининг МҲХС бўйича молиявий ҳолат тўғрисидаги бошланғич ҳисоботида қўллайдиган ҳисоб сиёсатлари у олдинги БҲУТ бўйича худди шу санага қўллаган ҳисоб сиёсатларидан фарқ қилиши мумкин. Бунинг натижасида юзага келадиган тузатишлар МҲХСларга ўтиш санадан олдин рўй берадиган операция ва ҳодисалар натижасида пайдо бўлади. Шу боис, тадбиркорлик субъекти ушбу тузатишларни МҲХСларга ўтиш санасида тўғридан-тўғри тақсимланмаган фойдада (ёки, ўринли бўлса, капиталнинг бошқа тоифасида) тан олиши керак.

*Бошқа МҲХСларнинг ретроспектив қўлланишини тақиқлаш*

Мазкур МҲХС бошқа МҲХСларнинг баъзи жиҳатларини ретроспектив қўллашни тақиқлайди.

*<u>1- таъқиқ</u>. Тадбиркорлик субъекти қуйидаги истиснoларни қўллаши керак:*

молиявий активлар ва молиявий мажбуриятларни ҳисобдан чиқариш;

хежни ҳисобга олиш;

назорат кучига эга бўлмаган улушлар;

молиявий активларнинг танифланиши ва баҳоланиши;

сингдирилган деривативлар;

давлат заёмлари.

*2- таъқиқ. МҲХС нинг бир қанча талабларидан озод бўлиш. Тадбиркорлик субъекти бир ёки бир қанча озод бўлишни танлаши мумкин.*

Бизнес бирлашувлари бўйича истисно ҳолатлар.

Тадбиркорлик субъекти қуйидаги бир ёки ундан ортиқ истиснолардан фойдаланишга қарор қилиши мумкин:

акцияга асосланган тўловлар бўйича операциялар;

суғурта шартномалари;

шартли таннарх;

ижара;

ҳисоботни бир валютадан бошқасига ўтказиш бўйича йиғилган фарқлар;

шуъба тадбиркорлик субъекти, қарам тадбиркорлик субъекти ва қўшма корхоналарга инвестициялар;

шуъба тадбиркорлик субъектлари, қарам тадбиркорлик субъектлари ва қўшма корхоналарнинг активлари ва мажбуриятлари;

мураккаб молиявий инструментлар;

олдин тан олинган молиявий инструментларни белгилаш;

молиявий активлар ёки молиявий мажбуриятларни дастлаб тан олишда уларнинг ҳаққоний қийматлари бўйича баҳолаш;

объектларни фойдаланишдан чиқаришга тегишли бўлган ва асосий воситаларнинг таннархига киритилган мажбуриятлар;

МҲХСШҚ 12 *“Хизмат кўрсатиш бўйича концессион шартномалар”* га кўраҳисобга олинган молиявий активлар ёки номоддий активлар;

қарзлар бўйича харажатлар;

харидорлардан активларни ўтказиш;

молиявий мажбуриятларни уларнинг ўрнига улушли инструментларни бериш орқали сўндириш;

кучли гиперинфляция;

биргаликдаги фаолият бўйича келишувлар;

конни очиқ усулда қазиш босқичидаги тозалаш харажатлари.

Тадбиркорлик субъекти ушбу истиснોларни ўхшашлик асосида бошқа моддаларга нисбатан қўлламаслиги керак.

МҲХС 9 бўйича қиёсий маълумотларни қайта ҳисоблаш талабидан истисно

Молиявий инструментлар тўғрисида очиб бериладиган маълумотлар

Ходимларнинг даромадлари

Инвестицион тадбиркорлик субъектлари

*Тахминий баҳолашлар*

Тадбиркорлик субъекти томонидан МҲХСларга ўтиш санасида МҲХСларга мувофиқ қилинган тахминий баҳолашлари ушбу санада олдинги БҲУТларга мувофиқ қилинган тахминий баҳолашларига (ҳисоб сиёсатларидаги фарқларни акс эттириш учун тузатишлар киритилганидан кейин) мос келиши керак, агар бу тахминий баҳолашлар нотўғри эканлигига объектив далил бўлмаса.

*Қиёсланадиган маълумотлар*

Тадбиркорлик субъектининг МҲХС бўйича биринчи молиявий ҳисоботлари камида учта молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботни, иккита фойда ёки зарар ва бошқа умумлашган даромад тўғрисидаги ҳисоботни, иккита алоҳида фойда ёки зарар тўғрисидаги ҳисоботни (агар тақдим қилинадиган бўлса), иккита пул оқимлари тўғрисидаги ҳисоботни ва иккита капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисоботни ҳамда тегишли изоҳларни, шу жумладан ҳамма тақдим қилинадиган ҳисоботларга қиёсланадиган маълумотларни, ўз ичига олиши керак.

*МҲХСларга ўтиш бўйича тушунтиришлар*

Тадбиркорлик субъекти олдинги БҲУТлардан МҲХСларга ўтиш унинг ҳисоботида кўрсатилган молиявий ҳолати, фаолиятининг молиявий натижалари ва пул оқимларига қандай таъсир ўтказганини тушунтириши керак.

*Солиштирмалар*

МҲХС бўйича биринчи молиявий ҳисоботлари қуйидагиларни ўз ичига олиши керак:

қуйидаги саналарнинг иккаласи учун ҳам ҳисоботларда олдинги БҲУТларга мос равишда акс эттирилган капитал билан МҲХСлар талабларига мувофиқ бўлган капитал ўртасидаги солиштирмани:

*МҲХСларга ўтиш санаси;*

*тадбиркорлик субъектининг олдинги БҲУТларга мос бўлган охирги йиллик молиявий ҳисоботи тақдим қилинган энг сўнгги даврнинг охири.*

тадбиркорлик субъектининг охирги йиллик молиявий ҳисоботлари қамраб олган энг сўнгги давр учун МҲХСларга мувофиқ бўлган жами умумлашган даромаднинг солиштирмаси. Бундай солиштирма айнан ўша давр учунолдинги БҲУТларга мувофиқ шаклланган жами умумлашган даромаддан, ёки, тадбиркорлик субъекти бундай жами умумлашган даромадни олдин ҳисоботларда кўрсатмаган бўлса, олдинги БҲУТларга мувофиқ шаклланган фойда ёки зарардан бошланиши керак.

агар тадбиркорлик субъектининг МҲХС бўйича молиявий ҳолат тўғрисидаги бошланғич ҳисоботида қадрсизланишдан олинган зарар биринчи марта тан олинган ёки қайта тикланган бўлса, тадбиркорлик субъекти томонидан МҲХСларга ўтиш санасидан бошланадиган даврда ушбу қадрсизланишдан олинган зарар тан олинган ёки қайта тиклангандаБҲХС 36 *“Активларнинг қадрсизланиши”*билан очиб берилиши талаб қилинган маълумотларни.

*Ҳаққоний қийматдан шартли таннарх сифатида фойдаланиш*

Агар тадбиркорлик субъекти ўзининг МҲХС бўйича молиявий ҳолат тўғрисидаги бошланғич ҳисоботида асосий воситалар, инвестицион мулк ёки номоддий активнинг ҳаққоний қийматини уларнинг *шартли таннархи* сифатида олса (фойдаланса), ушбу тадбиркорлик субъекти МҲХС бўйича молиявий ҳолат тўғрисидаги бошланғич ҳисоботининг ҳар бир сатрида кўрсатилган модда бўйича қуйидагиларни ўзининг МҲХС бўйича биринчи молиявий ҳисоботларида очиб бериши керак:

ушбу ҳаққоний қийматларининг умумий суммасини;

олдинги БҲУТлар бўйича кўрсатилган баланс қийматларига тузатишларнинг умумий суммасини.

*Оралиқ молиявий ҳисоботлар*

Тадбиркорлик субъекти ўз оралиқ молиявийҳисоботларини БҲХС34 га мувофиқ унинг МҲХС бўйича биринчи молиявий ҳисоботлари қамраболган даврнинг битта қисми учун тақдим қилганида, у БҲХС34 талабларига қўшимча равишдақуйидаги талабларга риоя қилиши керак:

бундай ҳар бир оралиқ молиявий ҳисобот қуйидагиларни ўз ичига олиши керак, агартадбиркорлик субъекти оралиқ молиявий ҳисоботни олдинги молиявий йилнингқиёсланадиган оралиқ даври учун тақдим қилган бўлса:

*ушбу қиёсланадиган оралиқ давр охиридаги олдинги БҲУТларга мос бўлганкапиталнинг ушбу санага МҲХСларга мос бўлган капитал билансолиштирмасини;*

*МҲХСларга мос бўлган жами умумлашган даромаднинг ушбу қиёсланадиганоралиқ давр учун(жорий ва йил бошидан) жами умумлашган даромад билансолиштирмасини. Бундай солиштирма айнан ўша давр учун олдинги БҲУТларгамувофиқ шаклланган жами умумлашган даромаддан, ёки, тадбиркорлик субъектибундай жами умумлашган даромадни олдин ҳисоботларда кўрсатмаган бўлса,*

*олдинги БҲУТларга мувофиқ шаклланган фойда ёки зарардан бошланиши керак.*

талаб қилинган солиштирмаларга қўшимча, тадбиркорлик субъектининг МҲХС бўйича биринчи молиявий ҳисоботлари қамраб олган даврнинг битта қисми учун БҲХС34 мувофиқ биринчи оралиқ молиявий ҳисоботи 24 (а) ва (б) бандларида таърифланган солиштирмаларни ўз ичига олиши керак (25 ва26 бандлар билан талаб қилинган тафсилотлар қўшилган ҳолда) ёки бундай солиштирмаларни ўз ичига олган чоп этилган бошқа хужжатга ҳавола бериши керак.

Агар тадбиркорлик субъекти ўз ўз ҳисоб сиёсатларини ўзгартирса ёки ушбу МҲХСда белгиланган истисно ҳолатлардан фойдаланишига ўзгартиришлар киритса, у бундай ҳарбир оралиқ молиявий ҳисоботидаги ўзгаришларни 23 бандга мувофиқ тушунтириб беришива талаб қилинган солиштирмаларни янгилаши керак.

БҲХС 34 оралиқ молиявий ҳисоботдан фойдаланувчилар энг охирги йиллик молиявий ҳисоботларни ҳам олиши мумкин деган фаразга асосланган минимал маълумотларни очиб беришни талаб этади. Бироқ, БҲХС 34 тадбиркорлик субъектидан "жорий оралиқ даврни тушуниш учун муҳим бўлган ҳар қандай ҳодиса ёки операцияларни" ҳам очиб беришни талаб этади. Шу боис, МҲХСларни биринчи марта қўллайдиган тадбиркорлик субъекти ўзининг олдинги БҲУТларга мувофиқ бўлган энг охирги йиллик молиявий ҳисоботларида жорий оралиқ даврини тушуниш учун муҳим маълумотларни очиб бермаган бўлса, унинг оралиқ молиявий ҳисоботи бундай маълумотларни очиб бериши ёки уларни ўз ичига олган бошқа чоп этилган хужжатга ҳавола этиши керак.

## Такрорлаш учун саволлар

1. Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда акс эттириладиган маълумотларга нималар киритилади?
2. Жорий активлар деганда нимани тушунасиз?
3. Жорий мажбуриятлар деганда нимани тушунасиз?
4. Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботни ялпи даромадлар деб номланишининг сабабини тушунтириб беринг?
5. Капитал ўзгаришлари тўғрисидаги ҳисобот таркибини изохлаб беринг?
6. Молиявий ҳисоботларга изоҳларда акс эттириладиган маълумотларни тушунтириб беринг?
7. Молиявий ҳисобот стандартларини биринчи марта қўллашда нималараг эътибор қаратилади?.
8. Оралиқ молиявий ҳисоботларни изоҳланг?.

## Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест саволлари

**1. Концептуал асоснинг мақсади…..**

A) Молиявий ҳисоботларни тайёрловчиларга МҲХСдан фойдаланишда

B) Аудиторларга МҲХСга мос хулосаларни тайёрлашда

C) Фойдаланувчиларга молиявий ҳисобот маълумотларини таҳлил қилишда

D) Юқоридагиларнинг барчаси тўғри

**2. Молиявий ҳисоботлар таркибини аниқланг?**

A) Баланс, молиявий натижалар тўрисидаги ҳисобот, пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот, хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот.

B) Баланс, пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот, хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот.

C) Баланс, молиявий натижалар тўрисидаги ҳисобот, пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот.

D) Молиявий натижалар тўрисидаги ҳисобот, пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот, хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот.

**3. Молиявий ҳисобот элементларини аниқланг?**

A) Активлар, пассивлар, хусусий капитал, мажбуриятлар, даромадлар, харажатлар, фойда ва зарарлар.

B) Активлар, хусусий капитал, мажбуриятлар, даромадлар, харажатлар, фойда ва зарарлар.

C) Активлар, пассивлар, мажбуриятлар, даромадлар, харажатлар, фойда ва зарарлар.

D) Активлар, пассивлар, хусусий капитал, мажбуриятлар, даромадлар, харажатлар.

**4. Бухгалтерия баланси қисмларини топинг?**

A) Узоқ муддатли активлар, қисқа муддатли активлар, хусусий капитал ва мажбуриятлар.

B) Жорий ва қисқа муддатли активлар, хусусий капитал ва мажбуриятлар.

C) Узоқ муддатли активлар, хусусий капитал ва мажбуриятлар.

D) Хусусий капитал, узоқ муддатли активлар ва мажбуриятлар.

**5. Фойда ва заралар тўғрисидаги ҳисобот таркибини аниқланг.**

A) Ялпи даромад, асосий фаолоият даромади, умухўжалик фаолияти даромади, солиқ тўлагунга қадар даромад, соф фойда.

B) Асосий фаолоият даромади, умухўжалик фаолияти даромади, солиқ тўлагунга қадар даромад, соф фойда.

C) Ялпи даромад, асосий фаолоият даромади, умухўжалик фаолияти даромади, солиқ тўлагунга қадар даромад.

D) Ялпи даромад, асосий фаолоият даромади, умухўжалик фаолияти даромади, соф фойда.

**6. Пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот таркибини аниқланг?**

A) Операцион фаолият, инвестицион фаолият, молиявий фаолият, солиққа тортиш.

B) Инвестицион фаолият, молиявий фаолият, солиққа тортиш.

C) Операцион фаолият, инвестицион фаолият, молиявий фаолият.

D) Операцион фаолият, инвестицион фаолият, солиққа тортиш.

**7. Хусусий капитал тўғрисидаги ҳисобот таркибини аниқланг.**

A) Қўшилган капитал, резерв капитали, тақсимланмаган фойда.

B) Устав капитали, қўшилган капитал, резерв капитали, тақсимланмаган фойда.

C) Резерв капитали, тақсимланмаган фойда.

D) Устав капитали, резерв капитали, тақсимланмаган фойда.

**8. Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш бўйича халқаро стандарт рақамини аниқланг?**

A) МХҲС-1

B) МХХС-2

C) МХХС-5

D) МХҲС-8

**9. Молиявий ҳисоботдан фойдаланувчилар неча гуруҳга ажратилади?**

A) Ташқи ва ички

B) Ички ва аудиторлар

C) Ташқи ва солиқчилар

D) Ички ва банк ходимлари

**10. Молиявий ҳисоботларни ким тасдиқлайди?**

A) Компания раҳбари

B) Бош бухгалтер

C) Аудитор

D) Бухгалтер

**11. МҲХС бўйича биринчи ҳисобот даври бу...?**

A) компаниянинг МҲХС бўйича биринчи молиявий ҳисоботлари қамраб олган энг охирги ҳисобот даври.

B) МҲХС бўйича биринчи молиявий ҳисоботлари қамраб олган жорий даври

C) компаниянинг МҲХС бўйича биринчи молиявий ҳисоботлари қамраб олган биринчи ҳисобот даври

D) МҲХС бўйича биринчи молиявий ҳисоботлари қамраб олган оралиқ ҳисобот даври

**12. МҲХС бўйича биринчи молиявий ҳисоботлар бу..... ?**

A) МҲХСларга мувофиқлиги тўғрисида аниқ ва шартсиз билдириб МҲХСларни қўллаган биринчи йиллик ҳисоботлар

B) МҲХСларга мувофиқлиги тўғрисида қўллаган биринчи чоракли ҳисоботлар

C) МҲХСларга мувофиқлиги тўғрисида қўллаган биринчи ярим йиллик ҳисоботлар

D) МҲХСларга мувофиқлиги тўғрисида аниқ ва шартсиз билдириб МҲХСларни қўллаган биринчи ойлик ҳисоботлар.

# III БОБ. МОДДИЙ ВА НОМОДДИЙ АКТИВЛАР ҲИСОБИГА ОИД ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР

## 3.1. Товар-моддий захиралар (БҲХС 2) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси

Молиявий ҳисобот халқаро стандартлари Қўмитаси (Фонди) томонидан ишлаб чиқилган «Товар -моддий захиралар» (БҲХС 2) номли стандарт дастлабки стандартлардан бири бўлиб (1975 йилда), ушбу қайта ишланган станддарт 2005 йилнинг1 январи ёки ундан кейинги йиллик даврларучун қўлланилиши тавсия этилган. «Товар-моддий захиралар» (БҲХС 2)стандарт товар-моддий захираларнинг қийматини аниқлаш ва кейинчалик харажатларни, шу жумладан соф сотиш баҳосига ўчиришни аниқлаш учун стандартлар ва талабларни белгилайди. Ушбу стандарт шунингдек инвентаризатция харажатларини ҳисоблашда ишлатилиши мумкин бўлган ишлаб чиқариш харажатларини баҳолаш ва таҳлил қилиш усуллари тўғрисида маълумотни очиб беради.

Қуйида мазкур стандартнинг мақсади ва унинг қўллаш доираси ҳамда унда келтирилган қоидалар ҳақида стандартда келтирилган маълумотлар асосида қуйида тўхталиб ўтилади.

| | |
|---|---|
| *Стандартнинг мақсади* | *Ушбу Стандартнинг мақсади товар-моддий захираларни (ТМЗларни) ҳисобга олиш тартибини белгилашдан иборатдир. ТМЗларни ҳисобга олишда асосий масала бўлиб, ТМЗларнинг таннархи қандай суммада актив сифатида тан олиниши ва улар билан боғлиқ бўлган даромадлар келгуси даврларда тан олингунча ҳисобга олиниши кераклиги ҳисобланади. Ушбу Стандарт таннарх ва унинг кейинчалик харажат сифатида тан олиниши, шу жумладан унинг ҳар қандай соф сотиш қийматигача камайтирилиши бўйича кўрсатмаларни беради.* |

Шунингдек, товар-моддий захираларнинг таннархини аниқлашда қўлланиладиган таннархни ҳисоблаш формулалари бўйича кўрсатмаларни келтиради.

*Қўллаш доираси*

Стандарт, қуйидагилардан ташқари, барча товар-моддий захираларга нисбатан қўлланилади:

қурилиш шартномалари, шу жумладан улар билан бевосита боғлиқ бўлган хизмат шартномалари остида келиб чиқадиган тугалланмаган ишлаб чиқариш (БҲХС 11 "*Қурилиш Шартномалари*");

молиявий инструментлар (БҲХС 32 "*Молиявий Инструментлар: Тақдим этиш*" ва МҲҲС 9 "*Молиявий Инструментлар*");

қишлоқ хўжалиги фаолиятига тегишли биологик активлар ва йиғим жараёнидаги қишлоқ хўжалиги ҳосиллари (БҲХС 41 "*Қишлоқ хўжалиги*").

«Товар -моддий захиралар» (БҲХС 2) номли стандартқуйидагилар эгалигидаги товар-моддий захираларга нисбатан қўлланилмайди:

қишлоқ ва ўрмон хўжаликлари маҳсулотларини ишлаб чиқарувчилар, йиғимдан сўнгги қишлоқ хўжалиги ҳосиллари, фойдали қазилмалар ва қазилма маҳсулотлари, агар улар шу соҳаларда ўрнатилган илғор амалиётларга мувофиқ соф сотиш қиймати бўйича баҳоланадиган бўлса. Агар бундай ТМЗлар соф сотиш қиймати бўйича баҳоланадиган бўлса, ушбу қийматдаги ўзгаришлар шу ўзгариш рўй берган даврдаги фойда ёки зарарида тан олинади.

ўз ТМЗларини сотиш харажатлари чегирилгандаги ҳаққоний қиймат бўйича баҳолайдиган, товарларни сотувчи брокер-трейдерлари. Бундай ТМЗлар сотиш харажатлари чегирилгандаги ҳаққоний қиймат бўйича ҳисобга олинганида, сотиш харажатлари чегирилгандаги ҳаққоний қийматдаги ўзгаришлар ўзгариш рўй берган даврдаги фойда ёки зарарда тан олинади.

бандда изоҳланган товар-моддий захиралар ишлаб чиқаришнинг маълум бир босқичларида соф сотиш қиймати бўйича ҳисобга олинади. Бу,

масалан, қишлоқ хўжалигида дон маҳсулотлари йиғиб олингандан кейин, ёки фойдали қазилмалар қазиб олингандан кейин уларнинг сотилиши форвард шартномаси ёки давлат кафолати остида кафолатланганида, ёки улар бўйича фаол бозор мавжуд бўлганида ва сотилмаслик риски сезиларсиз даражада кам бўлганида юз беради. Бундай ТМЗларга нисбатан мазкур Стандартнинг фақатгина баҳолаш бўйича талаблари қўлланилмайди.

*Брокер-трейдерлар* – бу ўз ҳисобидан ёки бошқа томонлар номидан товарларни сотиб олувчи ёки сотувчи шахслардир. ТМЗлар асосан, яқин келажакда сотиш ва нархлардаги ўзгаришлардан фойда олиш ёки брокер-трейдерларнинг маржаси ҳисобига фойда кўриш мақсадида сотиб олинади. Агар ушбу товар-моддий захиралар сотиш харажатлари чегирилгандаги ҳаққоний қиймат бўйича баҳоланадиган бўлса, уларга нисбатан ушбу Стандартнинг фақат баҳолаш бўйича талаблари қўлланилмайди.

«Товар -моддий захиралар» (БҲХС 2) номли стандартда қуйидаги белгиланган маънодаги атамалардан фойдаланилади:

*Товар-моддий захиралар* – бу қуйидаги активлардир:

одатдаги фаолият доирасида сотиш учун мўлжалланган ;

бундай сотув учун ишлаб чиқариш жараёнида бўлган; ёки

ишлаб чиқариш жараёнида ёки хизматлар кўрсатилишида фойдаланилиши кўзланган хом ашё ва материаллар кўринишидаги активлар.

*Соф сотиш қиймати* - бу одатдаги фаолият давомида ишлаб чиқаришни охирига етказиш бўйича харажатлар ва сотишни амалга ошириш учун зарур бўлган ва тахминий баҳоланган харажатлар чегириб ташланган сотиш баҳосидир.

*Ҳаққоний қиймат* - бу баҳолаш санасида бозор иштирокчилари ўртасидаги одатдаги операцияда активни сотишда олиниши мумкин бўлган ёки мажбуриятни ўтказишда тўланиши мумкин бўлган нархдир (МҲХС 13 “*Ҳаққоний қийматни баҳолаш”* )

Соф сотиш қиймати тушунчаси тадбиркорлик субъектининг одатдаги фаолияти давомида товар-моддий захирани сотишдан олиниши

мўлжалланган соф суммани англатади. Ҳаққоний қиймат – баҳолаш санасида, ТМЗни худди шундай ТМЗ сотиладиган асосий бозорда (ёки энг катта манфаат келтирадиган бозорда) сотиш бўйича бозор иштирокчилари ўртасидаги одатдаги операция амалга оширилиши мумкин бўлган баҳони акс эттиради. Биринчиси - тадбиркорлик субъектига хос қиймат; иккинчиси эса йўқ. Товар-моддий захираларнинг соф сотиш қиймати уларнинг сотиш харажатлари чегирилгандаги ҳаққоний қийматига тенг бўлмаслиги мумкин.

Товар-моддий захиралар сотиб олинган ва қайта сотиш учун мўлжалланган товарларни қамраб олади, масалан чакана савдо ташкилоти томонидан сотиб олинган ва қайта сотиш учун сақланадиган товарлар, ёки қайта сотиш учун мўлжалланган ер ва бошқа мулклар. Товар-моддий захиралар жумласига, шунингдек, тадбиркорлик субъекти томонидан ишлаб чиқарилган тайёр маҳсулот, ёки тугалланмаган ишлаб чиқариш ҳамда ишлаб чиқариш жараёнида ишлатиш учун мўлжалланган хом ашё ва материаллар киради. Хизмат кўрсатиш ташкилотлари учун товар-моддий захираларига, 19 бандда изоҳланганидек, хизмат кўрсатиш бўйича харажатлар ҳам, улар билан боғлиқ бўлган даромадлар ҳалигача тан олинмаган бўлсада, киради (БҲХС 18 “*Одатдаги фаолиятдан олинадиган даромад”*).

Товар-моддий захиралари таннархи ёки соф сотиш қийматидан қайси бири камроқ бўлса, ўша бўйича баҳоланиши лозим.

*Товар-моддий захиралар таннархи*

Товар-моддий захиралар таннархига ТМЗларни сотиб олиш, қайта ишлаш ва уларни ҳозирги пайтдаги жойлашиши ҳамда ҳолатига келтириш учун амалга оширилган бошқа жами харажатлар киритилиши лозим.

*Сотиб олиш харажатлари*

Товар-моддий захиранинг сотиб олиш харажатларига харид нархи, импорт божлари ва бошқа солиқлар (солиқ идоралари томонидан тадбиркорлик субъектига кейинчалик қайтариладиганлардан ташқари), ташиш, ортиш-тушириш ҳамда тайёр маҳсулотлар, материаллар ва хизматларни сотиб олиш билан бевосита боғлиқ бошқа жами харажатлар

киради. Савдо чегирмалари, қоплаб беришлар ва шу кабилар сотиб олиш харажатларидан чегирилиб ташланиши лозим.

*Қайта ишлаш харажатлари*

Товар-моддий захираларни қайта ишлаш харажатларига маҳсулотни ишлаб чиқариш билан бевосита боғлиқ харажатлар, масалан бевосита меҳнат харажатлари, киради. Уларга, шунингдек, материалларни тайёр маҳсулотга айлантиришда амалга ошириладиган ва систематик тарзда тақсимланадиган доимий ва ўзгарувчан устама харажатлар ҳам киради. Доимий ишлаб чиқариш устама харажатлари - бу ишлаб чиқариш ҳажмидан қатъий назар нисбатан доимий бўлиб қоладиган билвосита ишлаб чиқариш харажатларидир, масалан ишлаб чиқариш бинолари ва ускуналарининг эскириши ва уларни сақлаш харажатлари ҳамда ишлаб чиқаришни бошқариш харажатлари. Ўзгарувчан ишлаб чиқариш устама харажатлари бу ишлаб чиқариш ҳажмига тўғридан-тўғри ёки деярли тўғридан-тўғри боғлиқликда ўзгарадиган билвосита ишлаб чиқариш харажатларидир, масалан билвосита материаллар ва билвосита меҳнат харажатлари.

Доимий ишлаб чиқариш устама харажатларининг қайта ишлаш таннархига олиб борилиши ишлаб чиқариш объектларининг нормал қувватига қараб белгиланади. Нормал қувват - бу бир нечта давр ёки мавсумлар давомида нормал шароитда, режалаштирилган таъмирлаш натижасидаги ишлаб чиқариш ҳажмдаги йўқотишларни ҳисобга олган ҳолда, ўртача эришилиши кутилган ишлаб чиқариш ҳажмидир. Нормал қувват сифатида ҳақиқий ишлаб чиқариш ҳажмини олиш мумкин, агар у нормал қувватга тахминан тенг бўлса. Ишлаб чиқариладиган маҳсулот бирлиги таннархига киритиладиган доимий устама харажатларнинг суммаси ишлаб чиқаришнинг пасайиши ёки тўхташи натижасида ошмайди. Таннархга киритилмаган устама харажатлари улар келиб чиққан даврда харажатлар сифатида тан олинади. Ишлаб чиқариш даражаси ҳаддан ташқари юқори бўлган даврларда, ишлаб чиқариладиган маҳсулот бирлигига тўғри келадиган доимий устама харажатлар камаяди, ва, бунинг натижасида, товар-моддий

захиралар таннархдан юқори баҳоланмайди. Ўзгарувчан ишлаб чиқариш устама харажатлари ишлаб чиқариш қувватларидан ҳақиқатда фойдаланишга қараб ишлаб чиқариладиган маҳсулот бирлиги таннархига олиб борилади.

Ишлаб чиқариш жараёни натижасида бир вақтнинг ўзида бирдан ортиқ маҳсулот ишлаб чиқарилиши мумкин. Бундай ҳолат, масалан, биргаликда ишлаб чиқариладиган маҳсулотлар ёки асосий ва қўшимча маҳсулот ишлаб чиқарилишида юзага келиши мумкин. Агар ҳар бир маҳсулотнинг қайта ишлаш харажатларини алоҳида аниқлаш имкони бўлмаса, бу харажатлар маҳсулотлар ўртасида мутаносиб ва изчил равишда тақсимланади. Тақсимотни, масалан, ҳар бир маҳсулотнинг умумий сотиш қийматидаги улуши асосида, маҳсулотларни алоҳида ажратиш мумкин бўлган ишлаб чиқариш жараёни босқичида ёки ишлаб чиқариш тугалланганида амалга ошириш мумкин. Кўпгина қўшимча маҳсулотлар, ўз хусусиятларига кўра, муҳим даражада бўлмайди. Бундай ҳолларда, улар кўпинча соф сотиш қиймати бўйича баҳоланади, ва бу қиймат асосий маҳсулот таннархидан чегирилиб ташланади. Бунинг натижасида, асосий маҳсулотнинг баланс қиймати унинг таннархидан сезиларли даражада фарқ қилмайди.

*Бошқа харажатлар*

Бошқа харажатлар ТМЗлар таннархига, фақатгина ТМЗларни ҳозирги пайтдаги жойлашиши ва ҳолатига келтириш учун сарфланган харажатлар ҳажмидагина, киритилади. Масалан, но-ишлаб чиқариш устама харажатлари ёки махсус мижозлар учун маҳсулотларни ясаш харажатларини товар-моддий захиралар таннархига киритиш ўринли бўлиши мумкин.

Товар-моддий захиралар таннархига киритилмайдиган ва улар келиб чиққан давр харажатлари сифатида тан олинадиган харажатлар мисолига қуйидагилар киради:

меъёридан ташқари сарфланган хом ашё, меҳнат ва бошқа ишлаб чиқариш харажатлари суммаси;

сақлаш харажатлари, агар бу харажатлар ишлаб чиқариш жараёнининг кейинги босқичлари учун талаб этилмаса;

товар-моддий захираларни хозирги пайтдаги жойлашиши ва ҳолатига келтириш билан боғлиқ бўлмаган маъмурий устама харажатлар;

сотиш харажатлари.

БҲХС 23 “*Қарзлар бўйича харажатлар”* олинган қарзлар бўйича харажатлар товар-моддий захиралар таннархига киритиладиган камдан-кам ҳолларини белгилайди.

Тадбиркорлик субъекти товар-моддий захираларни тўлов муддатини узайтириб тўлаш шартларида сотиб олиши мумкин. Агар бундай келишув амалда молиялаштириш элементини ўз ичига олса, бу элемент, масалан, одатдаги шартларда кредитга сотиб олиш нархи ва тўлов суммаси орасидаги фарқ, ушбу молиялаштириш даврида фоиз харажатлари сифатида тан олиниши шарт.

*Хизмат кўрсатувчи ташкилотларда товар-моддий захираларнинг таннархи*

Хизмат кўрсатувчи ташкилотлар товар-моддий захираларга эга бўлганида, улар бу ТМЗларни ишлаб чиқариш харажатлари суммасида баҳолайдилар. Бу харажатлар, асосан, хизмат кўрсатишда бевосита банд бўлган ходимлар, шу жумладан уларни назорат қиладиган ходимлар билан боғлиқ бўлган мехнат ҳақи ва бошқа харажатлар, ҳамда тегишли устама харажатлардан ташкил топади. Хизматларни сотишда банд бўлган ва умумий маъмурий ходимларга тегишли бўлган мехнат ҳақи ва бошқа харажатлари таннархга киритилмайди,ва улар келиб чиққан даврнинг харажатлари сифатида тан олинади. Аксарият ҳолларда, хизмат кўрсатувчи ташкилотларнинг ТМЗлари таннархига улар томонидан хизмат нархига киритиладиган фойда меъёри ёки тақсимланмайдиган устама харажатлар киритилмайди.

*Биологик активлардан олинган қишлоқ хўжалиги маҳсулотларининг таннархи*

БҲХС 41 “*Қишлоқ хўжалиги”*га асосан тадбиркорлик субъекти ўзининг биологик активларидан йиғиб олган қишлоқ хўжалиги маҳсулотларини ўз

ичига оладиган товар-моддий захиралари, уларнидастлабки тан олишда йиғим пайтидаги сотиш харажатлари чегирилгандаги ҳаққоний қиймати бўйича баҳоланади. Бу ўша санадаги товар-моддий захираларнинг, мазкур стандарт қўлланилиши мақсадидаги, таннархидир.

*Таннархни баҳолаш усуллари*

ТМЗлар таннархини баҳолаш учун, қулайлик мақсадида, меъёрий харажатлар бўйича таннархни ҳисоблаш усули ёки чакана усули каби усуллардан фойдаланиш мумкин, агарда уларни қўллаш натижалари тахминан таннархга тенг бўлса. Меъёрий харажатларда хом ашё ва материаллар, ишчи кучи, самарадорлик ва қувватдан фойдаланишнинг нормал даражаси ҳисобга олинади. Меъёрлардоимий тарзда таҳлил қилиб турилади, ва, зарур ҳолларда жорий шарт-шароитларга қараб қайта кўриб чиқилади.

Чакана усули кўпинча чакана савдо соҳасида кўп сонли, тез-тез ўзгариб турувчи, ва бир хил фойда олиб келадиган шундай ТМЗларни баҳолаш учун фойдаланиладики, улар таннархини ҳисоблаш учун бошқа усулларни қўллашни амалий иложи бўлмайди. Товар-моддий захиранинг таннархи ушбу ТМЗнинг сотиш қийматини ялпи фойданинг тегишли фоизига камайтириш йўли билан аниқланади. Қўлланиладиган фоизни аниқлашда, қиймати дастлабки сотиш нархидан камайтирилган товар-моддий захиралари ҳисобга олинади. Кўпинча ҳамма чакана савдо бўлимлари бўйича ўртача фоиз қўлланилади.

*Таннархни аниқлаш формулалари*

Одатда бир-бирини ўрнини босмайдиган (бир-бирини алмаштира олмайдиган) ТМЗлар моддаларининг ҳамда махсус лойиҳалар учун ишлаб чиқарилган ва ажратилган товарлар ва хизматларнинг таннархи уларга тегишли алоҳида харажатларнинг махсус аниқланиши йўли билан баҳоланади.

Таннархни махсус аниқланиши деганда алоҳида харажатларнинг товар-моддий захираларнинг алоҳида аниқланган моддаларига олиб борилиши

тушунилади. Бу махсус лойиҳа учун ажратилган ТМЗларни ҳисобга олишда, улар сотиб олинган ёки ишлаб чиқарилган бўлишидан қатъий назар, тўғри ёндашув ҳисобланади.Аммо, кўп миқдордаги, одатда бир-бирини ўрнини босадиган ТМЗлар моддалари мавжуд бўлганида, харажатларнинг махсус аниқланиши ноўрин ҳисобланади. Бундай ҳолларда, фойда ёки зарар шаклланишида олдиндан белгиланган натижаларга эришиш мақсадида товар-моддий захираларда қоладиган моддаларни танлаш усулини қўллаш мумкин.

Товар-моддий захиралар таннархи биринчи-кирим, биринчи-чиқим (ФИФО) усули ёки ўртача тортилган қиймат формуласи орқали аниқланиши лозим. Тадбиркорлик субъекти, унинг учун бир хил хусусиятга эга бўлган ва бир хил тарзда фойдаланиладиган барча товар-моддий захиралар бўйича бир хил таннархни аниқлаш формуласидан фойдаланиши шарт. Ҳар хил хусусиятга эга бўлган ва ҳар хил йўналишда ишлатиладиган товар-моддий захиралар учун таннархни аниқлаш ҳар хил формулаларидан фойдаланиш мумкин.

Масалан, товар-моддий захиралардан битта операцион сегментида фойдаланиш тарзи тадбиркорлик субъектининг бошқа операцион сегментида шу турдаги товар-моддий захиралардан фойдаланиш тарзидан фарқланиши мумкин. Аммо, товар-моддий захираларнинг географик жойлашувидаги (ёки солиқ қоидаларига нисбатан) фарқ ўз-ўзидан ҳар хил таннарх формулаларидан фойдаланишга асос бўла олмайди.

ФИФО формуласи шуни назарда тутадики, биринчи сотиб олинган ёки ишлаб чиқарилган товар-моддий захиралар биринчи бўлиб сотилади, ва ўз навбатида, давр охирига бўлган захирадаги моддалар энг охирги сотиб олинган ва ишлаб чиқарилган бўлади. Ўртача тортилган таннарх формуласида, ҳар бир модданинг таннархи, худди шундай моддаларнинг давр бошига бўлган таннархи билан давр давомида сотиб олинган ёки ишлаб чиқарилган худди шундай моддалар таннархининг тортилган ўртача қиймати бўйича аниқланади. Тадбиркорлик субъектининг шарт-шароитларидан келиб

чиқиб, ўртача қиймат даврий асосда ёки ҳар бир қўшимча партия олиниши билан ҳисобланиши мумкин.

*Соф сотиш қиймати*

Товар-моддий захираларнинг таннархи агар ушбу захиралар шикастланган, ёҳуд бутунлай ёки қисман эскирган, ёки уларнинг сотиш нархлари камайган бўлса, қопланмаслиги мумкин. Товар-моддий захираларнинг таннархи, шунингдек, ишлаб чиқаришни охирига етказиш бўйичабаҳоланган харажатлар ёки сотувни амалга ошириш бўйича баҳоланган харажатлар ошган тақдирда ҳам қопланмаслиги мумкин. Товар-моддий захиралар қийматини таннархдан паст бўлган соф сотиш қийматигача камайтириш амалиёти шундай нуқтаи назар билан тўғри келадики, бунда активлар уларнинг сотилиши ёки фойдаланишидан олиниши кутилаётган суммадан ошмаган қийматда ҳисобга олиниши зарур.

Одатда товар-моддий захиралар моддама-модда соф сотиш қийматигача камайтирилади. Аммо айрим ҳолларда, бир хил ёки ўзаро боғлиқ моддаларни гуруҳлаштириш ўринли бўлиши мумкин. Бу товар-моддий захираларнинг бир хил мақсадда ёки бир хил якуний истеъмолчилар учун ишлаб чиқариладиган, бир хил географик ҳудудда ишлаб чиқариладиган ва сотиладиган маҳсулот тури билан боғлиқ бўлган, ҳамда ушбу маҳсулот турига кирадиган бошқа моддалардан амалда алоҳида баҳолана олмайдиган моддаларига тегишли бўлиши мумкин. Товар-моддий захираларнинг таннархини, уларнинг таснифланиши, масалан, тайёр маҳсулотлар ёки маълум бир оператив сегментдаги барча товар-моддий захиралар, асосида камайтириш нотўғридир. Хизмат кўрсатувчи ташкилотлар одатда алоҳида сотиш нархи белгиланадиган ҳар бир хизмат бўйича харажатларни тўплайдилар. Шу туфайли, ҳар бир бундай хизматга алоҳида модда сифатида қаралади.

Соф сотиш қийматининг баҳоланиши сотилиши кутилаётган товар-моддий захираларнинг суммаси баҳоланган пайтида мавжуд бўлган энг ишончли далилларга асосланади. Бундай баҳолашда, давр тугашидан кейин

рўй берадиган ҳодисалар билан бевосита боғлиқ бўлган нархнинг ёки таннархнинг ўзгаришлари ҳисобга олинади, агар бундай ҳодисалар давр охирига мавжуд бўлган шарт-шароитларни тасдиқласа.

Соф сотиш қийматининг баҳоланиши, шунингдек, ушбу товар-моддий захирани сақлашдан мақсадни ҳам инобатга олади. Масалан, қатъий белгиланган нархлар бўйича товарларни сотиш ёки хизматларни кўрсатиш бўйича шартномаларни бажариш учун мўлжалланган товар-моддий захиралар ҳажмининг соф сотиш қиймати шартнома нархига асосланади. Агар сотиш бўйича шартномаларда кўзда тутилган товар-моддий захираларининг миқдори сақланаётган ТМЗлар миқдоридан кам бўлса, ошиқча қисмнинг соф сотиш қиймати умумий сотиш нархларига асосланади. Сақланаётган ТМЗлар миқдоридан ошиқча миқдорни кўзда тутган, товарларни қатъий белгиланган нархда сотиш бўйича шартномалар ёки қатъий белгиланган нархда харид қилиш бўйича шартномалар резервларнинг тан олинишига олиб келиши мумкин. Бундай резервлар БҲХС 37 “*Резервлар, шартли мажбуриятлар ва шартли активлар”*га мувофиқ ҳисобга олиниши керак.

Ишлаб чиқаришда фойдаланиш учун мўлжалланган хом ашё ва бошқа материаллар таннархдан паст қийматда ҳисобга олинмайди, агарда уларнинг қиймати киритилган тайёр маҳсулот таннарх ёки ундан юқорироқ нархда сотилиши кутилса. Аммо, хом ашё нархининг камайиши тайёр маҳсулотнинг таннархи соф сотиш қийматидан ошганлигини кўрсатса, хом ашё қиймати соф сотиш қийматигача камайтирилиши лозим. Бундай ҳолларда, хом ашёларнинг ўрнини қоплаш қиймати уларнинг соф сотиш қийматининг мавжуд бўлган энг афзал ўлчови бўлиши мумкин.

Соф сотиш қийматини қайтадан баҳолаш кейинги ҳар бир даврда амалга оширилади. Агар товар-моддий захираларнинг қийматини таннархга нисбатан камайтирилишга сабаб бўлган дастлабки шарт-шароитлар эндиликда мавжуд бўлмаганида, ёки иқтисодий шароитларнинг ўзгариши натижасида соф сотиш қийматининг ошганлигига аниқ далиллар мавжуд

бўлганида, камайтириш суммаси шундай тарзда қайта тикланадики (яъни қайта тиклаш суммаси дастлабки камайтириш суммаси билан чекланади), бунда янги баланс қиймати таннарх билан ўзгарган соф сотиш қийматидан қайси бири камроқ бўлса, ўша қийматга тенг бўлади. Ушбу ҳолат юзага келиши мумкин, масалан, қачонки соф сотиш қиймати пасайгани туфайли соф сотиш қийматида ҳисобга олинган товар-моддий захираси кейинги даврда ҳам сақланиб турган бўлса ва унинг сотиш нархи ошса.

*Харажат сифатида тан олиш*

Товар-моддий захиралар сотилганида, ушбу захираларнинг баланс қиймати харажат сифатида, улар билан боғлиқ бўлган даромад тан олинадиган даврда, тан олиниши лозим. Ҳар қандай товар-моддий захирани соф сотиш қийматигача камайтириш суммаси ва захиралар бўйича йўқотишлар ушбу камайтириш ёки йўқотиш рўй берган даврда харажат сифатида тан олиниши лозим. Соф сотиш қийматининг ошиши натижасида келиб чиқадиган товар-моддий захираларини камайтиришнинг ҳар қандай қайта тикланиши суммаси, харажат бўлиб тан олинган ТМЗлар суммасининг камайиши сифатида бундай қайта тиклаш рўй берган даврда тан олиниши лозим.

Баъзи товар-моддий захираларнинг қиймати бошқа активлар ҳисобварақларига олиб борилиши мумкин, масалан, ўз кучи билан қурилган асосий воситанинг таркибий қисми сифатида. Бундай усул билан бошқа активларга киритилган товар-моддий захиранинг қиймати, ушбу активдан фойдаланиш муддати давомида харажат сифатида тан олинади.

*Стандартда очиб берилиши лозим бўлган маълумотлар:*

товар-моддий захираларни баҳолаш учун қабул қилинган ҳисоб сиёсатлари, жумладан, қўлланилган таннархни аниқлаш формуласи;

товар-моддий захираларнинг жами баланс қиймати ва тадбиркорлик субъекти учун ўринли таснифланган ТМЗлар туркумларининг баланс қиймати;

сотиш харажатлари чегирилгандаги ҳаққоний қийматда ҳисобга олинган ТМЗларнинг баланс қиймати;

ҳисобот даври давомида харажат сифатида тан олинган товар-моддий захиралар суммаси;

ҳисобот даврида харажат сифатида тан олинган товар-моддий захиралар қийматини ҳар қандай камайтириш суммаси;

ҳисобот даврида харажат бўлиб тан олинган ТМЗлар суммасининг камайиши сифатида тан олинган камайтирилишнинг ҳар қандай қайта тикланиш суммаси;

товар-моддий захиралар камайтирилишининг қайта тикланишига олиб келган шарт-шароитлар ва ҳодисалар; ва

мажбуриятлар бўйича кафиллик сифатидаги товар-моддий захираларнинг баланс қиймати.

Товар-моддий захираларнинг таснифланган ҳар хил туркумларининг баланс қийматлари ва ушбу активлардаги ўзгаришлар кўлами тўғрисидаги маълумотлар молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчилар учун фойдалидир. Товар-моддий захираларнинг одатдаги туркумларига товарлар, хом ашё, материаллар, тугалланмаган ишлаб чиқариш ва тайёр маҳсулотлар киради. Хизмат кўрсатувчи ташкилотнинг товар-моддий захиралари тугалланмаган иш сифатида таърифланиши мумкин.

Давр мобайнида харажат сифатида тан олинган товар-моддий захираларнинг суммаси, у кўп ҳолларда сотиш таннархи деб юритилади, ҳозирги пайтда сотилган ТМЗнинг баҳоланишига олдин киритилган харажатлардан, тақсимланмаган ишлаб чиқариш устама харажатларидан ва товар-моддий захираларнинг ишлаб чиқариш харажатларининг меъёридан ортиқ суммаси каби харажатлардан ташкил топади. Тадбиркорлик субъектининг шарт-шароитлари, маҳсулотни тарқатиш бўйича харажатлар каби бошқа суммаларни ҳам қўшишни тақозо этиши мумкин.Айрим тадбиркорлик субъектлари ТМЗларнинг давр давомида харажат сифатида тан олинадиган таннархидан ташқари суммалар очиб берилишига олиб келадиган

фойда ёки зарарни акс эттириш шаклини қабул қиладилар. Ушбу шакл бўйича, тадбиркорлик субъекти харажатларнинг хусусиятига асосланган таснифдан фойдаланган ҳолда, харажатлар таҳлилини тақдим этади. Бундай ҳолларда тадбиркорлик субъекти харажат сифатида тан олинган хом ашё ва материаллар, меҳнат ҳақи ва бошқа харажатларни ва шу билан биргаликда давр мобайнида товар-моддий захираларнинг соф ўзгариши суммасини очиб беради.

*ТМЗ стандартини амалий жихатлари:*

*1-вазият:*Компания харидорга келгусида 100 та товарнини 1 та товар учун (ҚҚСни ҳисобга олмаган ҳолда) 25 $да сотиб олишга шартнома тузди. Ушбу нарх 2 ой учун қайд этилди. Биринчи ойнинг охирида нефтнинг бозор нархи 1 товар учун 30 $гача ошди (адолатли нарх 30 $ни ташкил қилади). Ўша вақтда компания 100 товарни кўрсатилган нарх бўйича сотиб олади, чунки нефтни сотиб олиш вақтини кейинги чўзишда у шунчаки шартнома мажбуриятларини ўз вақтида бажаришга улгурмайди. Харид қилинган нефтни сотиш билан боғлиқ бошқа харажатлар компанияда мавжуд эмас.

*БҲХС талаблари бўйича 100 та товарни сотиб олинганидан кейин уларнинг компания балансидаги умумий баҳосини аниқлаш талаб этилади. Қуйида ушбу вазиятнинг ечими келтириб ўтилади:*

БҲХС 2 нинг 9-бандига мувофиқ захиралар қуйидаги иккита катталикдан энг кичиги бўйичабаҳоланади:таннарх ёки сотилиш мумкин бўлган соф қиймат.

Мос равишда, ушбу кўрсаткичларниқуйидаги вазифа бўйичааниқлаймиз:

- сотиб олиш таннархи – 1 та товар учун 30 $;

- сотилиш мумкин бўлган соф қиймат – 1 товаручун 25 $.

Ушбу катталиклардан энг кичиги бўйичабаҳолаш қоидасига амал қилган ҳолда нефтнинг қиймати қуйидагини ташкил қилади:

Товарнинг қиймати = 100 * 25 $= 2 500 $.

*2-вазият:*Товарларнинг харид қиймати 1 донаучун 20 $да 100 дона

учун 2000 $ниташкил қилди. Компанияга товарлар партиясини етказиб бериш харажатлари 500 $ни ташкил қилди. Товарлар билан таъминлашхаражатлари ҳам 500 $ тенг. Корхонада товарни қадоқлаш операцияси 1донаучун 1 шартли бирлик нархдаамалга оширилади. Бунда сотиб олинган товар100 фоиз қадоқланиши керак.

Компаниянинг прайс-варағида кўрсатилишича, товарни чаканалаб харид қилишдаунингнархи 1донаучун 33 $ни, майда улгуржи (5 донадан кўп) харид қилишда – 1донаучун 31$ни, йирик улгуржи (10донадан кўп) харид қилишда – 1донаучун 28$ниташкил қилади. Компания статистикасиқуйидагилардан далолат бериб турибди:товарнинг 40 фоизи чаканалаб, 40 фоизи майда улгуржи, 20 фоизи йирик улгуржисотилади.

*1дона товарнинг бухгалтерия балансидаги баҳосини аниқлаш талаб этилади, бунинг ечими қуйида кўрсатиб берилди.*

Товарларни харид қилиштаннархи – 1донаучун 30 $. = 20 $.+ 5 $.+ 5 $.

Товарни қайта ишлаш таннархи – 1донаучун 1 $.

Сотилиш мумкин бўлган соф қиймат = 28 – 1 = 1донаучун 27 $.

*Демак, товар партияси 1донаучун 27 $ бўйичабаҳоланиши керак, чунки сотилиш нархи харид қилиш таннархиданпаст.*

## 3.2. Асосий воситалар (БҲХС 16) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси

Молиявий ҳисобот халқаро стандартлари Қўмитаси (Фонди) томонидан ишлаб чиқилган «Асосий воситалар» (БҲХС 16) номли стандарт2005 йилнинг1 январидан ёки ундан сўнг бошланадиганйиллик даврлар учун қўлланилади ва у (1998 йилда чоп этилган) БҲХС16 “Асосий воситалар” ни ўрнини эгаллайди. Ушбу стандарт компаниянинг асосий воситаларга қўйган инвеститсиялари, шунингдек ушбу инвеститсиялар таркибидаги ўзгаришлар тўғрисида ишончли ва тўлиқ маълумотни олиш учун бухгалтерия ҳисоби ва асосий воситаларнинг балансида акс эттиришни таъминлайди. Ушбу стандартга мувофиқ асосий воситаларни ҳисобга олишнинг асосий ўзига хос

хусусиятлари бу компаниянинг активларини тан олиш, уларнинг баланс қийматини ҳисоблаш, шунингдек, қадрсизланиш натижасида келиб чиққан амортизатция ва қадрсизланишларни ҳисоблашдир.

Қуйида мазкур стандартнинг мақсади ва унинг қўллаш доираси ҳамда унда келтирилган қоидалар ҳақида стандартда келтирилган маълумотлар асосида қуйида тўхталиб ўтилади.

| | |
|---|---|
| *Стандартнинг мақсади.* | *«Асосий воситалар» (БҲХС 16) номли стандартнинг мақсади молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчилар тадбиркорлик субъектининг асосий воситаларига қилган инвестицияларини ва бундай инвестициялардаги ўзгаришлар ҳақидаги маълумотларни тушуниши учун асосий воситаларни ҳисобга олиш тартибини белгилаб беришдан иборатдир.* |

Асосий воситаларни ҳисобга олишда асосий масалалар бўлиб активларни тан олиш, уларнинг баланс қийматини аниқлаш ва улар бўйича эскириш харажатларини ва қадрсизланиш бўйича зарарларни тан олиш ҳисобланади.

*Қўллаш доираси*

Ушбу Стандарт асосий воситаларни ҳисобга олишда қўлланилиши лозим, бироқ бошқа Стандартлар асосий воситаларни ўзгача ҳисобга олишни талаб этган ёки рухсат этган ҳоллари бундан мустасно.

Ушбу Стандарт қуйидагиларга нисбатан қўлланилмайди:

МҲХС 5 “Сотиш учун мўлжалланган узоқ муддатли активлар ва давом эттирилмайдиган фаолият” га асосан сотиш учун мўлжалланган деб таснифланадиган асосий воситалар;

қишлоқ хўжалиги фаолиятига тегишли биологик активлар *(БҲХС 41 “Қишлоқ Хўжалиги”);*

фойдали қазилмаларни қидириш ва аниқлашда ушбу фойдали қазилмаларнинг тан олиниши ва баҳоланиши *(МҲХС 6 "Фойдали қазилмаларни қидириш ва аниқлаш");*

нефть, табий газ ва шунга ўхшаш қайта тикланмайдиган ресурслар каби фойдали қазилмаларга ҳуқуқлар ва фойдали қазилмаларнинг заҳиралари.

Бироқ, ушбу Стандарт тегишли бандларда қайд қилинган активларни қазиб олиш ёки ишлатишда фойдаланиладиган асосий воситаларга нисбатан қўлланилади.

Бошқа Стандартлар асосий воситалар объектининг ушбу Стандартдаги ёндашувдан фарқ қиладиган ёндашув асосида тан олинишини талаб этиши мумкин. Масалан, БҲХС 17 "Ижара" тадбиркорлик субъектидан ижарага олинган асосий восита объектининг у билан боғлиқ бўлган рисклар ва мукофотлар бир томондан бошқа томонга ўтказилиши асосида тан олинишини талаб этади. Бироқ, бундай ҳолатларда ушбу активларни ҳисобга олишдаги бошқа жиҳатлар, шу жумладан эскиришни ҳисобга олиш, ушбу Стандартда белгиланган.

*Таърифлар*

*Баланс қиймати* – бу ҳар қандай жамғарилган эскириш ва йиғилган қадрсизланиш бўйича зарарлар чегириб ташланганидан сўнг активнинг тан олинадиган суммасидир.

*Таннарх* – бу активни унинг хариди ёки қурилиши пайтида сотиб олиш учун тўланган пул маблағи ёки пул маблағи эквивалентидаги қиймат ёки бошқа турдаги унинг эвазига берилган товоннинг ҳаққоний қиймати ёки, тегишли ҳолларда, бошқа БҲХСларнинг, масалан БҲХС 2 "Акцияга асосланган тўлов" нинг аниқ талабларига мувофиқ ушбу активнинг дастлабки тан олинишидаги қийматдир.

*Эскириш ҳисобланадиган қиймат* – бу активнинг тугатиш қиймати чегирилгандаги танннархи ёки таннарх ўрнига акс эттириладиган бошқа қийматдир.

*Эскириш* – бу активнинг эскириш ҳисобланадиган қийматини унинг фойдали хизмат муддати давомида систематик тарзда харажатларга олиб боришдир.

*Тадбиркорлик субъектига хос қиймат* - бу тадбиркорлик субъекти томонидан активдан давомий фойдаланишидан ва фойдали хизмат муддати охирида балансдан чиқаришдан ёки мажбурият сўндирилганида кутиладиган пул оқимларининг келтирилган қийматидир.

*Хаққоний қиймат* - бу баҳолаш санасида бозор иштирокчилари ўртасидаги одатдаги операцияда активни сотишда олиниши мумкин бўлган ёки мажбуриятни ўтказишда тўланиши мумкин бўлган нархдир. (МҲХС 13 “Ҳаққоний қийматни баҳолаш”).

*Қадрсизланиш бўйича зарар* - бу активнинг баланс қийматининг унинг қопланадиган қийматидан ошадиган қисмидир.

*Асосий воситалар* – қуйидагилар учун мўлжалланган моддий активлардир:

маҳсулотларни ишлаб чиқариш ёки етказиб бериш, ёки хизматларни кўрсатиш, ёки бошқа томонларга ижарага бериш, ёки маъмурий мақсадларда фойдаланиш учун мўлжаланган;

бир даврдан узоқроқ муддат давомида фойдаланилиши кутилган.

*Қопланадиган қиймат* – бу активнинг қуйидаги қийматларидан юқорироғи: сотиш харажатлари чегирилгандаги ҳаққоний қиймати ва унинг фойдаланишдаги қиймати.

*Активнинг тугатиш қиймати* - бу активнинг чиқиб кетиши бўйича баҳоланган ҳаражатлар чегирилган ҳолда, тадбиркорлик субъекти айни пайтда худди актив фойдали хизмат муддати охирида кутилган муддати ва ҳолатида бўлганидек активнинг чиқиб кетишидан оладиган баҳоланган қийматидир.

*Фойдали хизмат муддати бу:*

активнинг тадбиркорлик субъекти томонидан фойдаланиши учун яроқли бўлиши кутилган давр; ёки

тадбиркорлик субъекти томонидан активдан олиниши кутилган ишлаб чиқариш ҳажми (миқдори) ёки шунга ўхшаш бирликлар сони.

*Тан олиш*

Асосий воситалар объектининг таннархи фақатгина қуйидаги шартлар бажарилганда актив сифатида тан олинади:

тадбиркорлик субъекти томонидан асосий восита билан боғлиқ келгуси иқтисодий наф олиниши эҳтимоли мавжуд бўлса;

активнинг таннархи ишончли баҳолана олса.

Эҳтиёт қисмлар, ёрдамчи ва таъмирловчи жиҳозлар каби моддалар асосий воситалар таърифига мос келганида ушбу БҲХСга мувофиқ тан олинади. Акс ҳолларда бундай моддалартовар-моддий захиралар сифатида таснифланади.

«Асосий воситалар» (БҲХС 16) стандарт тан олиш учун ўлчов бирлигини, яъни асосий восита объекти нимадан ташкил топишини белгилаб бермайди. Шунинг учун, тадбиркорлик субъектининг ўзига хос шарт-шароитларида тан олиш мезонларини қўллаш учун мулоҳаза қилиш талаб этилади. Қолиплар, дастаклар ва муҳрлар каби алоҳида муҳим бўлмаган моддаларни бирлаштириш ва тан олиш мезонларини ушбу бирлаштирилган қийматга нисбатан қўллаш ўринли бўлиши мумкин.

Тадбиркорлик субъекти барча асосий воситалар билан боғлиқ харажатларни уларнинг келиб чиқиш пайтига қараб ушбу тан олиш мезонлари асосида баҳолайди. Бундай харажатлар ўз ичига асосий восита объектини сотиб олиш ёки қуриш билан боғлиқ бошланғич харажатларни, хамда асосий воситани кейинчалик кенгайтириш, қандайдир қисмини алмаштириш ёки унга техник хизмат кўрсатиш учун амалга оширилган харажатларни қамраб олади.

*Бошлангич харажатлар*

Асосий воситалар объектлари хавфсизлик ёки атроф-муҳитни муҳофаза қилиш мақсадларида сотиб олиниши мумкин. Бу каби асосий воситаларни сотиб олиш мавжуд бўлган қандайдир асосий восита объектидан олинадиган

келгуси иқтисодий нафни бевосита оширмасада, тадбиркорлик субъекти бошқа активларидан келгусида иқтисодий наф олиши учун зарур бўлиши мумкин. Бундай асосий воситалар объектлари актив сифатида тан олинади, чунки улар ёрдамида тадбиркорлик субъекти томонидан улар билан боғлиқ бўлган активлардан келгусида олинадиган иқтисодий наф бундай объектлар сотиб олинмаганида олинадиган нафдан кўра кўпроқ бўлади.

Масалан, кимёвий махсулотларни ишлаб чиқарувчи корхона хавфли кимёвий моддаларни ишлаб чиқариш ва сақлаш билан боғлиқ экологик талабларга риоя этиш мақсадида янги кимёвий моддалар билан ишлаш технологияларини жалб этиши мумкин; тегишли янги технологиялар актив сифатида тан олинади, чунки уларсиз тадбиркорлик субъекти кимёвий махсулотларни ишлаб чиқара ва сота олмайди. Бироқ, бундай актив ва у билан боғлиқ бўлган активларнинг баланс қиймати қадрсизланганлиги БҲХС 36 “Активларнинг қадрсизланиши” га мувофиқ текширилади.

Айрим компаниялар асосий воситалари таркибида ижтимоий объектлар мавжуд. Масалан, уй жойлар, боғча ва шу кабилар, ходимларни пулсиз кўринишда рағбатлантиришни ифодалайди ва натижада, ходимларга пуллик харажатларни камайишига сабаб бўлади.

*Кейинчалик қилинадиган харажатлар*

Тан олиш мезонларига кўра, тадбиркорлик субъекти асосий восита объектининг баланс қийматига объектнинг кундалик хизмат кўрсатиш билан боғлиқ харажатларини киритмайди. Бундай харажатлар келиб чиқиш пайтида фойда ёки зарар таркибида тан олинади. Кундалик хизмат кўрсатиш харажатлари асосан меҳнат ҳақи ва материаллардан ташкил топади, хамда ўз ичига майда эхтиёт қисмлар қийматини хам олиши мумкин. Бу каби харажатларнинг мақсади кўпинча асосий воситалар объектига “жорий хизмат кўрсатиш ва таъмирлаш” сифатида изоҳланади.

Айрим асосий воситалар объектларининг қисмлари мунтазам равишда алмаштирилиши талаб этилиши мумкин. Масалан, печнинг футеровкаси маълум ишлаш соатлари ўтганидан сўнг алмаштирилиши керак бўлиши

мумкин, самолётлардаги ўриндиклар ва ошхона каби асбоб-ускуналар самолётнинг фойдали хизмат муддати давомида бир неча марта алмаштирилиши мумкин.

Асосий воситаларнинг объектлари бинонинг ички деворларини алмаштириш каби алмаштиришларни камроқ такрорлаш ёки такрорланмайдиган қилиб алмаштириш мақсадида сотиб олиниши мумкин. Тан олиш мезонларига кўра, тадбиркорлик субъекти асосий воситанинг баланс қийматида унинг бир қисмини алмаштириш бўйича харажатларни ушбу харажатлар амалга оширилган пайтда тан олиши керак, агар бунда харажатлар тан олиш мезонларига мос келса. Алмаштирилган қисмларнинг баланс қиймати ушбу Стандартдаги ҳисобдан чиқариш қоидаларига мувофиқ ҳисобдан чиқарилади.

*1-мисол.*Компания 2011 йил 1 апрелда қиймати 342000 $. бўлган ускунани сотиб олди. Фойдали муддати 9 йил. Қолиқ қиймати йўқ. Бу ускунага компания тўғри чизиқли амортизация усулини қўллайди. Ҳар уч йилда ускунанинг айрим агрегатлари алмаштирилади. Бу агрегатлар қиймати 126000 $. ни ташкил қилади. Сотиб олгандан сўнг компания амортизация ҳисоблашда иккита алоҳида фойдали муддати турли бўлган компонентни ҳисобга олади: “А” компонент фойдали муддати 9 йил, қиймати 216000 ш.б. (342000-126000), “В” компонент фойдали муддати 3 йил, қиймати 126000 $. 1 апрель 2014 йилгача 3 йил давомида компания ҳар ойда 5500 $. (216000/9x1/12)+(126000/3x1/12) амортизация ҳисоблайди.

2014 йил 1 апрелда агрегат 133200 $ га алмаштирилди. Фойдали муддати ўзгармади. 2014 йил 1 апрелда компания “В” агрегатни тўла амортизация қилгани учун, 0 қийматда ҳисобдан чиқаради ва ўрнига қиймати 133200 $ бўлган янги “В” агрегатни асосий воситалари таркибига киритади. Ускунанинг янги баланс қиймати шу санага 277200 $ ни ташкил қилади (342000-5500 x 12 x 3 + 133200), шу жумладан, “А” компонент қиймати 144000 (277200-133200) $ га тенг. Келгуси 3 йил давомида (фойдали муддати

ўзгармаса) ҳисобланадиган амортизация суммаси 5700 $ ни ташкил қилади (144000/6x1/12+133200/3x1/12).

Асосий воситалар объектининг айрим қисмларини алмаштирилиши ёки алмаштирилмаслигидан қатъий назар, нуқсонлар пайдо бўлганлигини аниқлаш учун мунтазам равишда катта кўламдаги техник кўрикларини ўтказиш шу объектдан (масалан самолётдан) фойдаланишни давом этишнинг шартларидан бири бўлиши мумкин. Ҳар бир катта кўламдаги техник кўрик ўтказилганда, у бўйича харажатлар тан олиш мезонлари бажарилганда асосий воситалар объектининг баланс қийматида қисман алмаштириш сифатида тан олинади. Ҳар қандай олдинги техник кўрик бўйича харажатларнинг активнинг баланс қийматидаги қолдиғи (эхтиёт қисмлардан ташқари) ҳисобдан чиқарилади. Бундай ҳисобдан чиқариш олдинги текширув харажатлари объект сотиб олиниши ёки қурилиши пайтидаги операцияда тан олинганлиги ёки олинмаганлигидан қатъий назар амалга оширилади. Зарур бўлганда, объект сотиб олиниши ёки қурилиши пайтидаги баланс қийматига қўшилган техник кўрик харажатларини аниқлашда шу каби келгуси текширув харажатларнинг баҳоланган суммасидан фойдаланиш мумкин.

*2-мисол.* Компания 2011 йил 1 октябрда қиймати 900000 ш.б. бўлган саноат объектини қурди. Фойдали муддати 15 йил. Қолиқ қиймати йўқ. Бу бинога компания тўғри чизиқли амртизация усулини қўллайди. Ҳар икки йилда бинони техник кўрикдан ўтказиш керак, техник кўрик харажатлари 72000 ш.б. бино таннархига киритилган.

Компания амортизация ҳисоблашда иккита алоҳида фойдали муддати турли бўлган компонентни ҳисобга олади: “A” компонент фойдали муддати 15 йил, қиймати 82800 $. (90000-72000), “B” компонент фойдали муддати 2 йил, қиймати 72000 $. 1 октябрь 20x4 йилгача 2 йил давомида компания ҳар ойда 7600 $ (828000/15x1/12)+(72000/2x1/12) амортизация ҳисоблайди. Келгуси техник кўрикда харажат асосий восита таннархига киритилади.

*Актив тан олинганида уни баҳолаш*

Активни тан олиш мезонларига мос келадиган асосий восита объекти таннарх бўйича баҳоланиши лозим.

*Таннарх элементлари*

Асосий воситанинг таннархи қуйидагилардан ташкил топади:

савдо чегирмаларини ва имтиёзларини чегирган ҳолда, унинг харид нархи, жумладан импорт божлари ва сотиб олиш билан боғлиқ қопланмайдиган солиқлар.

активни ундан тадбиркорлик субъектининг раҳбарияти томонидан кўзланган ҳолда фойдаланиш учун зарур бўлган жой ва ҳолатига олиб келиш билан боғлиқ бевосита харажатлар.

тадбиркорлик субъектининг товар-моддий захиралар яратиш билан боғлиқ бўлмаган мақсадларда қандайдир объектни сотиб олиш ёки ундан қандайдир давр мобайнида фойдаланиш пайтида ўз зиммасига оладиган асосий восита объектини демонтаж ва йўқ қилиш хамда у эгаллаган ер участкасида табий ресурсларни қайта тиклаш харажатларининг бошланғич баҳоси активни демонтаж қилиш ва олиб ташлаш ҳамда у жойлашган майдондаги табиий ресурсларни қайта тиклаш билан боғлиқ харажатларнинг даслабки баҳоланиши, агар тадбиркорлик субъекти булар бўйича мажбуриятга актив сотиб олинганида ёки ундан маълум давр мобайнида товар-моддий қимматликларни ишлаб чиқариш билан боғлиқ бўлмаган мақсадларда фойдаланиш натижасида эга бўлса.

Қуйидагилар бевосита харажатларга мисоллардир:

асосий восита объектини барпо этиш (қуриш) ёки сотиб олиш натижасида бевосита ҳосил бўладиган ходимларга ҳақ тўлаш харажатлари (БҲХС 19 “Ходимларнинг даромадлари” да келтирилганидек);

жойни тайёрлаш харажатлари;

етказиб бериш ва ортиш-тушириш билан боғлиқ бошланғич харажатлар;

ўрнатиш ва монтаж бўйича харажатлар;

активнинг тўғри ишлашини синаб кўриш харажатларидан активни тегишли жойга ва ҳолатга келтириш пайтида ишлаб чиқарилган маҳсулотни (ускуналарни синовдан ўтказишда ишлаб чиқарилган маҳсулотлар каби) сотишдан олинган соф тушумнинг айирмаси;

малакали хизматлар учун ҳақлар.

Тадбиркорлик субъекти объектдан маълум бир давр мобайнида товар-моддий захиралар ишлаб чиқариш учун фойдаланиши оқибатида пайдо бўладиган объектни демонтаж қилиш ва олиб ташлаш хамда у эгаллаган ер майдонида табиий ресурсларни қайта тиклаш мажбуриятлари бўйича харажатларга нисбатан БҲХС 2 “Товар-моддий захиралар” ни қўллайди. БҲХС 2 ёки БҲХС 16 га мос равишда ҳисобланадиган харажатлар бўйича мажбуриятлар БҲХС 37 “Резервлар, шартли мажбуриятлар ва шартли активлар” га мос равишда тан олинади ва баҳоланади.

Асосий воситалар объектига кирмайдиган харажатларга қуйидагилар мисол бўла олади:

янги ишлаб чиқариш объектини ташкил этиш харажатлари;

янги махсмулот ёки хизмат турини татбиқ этиш билан боғлиқ харажатлар (шу жумладан, реклама ва маркетинг фаолияти харажатлари);

тижоратни янги жойга ёки мижозларнинг янги тоифасига мослаштириш билан боғлиқ харажатлар (шу жумладан, ҳодимларни қайта тайёрлаш харажатлари); ва

маъмурий ва бошқа умумий устама харажатлар.

Асосий воситалар объекти ундан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан кўзланган ҳолда фойдаланиш учун зарур бўлган жой ва ҳолатига келтирилганида бу объектнинг баланс қийматига қўшиладиган харажатларнинг тан олиниши тўхтатилади. Шу боис, объектдан фойдаланиш ёки уни бошқа жойга кўчиришда ҳосил бўладиган харажатлар шу объектнинг баланс қийматига киритилмайди. Масалан, қуйидаги харажатлар асосий воситалар объектининг баланс қийматига киритилмайди:

раҳбарият томонидан кўзланган ҳолда фойдаланиш учун тайёр бўлган объект ҳалигача фойдаланишга топширилмаган ёки тўлиқ қувватидан паст даражада фойдаланилганда ҳосил бўлган харажатлар;

бирламчи операцион зарарлар, масалан объект ёрдамида ишлаб чиқарилган маҳсулотга талаб ҳосил бўлиши давридагилар каби; ва

тадбиркорлик субъекти қувватларини қисман ёки тўла қайта кўчириш ёки қайта ташкил этиш харажатлари.

Айрим операциялар асосий воситалар объектини қуриш ёки барпо этиш билан боғлиқ бўлади, аммо бу объектни ундан тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан кўзланган ҳолда фойдаланиш учун зарур бўлган жой ва ҳолатига келтириш учун зарур бўлмайди. Бу ёрдамчи операциялар қурилиш ёки барпо этиш ишлари давомида ёки ундан олдин рўй бериши мумкин. Масалан, қурилиш майдонидан қурилиш ишлари бошланишидан олдин автостоянка сифатида фойдаланишдан фойда олиниши мумкин. Ёрдамчи операциялар объектни раҳбарият томонидан кўзланган ҳолда фойдаланиш учун зарур бўлган жой ва ҳолатига келтириш учун зарур бўлмаганлиги сабабли, ёрдамчи операциялар билан боғлиқ даромад ва харажатлар фойда ёки зарарнинг таркибида тан олинади ва даромад ёки харажатларнинг тегишли гуруҳларига киритилади.

Хўжалик усулида қурилган активнинг таннархи худди сотиб олинган актив таннархини аниқлаш тамойилларини қўллаш орқали аниқланади. Агар тадбиркорлик субъекти активларни ўзининг асосий фаолияти доирасида сотиш учун барпо этса, активнинг таннархи сотиш учун қурилган актив билан бир хил бўлади (БҲХС 2 га қаранг). Шу сабабли, бу каби таннархларни аниқлашда хар қандай ички фойда айириб ташланади. Шунга ўхшаш, активни хўжалик усулида қуришда меъёридан ортиқ сарфланган материал, меҳнат, ёки бошқа ресурслар харажати активнинг таннархига киритилмайди. БҲХС 23 “Қарзлар бўйича харажатлар” фоизларни хўжалик усулида қурилган асосий воситалар баланс қийматининг бир қисми сифатида тан олиш мезонларини белгилаб беради.

*3-мисол.* Компания 20x1 йил 1 январда ишлаб чиқариш биносини қуришни бошлади. Бино 2011 йил 30 сентябрда қуриб битказилди. Қуйидаги харажатлар амалга оширилди:

Қурилиш майдонини тайёрлаш – 200000 $.

Қурилиш материаллари - 200000 $, шундан 12000 $. меъёрдан ортиқча харажат

Иш хақи харажати – 80000 $. шундан 4000 ш.б. меъёрдан ортиқча харажат

Қурилиш устама харажатлари – 30000 $.

Маъмурий харажат – 15000 $.

Вақинчалик автостоянкадан тушум – 2000 $.

Қурилиш меъёрларига амал қилинишини текшириш харажатлари – 1000 $. Қурилиш таннархининг 12%ни кровля ташкил қилади. Бино фойдали муддати 25 йил. Кровля 6 йилда алмаштирилади. Бинонинг қолдиқ қиймати йўқ. Компния тўғри чизиқли амортизация усулини қўллайди.

*4-мисол.* Ишлаб чиқариш ускунаси 2011 йил сентябрда 240000 ш.б.га сотиб олинди. Ўрнатиш харажати 9000 ш.б. 2011 йил 1 октябргача амалга оширилган фойдаланишга тайёрлаш харажатлари 3000 $га тенг.Фойдаланишга тайёрлаш жараёнида синов тариқасида ишлаб чиқарилган маҳсулот учун 1800 $. материаллар сарфланди. Бу махсулот 2400 $. га сотилди.

20x1 йил 1 ноябрда ускуна фойдаланишга топширилди. Тантанали очиш харажати 1300 ш.б.ни ташкил қилди. Фойдаланиш муддати 10 йил. Қолдиқ қиймати йўқ. Тўғри чизиқли усулда амортизация ҳисобланади. Компания рахбарияти ҳисобига кўра дастлабки олти ой давомида ҳар ойда 5000 ш.б. зарар билан ишлайди.

*Таннархни ҳисоблаш*

Асосий воситалар объектининг таннархи бу тан олиш санасига уларнинг пул маблағларидаги эквивалентидир. Агар улар учун тўловнинг оддий тижорат кредити шартларида сотишга қараганда муддати

кечиктирилган бўлса, активнинг пул маблағларидаги эквиваленти билан умумий тўлов ўртасидаги фарқ фоиз харажатлари сифатида кредит даври давомида тан олинади, агар улар БҲХС 23 мувофиқ капитализация қилинмаса.

*5-мисол.*2011 йил 1 июлда компания кечиктириб тўлаш шарти билан ускунани сотиб олди. Шартнома шартларига кўра 188600 $. тўлов 2012 йил 30 июнда амалга оширилади. Агар ускунани ҳозир сотиб олинса 164000 $. тўланади.

Компания ускунани сотиб олиш пайтида қуйидаги проводка берилади:

Дт Асосий воситалар (М0130) 164000

Кт Мол етказиб берувчиларга тўланадиган счётлар (М6010) 164000

Ҳар ойда компания фоиз харажатларини тан олиб боради:

Дт Фоиз харажатлари (М9610) 2050

Кт Кт Мол етказиб берувчиларга тўланадиган счётлар (М6010) 2050

(188600-164000)/12=2050

Асосий воситаларнинг бир ёки ундан кўп объекти номонетар актив ёки активларга алмаштириш, ёки монетар ва номонетар активларнинг гуруҳига алмаштириш орқали сотиб олиниши мумкин. Қуйида кўриб чиқилган қоидалар битта номонетар активни бошқа номонетар активга алмаштиришга ҳамда юқоридаги гапда тавсифланган барча алмашишларга нисбатан қўлланилади. Бундай асосий восита объектининг таннархи унинг ҳаққоний қийматида баҳоланади, бундан қуйидаги ҳолатлар истисно: (а) алмашиш операция тижорат мақсадларида фойда олиш учун амалга оширилаётган бўлмаса ёки (б) олинган ёки берилган активнинг ҳаққоний қиймати ишончли тарзда баҳолана олмаса. Олинган актив унинг ҳаққоний қийматида баҳоланади, агар тадбиркорлик субъекти бериладиган активни дарҳол ҳисобдан чиқара олмаса. Агар олинган актив ҳаққоний қийматида баҳолана олмаса, унинг таннархи бўлиб бериладиган активнинг баланс қиймати хизмат қилади.

Тадбиркорлик субъекти алмашиш операцияси тижорат мақсадларига эга бўлишини келгуси пул оқимлари операциянинг натижасини қай даражада ўзгартириши мумкинлигини инобатга олган ҳолда аниқлайди. Алмашиш операцияси тижорат мақсадларига эга бўлади, агар:

олинган актив бўйича пул оқимларининг тузилиши (яъни риски, муддати ва суммаси) берилган актив бўйича пул оқимларининг тузилишидан фарқ қилса; ёки

тадбиркорлик субъектининг операция таъсир қилган фаолияти қисмининг тадбиркорлик субъектига хос бўлган қиймати алмашиш натижасида ўзгарса; ва

алмаштириладиган активларнинг ҳаққоний қийматига нисбатан катта бўлса.

Алмашиш операцияси тижорат мақсадларига эга эканлигини аниқлаш учун, тадбиркорлик субъектининг операция таъсир қилган фаолияти қисмининг тадбиркорлик субъектига хос бўлган қиймати солиқ солингандан кейинги пул оқимларини акс эттириши керак. Бундай таҳлилнинг натижаси батафсил ҳисоб-китоблар амалга оширилмасдан аниқ бўлиши мумкин.

Активнинг ҳаққоний қийматини ишончли тарзда баҳолаш мумкин бўлади, агар (а) ҳаққоний қийматларнинг ишончли баҳоланишидаги ўзгарувчанлик ушбу актив учун катта бўлмаса ёки ҳаққоний қийматни баҳолашда диапазон ичидаги турли баҳоланган қийматларнинг эҳтимоллик даражалари ишончли тарзда баҳоланиши ва ишлатилиши мумкин бўлса. Агар тадбиркорлик субъекти олинган ёки берилган активнинг ҳаққоний қийматини ишочли тарзда баола олса, олинган активнинг таннархини баҳолаш учун берилган активнинг ҳаққоний қиймати олинади, бироқ олинган активнинг ҳаққоний қиймати аниқроқ ҳолда аён бўлмаса.

*6-мисол.* Компания ускунани ўзининг юк автомобилига айрибошламоқда. Келишув тижорат характерига эга. Ускунанинг ҳаққоний қиймати 100000 ш.б.(ишончли баҳоланган). Юк автомобилининг баланс қиймати 60000 ш.б. (дастлабки қиймати 80000 $.) унинг ҳақоний қиймати

85000 ш.б. (ишончли баҳоланган). Ускуна сотувчисига компания 10000 $ пул маблағи тўлайди.

*1-ечим. Ускунанинг ҳаққоний қиймати 100000* $ *ишончлироқ деб баҳоласа,*

Дт Асосий восита (М0130)     100000

Дт Асосий воситанинг эскириши (М0260) 20000

Кт Асосий восита (М0160)       80000

Кт Пул маблағлари (М5110)       10000

Кт Асосий воситанинг чиқиб кетиши (М9210) 30000

Дт Асосий воситанинг чиқиб кетиши (М9210) 30000

Кт Асосий воситанинг чиқиб кетишидан фойда (М9310)  30000

*2-ечим. Ускунанинг ҳаққоний қиймати 100000* $ *ишончлироқ эмас деб баҳоласа, компания ускунанинг қийматини айрибошланаётган актив ҳаққоний қиймати ва пул тўловлари йиғиндиси сифатида акс эттиради:*

Дт Асосий восита (М0130) 95000 (85000+10000)

Дт Асосий воситанинг эскириши (М0260) 20000

Кт Асосий восита (М0160)   80000

Кт Пул маблағлари (М5110)  10000

Кт Асосий воситанинг чиқиб кетиши (М9210) 25000

Дт Асосий воситанинг чиқиб кетиши (М9210) 25000

Кт Асосий воситанинг чиқиб кетишидан фойда (М9310)  25000

*Тан олишдан кейинги баҳолаш*

Тадбиркорлик субъекти 30 банддаги таннарх бўйича ҳисобга олиш моделини ёки 31 банддаги қайта баҳолаш моделини ўзининг ҳисоб сиёсати сифатида қабул қилиши керак ва ушбу сиёсатни асосий воситаларнинг алоҳида бутун туркумига нисбатан қўллаши керак.

*Таннарх бўйича ҳисобга олиш модели*

Актив сифатида тан олинганидан сўнг, асосий восита объекти унинг таннархидан ҳар қандай жамғарилган эскириш суммаси ва ҳар қандай

қадрсизланиш бўйича йиғилган зарарлар чегириб ташланган қийматда ҳисобга олиниши керак.

*7-мисола.*1 апрель 20х1 йилда компания 120000 $ ускуна сотиб олди. У тўғридан-тўғри фойдаланишга топширилади. Фойдали муддати 8 йил. Қолдиқ қиймати йўқ. Тўғри чизиқли усулда амортизация ҳисоблайди ва ҳақиқий харажат модели бўйича ҳисобга олади. 31 декабрь 20х1 йилда компания ускунанинг қиймати 5000 $ қадрсизланганлигини аниқлади. Бу қадрсизланишни зарар сифатида баҳолади.

1. *Амортизация ҳисобланиши:*

Дт Умумишлаб чиқариш харажатлари (М2400) 11250

Кт Жамланган амортизация ускуна (М0230) 11250

(120000/8х9/12)

2. *31 декабрь 2011 йилда актив қадрсизланиши ҳисоби:*

Дт Номолиявий активлар қадрсизланишидан зарар (М9440) 5000

Кт Асосий воситалар қадрсизланиши бўйича жамланган зарар (М0330) 5000

Ускунанинг 31 лекабрь 20х1 йилга баланс қиймати (120000-11250-5000)= 103750 $.

*Қайта баҳолаш модели*

Актив сифатида тан олинганидан сўнг, ҳаққоний қиймати ишончли тарзда баҳоланиши мумкин бўлган асосий восита объекти қайта баҳоланган қиймати бўйича ҳисобга олиниши керак. Бунда унинг қайта баҳоланган қиймати бўлиб уни қайта баҳолаш санасига бўлган ҳаққоний қийматидан кейинчалик жамғарилган эскириш суммаси ва кейинчалик йиғилган қадрсизланиш бўйича зарарлар чегирилгандаги қиймати ҳисобланади. Активнинг баланс қиймати ҳисобот даври охиридаги ҳаққоний қиймати асосида аниқланадиган қийматидан аҳамиятли даражада фарқ қилмаслиги учун қайта баҳолашлар етарлича мунтазам равишда амалга оширилиши керак.

Кайта баҳолашларнинг мунтазам равишда такрорланиши қайта баҳоланаётган асосий восита объектининг ҳаққоний қийматидаги ўзгаришларга боғлиқ бўлади. Қайта баҳоланаётган активнинг ҳаққоний қиймати унинг баланс қийматидан аҳамиятли даражада фарқ қилмаслиги учун, кейинги қайта баҳолашларни ўтказиш талаб этилади. Айрим асосий воситаларнинг ҳаққоний қийматида катта даражада ва ўзгарувчан тебранишлар кузатилиши мумкин, бунинг натижасида қайта баҳолашларни йиллик асосда ўтказиш талаб этилади. Бундай қайта баҳолашларни тез-тез ўтказиш ҳаққоний қиймати фақатгина катта бўлмаган даражада ўзгариб турадиган асосий воситалар объектлари учун талаб этилмайди. Аксинча, бундай объектлар фақатгина уч ёки беш йилда бир марта қайта баҳоланиши талаб этилиши мумкин.

Асосий восита объекти қайта баҳоланганида, қайта баҳолаш санасигача жамғарилган ҳар қандай эскириш суммаси қуйидаги усулларнинг бири ёрдамида тузатилади:

активнинг ялпи баланс қийматидаги ўзгаришга пропорционал тарзда қайта ҳисобланадики, натижада қайта баҳолашдан сўнг активнинг баланс қиймати унинг қайта баҳоланган қийматига тенг бўлади. Ушбу усулдан активнинг қайта тиклаш қийматини аниқлаш учун индекс қўлланилганида кўпинча фойдаланилади (МҲХС 13 га қаранг).

активнинг ялпи баланс қийматидан чегириб ташланади ва соф баланс қиймати активнинг қайта баҳоланган қиймати суммасида акс эттирилади. Ушбу усулдан кўпинча бинолар учун фойдаланилади.

Жамғарилган эскиришни қайта ҳисоблаш ёки чегириб ташлашда юзага келадиган тузатиш суммаси баланс қийматининг кўпайиши ёки камайишининг бир қисмини ташкил этади ҳамда 39 ва 40 бандларга мувофиқ ҳисобга олинади.

Агар асосий восита объекти қайта баҳоланса, ушбу актив тегишли бўлган асосий воситаларнинг бутун туркуми ҳам қайта баҳоланиши керак.

Асосий воситаларнинг туркуми – бу бир хил хусусиятга ва тадбиркорлик субъектининг фаолиятида фойдаланиш мақсадларига эга бўлган активларнинг гуруҳидир. Қуйидагилар алоҳида туркумларга мисоллардир:

*ер;*

*ер ва бинолар;*

*асбоб-ускуна;*

*кемалар;*

*самолет;*

*транспорт воситалари;*

*мебель ва жиҳозлар;*

*офис асбоб-ускунаси.*

Асосий воситаларнинг туркумидаги объектлар активларнинг ихтиёрий равишда турлича қайта баҳоланишига ҳамда молиявий ҳисоботларда ҳар хил саналарга бўлган таннарх ва қийматларнинг аралашмаси акс эттирилишига йўл қўймаслик мақсадида бир пайтда қайта баҳоланади. Бироқ, активларнинг туркуми ўзгарувчи график асосида активлар туркумининг қайта баҳоланиши қисқа давр ичида тугалланиши ва қайта баҳолашлар янгиланиши шарти билан амалга оширилиши мумкин.

Агар қайта баҳолаш натижасида активнинг баланс қиймати ошса, ошган қисм бошқа умумлашган даромадда тан олиниши ва капитал таркибидаги бошланғич қийматига нисбатан қайта баҳолаш қийматининг ошган суммаси ҳисобга олинадиган счётда йиғилиши лозим. Бироқ, ошган қисм фойда ёки зарарларда шу даражада тан олиниши лозимки, бунда олдин айнан шу активни қайта баҳолаш натижасида фойда ёки зарарларда тан олинган унинг камайиши суммаси олдин қопланиши лозим.

Агарда активнинг баланс қиймати қайта баҳолаш натижасида камайса, камайган қисм фойда ёки зарар таркибида тан олиниши лозим. Бироқ, камайган қисм бошқа умумлашган даромадда ушбу актив бўйича бошланғич қийматига нисбатан қайта баҳолаш қийматининг ошган суммаси ҳисобга

олинадиган счётининг ҳар қандай кредит сальдосига тенг миқдорда тан олиниши лозим. Бошқа умумлашган даромадда тан олинган камайган қисм капитал таркибидаги бошланғич қийматига нисбатан қайта баҳолаш қийматининг ошган суммаси ҳисобга олинадиган счётда йиғилган суммани камайтиради.

Капиталда бошланғич қийматига нисбатан қайта баҳолаш қийматининг ошган суммаси ҳисобга олинадиган счётда асосий восита объекти бўйича жамланган сумма тўғридан-тўғри тақсимланмаган фойдага ўтказилиши мумкин, қачонки бу актив ҳисобдан чиқарилганида. Жами бундай сумма активнинг фойдали хизмат муддати тугаганида ёки у балансдан чиқарилганида ўтказилиши мумкин. Бироқ, бу счётдаги сумманинг маълум қисми актив тадбиркорлик субъекти томонидан фойдаланилаётганида ўтказилиши мумкин. Бунда ўтказиладиган сумма – активнинг қайта баҳоланган баланс қиймати асосида ҳисобланган эскириш суммаси билан активнинг бошланғич таннархи асосида ҳисобланган эскириш суммаси ўртасидаги фарққа тенг бўлади. Бошланғич қийматига нисбатан қайта баҳолаш қийматининг ошган суммаси тақсимланмаган фойдага ўтказилганда фойда ёки зарарларда акс эттирилмайди.

Асосий воситаларнинг қайта баҳоланиши натижасида юзага келадиган фойда солиқларига бўлган таъсир БҲХС 12 “Фойда солиғи” га мувофиқ тан олинади ва у бўйича маълумотлар очиб берилади.

*8-мисол.*1 июль 2011 йилда компания 2 млн. $га бино сотиб олди. Фойдаланиш муддати 40 йил. Қолдиқ қиймати йўқ. Тўғри чизиқли усулда амортизация ҳисоблайди ва қайта баҳолаш модели бўйича ҳисобга олади. Қайта баҳолашда жамғарилган амортизация объектнинг ялпи баланс қийматидан ҳисобдан чиқарилади.

Уч йил давомида бинонинг 31 декабрь ҳолатига қайта баҳолаш қиймати:

2011 йил 31 декабрь 2106000 $.

2012 йил 31 декабрь 1900000 $.

2013 йил 31 декабрь  1924000 $.

*2011 йил*

Олти ойда йиғилган амортизация суммаси: 2000000/40х6/12=25000 ш.б.

Дт Жамғарилган амортизация бино (М0220)  25000

Кт Асосий воситалар бино (М0120)  25000

Қайта баҳолашгача бинонинг баланс қиймати (20х1 йил 31 декабрь):

2000000-25000= 1975000 $.

Баланс қийматини қайта баҳолаш (2011 йил 31 декабрь):

Дт Асосий восита (М0120)  131000

Кт Асосий воситаларни қайта баҳолаш бўйича захира (М8510, М8010) 131000

(2106000-1975000)=131000 $.

Қайта баҳолашдан сўнг бинонинг баланс қиймати (20х1 йил 31 декабрь): 2106000 ш.б.

*2012 йил*

Йиллик йиғилган амортизация суммаси: 2000000/39=54000 $.

Дт Жамғарилган амортизация бино (М0220)  54000

Кт Асосий воситалар бино (М0120)    54000

Қайта баҳолашгача бинонинг баланс қиймати (20х2 йил 31 декабрь):

2106000-54000= 2052000 $.

Баланс қийматини қайта баҳолаш (2012 йил 31 декабрь):

Дт Асосий воситаларни қайта баҳолаш бўйича захира (М8510, М8010) 131000

Дт Номолиявий активлар қадрсизланишидан зарар (М9440)   21000

Кт Асосий восита (М0120)  131000

Кт Асосий воситаларни қадрсизланишидан зарар (М0330)  21000

2052000-1900000=152000-131000=21000 $.

Қайта баҳолашдан сўнг бинонинг баланс қиймати (20х2 йил 31 декабрь):

1900000 ш.б.

*2013 йил*

Йиллик йиғилган амортизация суммаси: 1900000/38=50000 $.

Дт Жамғарилган амортизация бино (М0220) 50000

Кт Асосий воситалар бино (М0120) 50000

Қайта баҳолашгача бинонинг баланс қиймати (20х3 йил 31 декабрь): 1900000-50000= 1850000 $.

Баланс қийматини қайта баҳолаш (20х3 йил 31 декабрь):

Дт Асосий воситалар бино (М0120) 53000

Дт Асосий воситалар қадрсизланиши бўйича жамланган зарар (М0330) 21000

Кт Асосий воситани қайта баҳолаш бўйича захира (М8510, М8010) 53000

Кт Қадрсизланиш бўйича зарарни реверсирлаш (М9440) 21000

1924000-1850000=74000-21000=53000 ш.б.

Қайта баҳолашдан сўнг бинонинг баланс қиймати (20х3 йил 31 декабрь): 1924000 $.

*Эскириш.*

Асосий восита объектининг қандайдир қисмининг таннархи ушбу объектнинг умумий таннархига нисбатан катта бўлганида, бундай ҳар бир қисм бўйича эскириш алоҳида ҳисобланиши керак.

Тадбиркорлик субъекти асосий восита объекти бўйича дастлаб тан олинган суммани унинг катта бўлган қисмлари ўртасида тақсимлайди ва бундай ҳар бир қисм бўйича эскиришни алоҳида ҳисоблайди. Масалан, самолётнинг корпуси ва мотори бўйича эскиришни алоҳида ҳисоблаш тўғри бўлиши мумкин, бу самолёт тадбиркорлик субъектининг ўзиники бўлиши ёки молиявий ижарага олинганлигидан қатъий назар. Шунга ўхшаш, агар тадбиркорлик субъекти асосий воситаларни оператив ижарага бериш учун сотиб олса ва ушбу оператив ижарада у ижарага берувчи бўлиб ҳисобланса, ижаранинг бозор шароитларига нисбатан ижобий ёки салбий шартларига

тегишли бўлган ва ушбу активнинг таннархида акс эттирилган алоҳида суммалар бўйича эскиришни алоҳида ҳисоблаш ўринли бўлиши мумкин.

Асосий восита объектининг катта қисми бўйича фойдали хизмат муддати ва эскиришни ҳисоблаш усули ушбу активнинг бошқа катта қисми бўйича фойдали хизмат муддати ва эскиришни ҳисоблаш усули билан бир хил бўлиши мумкин. Бундай қисмлар эскириш харажатларини аниқлаш мақсадида гуруҳланиши мумкин.Тадбиркорлик субъекти асосий восита объектининг айрим қисмлари бўйича эскиришни алоҳида ҳисоблаганида, у ушбу активнинг қолган қисми бўйича ҳам эскиришни алоҳида ҳисоблайди. Қолган қисми алоҳида катта бўлмаган қисмлардан иборат бўлади. Агар тадбиркорлик субъектининг ушбу қисмлардан фойдаланиш режалари ўзгарса, объектнинг қолган қисми бўйича эскиришни ҳисоблаш учун унинг қисмларидан фойдаланиш тарзини ва/ёки фойдали хизмат муддатини тўғри акс эттирадиган тахминий ҳисоблаш усулларидан фойдалани зарур бўлиши мумкин

Тадбиркорлик субъекти асосий восита объектининг таннархи ушбу объектнинг умумий таннархига нисбатан катта бўлмаган қисмлар бўйича эскиришни алоҳида ҳисоблашга қарор қилиши мумкин.

Ҳар бир давр учун эскириш харажатлари, улар бошқа активнинг баланс қийматига қўшилмаганида, фойда ёки зарар таркибида тан олиниши керак.

Эскириш харажатлари одатда фойда ёки зарар таркибида тан олинади. Бироқ, баъзида, активда мужжасамлаштирилган келгуси иқтисодий наф бошқа активларга ишлаб чиқариш жараёнида ўтказилади. Бундай ҳолатда, эскириш харажатлари бошқа активлар таннархининг бир қисмини ташкил этади ва унинг баланс қийматига қўшилади. Масалан, ишлаб чиқариш заводининг ва асбоб-ускунанинг эскириши товар-моддий заҳираларини қайта ишлаш қийматига киритилади (БҲХС 2 га қаранг). Шунга ўхшаш, тажриба-конструкторлик ишлаб чиқишда фойдаланилган асосий воситаларнинг эскириши БҲХС 38 “Номоддий активлар” га мувофиқ номоддий активнинг таннархида ҳисобга олиниши мумкин.

*Эскириш ҳисобланадиган қиймат ва эскириш ҳисобланадиган давр*

Активнинг эскириш ҳисобланадиган қиймати систематик тарзда унинг фойдали хизмат муддати давомида тақсимланиши керак.

Активнинг тугатиш қиймати ва фойдали хизмат муддати камида ҳар молиявий йилнинг охирида қайта кўриб чиқилиши керак ва, кутишлар олдинги баҳолашлардан фарқ қилса, ўзгариш бухгалтерия ҳисоби мақсадида баҳолашдаги ўзгариш сифатида БҲХС 8 “Ҳисоб сиёсатлари, бухгалтерия ҳисоби мақсадида баҳолашдаги ўзгаришлар ва хатолар” га мувофиқ ҳисобга олиниши керак.

Эскириш хаттоки активнинг ҳаққоний қиймати унинг баланс қийматидан кўпроқ бўлганида ҳам тан олинади, агар активнинг тугатиш қиймати унинг баланс қийматидан ошмайдиган бўлса. Активнинг таъмирланиши ва унга техник хизмат кўрсатилиши у бўйича эскириш ҳисобланиши заруратини инкор қилмайди.

Активнинг эскириш ҳисобланадиган қиймати унинг тугатиш қиймати чегирилганидан сўнг аниқланади. Амалиётда, активнинг тугатиш қиймати кўпинча катта бўлмайди ва шу боис эскириш ҳисобланадиган қийматни ҳисоблашда аҳамиятли бўлмайди.

Активнинг тугатиш қиймати активнинг баланс қийматига тенг бўлган ёки ундан ошган суммагача кўпайиши мумкин. Бундай ҳолатда, активнинг эскириш суммаси нольга тенг бўлади, агар унинг тугатиш қиймати кейинчалик активнинг баланс қийматидан паст бўлган суммагача камаймаса.

Актив бўйича эскириш ҳисобланиши ушбу актив фойдаланиш учун яроқли ва мавжуд бўлганидан сўнг бошланади, яъни у раҳбарият томонидан кўзланган ҳолда фойдаланиш учун зарру бўлган жой ва ҳолатига келтирилганида. Актив бўйича эскириш ҳисобланиши актив БҲХС 5 га мувофиқ сотиш учун мўлжалланган сифатида таснифланган (лекин сотиш учун мўлжалланган сифатида таснифланган чиқиб кетиш гуруҳига киритилган) сана ва актив ҳисобдан чиқарилган санадан қайси бири эртароқ келадиган бўлса, ўша санада тўхтатилиши керак. Шунинг учун, эскириш

ҳисобланиши актив тўхтаб қолганида ёки фаол фойдаланишдан чиқарилганида, токи актив бўйича тўлиқ эскириш ҳисобланмагунча, тўхтатилмайди. Бироқ, эскиришни ҳисоблашнинг ишлаб чиқариш бирликлари усулида ишлаб чиқариш йўқлиги туфайли эскириш суммаси нольга тенг бўлиши мумкин.

Активда мужассамлаштирилган келгуси иқтисодий нафни тадбирқорлик суъекти асосан ундан фойдаланиш орқали ўзлаштиради. Бироқ, бошқа омиллар, масалан техник ёки тижорат эскириш ёки актив тўхтаб турганида жисмоний эскириш кўпинча ушбу активдан олиниши мумкин бўлган иқтисодий нафнинг камайишига олиб келади. Бунинг натижасида, активнинг фойдали хизмат муддатини аниқлашда қуйидаги барча омиллар ҳисобга олинади:

*активдан кўзланган фойдаланиш. Фойдаланиш активнинг ҳисобланган қуввати ёки физик маҳсулдорлиги асосида аниқланиши мумкин.*

*актив фойдаланадиган сменалар сони, уни таъмирлаш ва техник хизмат кўрсатиш дастури, актив тўхтаб турганида унга техник хизмат кўрсатиш каби операцион омилларга боғлиқ бўлган кутилган жисмоний эскириш.*

*ишлаб чиқаришдаги ўзгаришлар ёки такомиллаштиришлар, ёки актив фойдаланалишида ишлаб чиқарилаётган маҳсулот ёки кўрсатилаётган хизматга бозор талаби ўзгариши натижасида техник ёки тижорат эскириш.*

*активдан фойдаланишга қўйиладиган юридик ёки шунга ўхшаш чекловлар, масалан тегишли ижара келишувлари муддатининг тугаши саналари.*

Активнинг фойдали хизмат муддати активнинг тадбиркорлик субъекти учун кутилган фойдалилиги нуқтаи назаридан аниқланади. Тадбиркорлик субъектининг активларни бошқариш сиёсати активлар чиқиб кетишини махсус вақтдан сўнг ёки активда мужассамлаштирилган келгуси иқтисодйи нафни маълум қисми ўзлаштирилганидан сўнг кўзда тутиши мумкин.

Шунинг учун, активнинг фойдали хизмат муддати унинг иқтисодий фойдаланиш муддатидан қисқароқ бўлиши мумкин. Активнинг фойдали хизмат муддатини баҳолаш тадбиркорлик субъектининг ўхшаш активлар билан тажрибаси асосида мулоҳаза қилган ҳолда амалга оширилади.

Ер ва бинолар бир биридан ажратилиши мумкин бўлган активлар ва улар биргаликда сотиб олинган бўлсада алоҳида ҳисобга олинади. Айрим истисноларни ҳисобга олган ҳолда, масалан чиқиндилар учун ажратиладиган ерлар сифатида ишлатиладиган карьерлар ва майдонларни, ернинг фойдали хизмат муддати чегараланмаган ва шу боис унинг эскириши ҳисобланмайди. Биноларнинг фойдали хизмат муддати чегараланган ва шунинг учун улар бўйича эскириш ҳисобланади. Бино турган ер майдонининг қиймати ошиши бинонинг эскириш ҳисобланадиган қийматига таъсир этмайди.

Ернинг таннархи унда жойлашган асосий воситаларнинг демонтажи ва олиб ташланиши, ер майдонидаги табиий ресурсларни тиклаш бўйича харажатларни ўз ичига олса, ер активининг ушбу қисми бундай харажатларни амалга оширишдан нафлар олиниши даврини қамраб олади. Айрим ҳолатларда, ернинг ўзи чегараланган фойдали хизмат муддатига эга бўлиши мумкин, бундай ҳолатда ер у бўйича олинадиган нафларни акс эттирадиган тарзда эскириши ҳисобланиши керак.

*Эскириш усули*

Эскириш усули тадбиркорлик субъекти томонидан активдан олинадиган келгуси иқтисодий нафлар қай тарзда сарфланишини акс эттириши керак.

Актив бўйича қўлланиладиган эскириш усули камида ҳар молиявий йилнинг охирида қайта кўриб чиқилиши керак ва, активда мужассамланган келгуси иқтисодий нафлар олиниши кутилаётган тарзда жиддий ўзгариш пайдо бўлганида, ушбу ўзгарган тарзни акс эттириш учун қўлланиладиган усул ҳам ўзгартирилиши керак. Бундай ўзгариш бухгалтерия ҳисоби мақсадида баҳолашдаги ўзгариш сифатида БҲХС 8 га мувофиқ ҳисобга олиниши керак.

Активнинг эскириш ҳисобланадиган қийматини унинг фойдали хизмат муддати давомида систематик тарзда харажатларга олиб бориш учун турли эскиришни ҳисоблаш усулларидан фойдаланиш мумкин. Ушбу усуллар тўғри чизиқли (бир текис маромдаги) усул, камайиб борувчи қолдиқ усули ва ишлаб чиқариш бирлиги усулини қамраб олади. Эскиришни ҳисоблашнинг тўғри чизиқли усули активнинг тугатиш қиймати ўзгармаганида активнинг фойдали хизмат муддати давомида бир хил (ўзгармас) суммаси харажатларга олиб борилишига олиб келади. Камайиб борувчи қолдиқ усули қўлланилганда активнинг фойдали хизмат муддати давомида камайиб борадиган сумма харажатларга олиб борилишига олиб келади. Ишлаб чиқариш бирликлари усули кутилаётган фойдаланиш ёки ишлаб чиқариш ҳажмига боғлиқ бўлган сумма харажатларга олиб борилишига олиб келади. Тадбиркорлик субъекти активда мужассамланган келгуси иқтисодий наф қай тарзда сарфланишини аниқроқ акс эттирадиган усулни танлаши керак. Ушбу усул изчил равишда даврдан даврга, келгуси иқтисодий наф сарфланиши тарзи ўзгармаганида, қўлланилиши керак.

*9-мисол*.Компания 100000 $га асосий воситани сотиб олди. Фойдали муддати 5 йил, қолдиққиймати 5000 $.

Амортизация ҳисобланг.

*10-мисол.*2011 йил 1 январда компания асосий воситани 260000 $га сотиб олди. Фойдали муддати дастлаб 8 йил ва қолдиқ қиймати 10000 $. белгиланган эди. 2011, 2012 йилларда бу баҳолаш асосида ҳисоб юритилди. Тўғри чизиқли усулда амортизация ҳисоблайди ва ҳақиқий харажат модели бўйича ҳисобга олади. 20х3 йил бошида компания асосий восита фойдали муддатини 5 йилга ва қолдиқ қийматини 7000 $ га баҳолади.

*Ечим.*МҲХС (IAS) 8 “Ҳисоб сиёсатлари, бухгалтерия ҳисоби мақсадида баҳолашлардаги ўзгаришлар ва хатолар”га кўра аввалги йиллар амортизацияси тузатилмайди яни переспектив ҳисобга олинади.

20х1 йилга эскириш (260000-10000)/8 йил = 31250 $

20х2 йилга эскириш (260000-10000)/8 йил = 31250 $.

Йил охирига баланс қиймати 260000-31250-31250= 197500 $.

20х3 йилга эскириш (197500-7000)/5 йил = 38100 $.

*Қадрсизланиш*

Асосий восита объекти қадрсизланганлигини аниқлаш учун тадбиркорлик субъекти БҲХС 36 “Активларнинг қадрсизланиши” ни қўллаши керак. Ушбу стандартда тадбиркорлик субъекти активларнинг баланс қийматини қандай қилиб қайта кўриб чиқиши, активнинг қопланадиган қийматини қандай қилиб аниқлаши ва қадрсизланиш бўйича зарарлар қачон тан олиниши ва тикланиши кераклиги тушунтирилган.

*Қадрсизланиш суммаси қопланиши*

Қадрсизланган, йўқолган ёки арзонроқ бериб юборилган асосий воситалар учун учинчи томонлардан олинадиган қоплаш суммаси у олиниши лозим бўлганида фойда ёки зарар таркибида акс эттирилиши керак.

Асосий воситаларнинг қадрсизланиши ёки йўқолиши, қоплаб бериш бўйича тегишли даъволар ёки учинчи томонлар тарафидан тўланадиган қоплаш суммалари, бундай активларнинг ўрнига кейинчалик янги активлар сотиб олиниши ёки қурилиши алоҳида иқтисодий ҳодисалар бўлиб, улар қуйидагича алоҳида ҳисобга олинади:

асосий воситаларнинг қадрсизланиши БҲХС 36 га мувофиқ тан олинади;

тўлиқ эскирган ёки чиқиб кетган асосий воситаларнинг ҳисобдан чиқарилиши ушбу стандартга мувофиқ аниқланади;

қадрсизланган, йўқолган ёки арзонроқ бериб юборилган асосий воситалар учун учинчи томонлардан олинадиган қоплаш суммаси у олиниши лозим бўлганида фойда ёки зарарда акс эттирилади;

олдинги активлар ўрнига қайта тикланган, сотиб олинган ёки қурилган асосий воситаларнинг таннархи ушбу стандартга мувофиқ аниқланади.

*Ҳисобдан чиқариш*

Асосий восита объектининг баланс қиймати қуйидаги ҳолатларда ҳисобдан чиқарилиши керак:

у чиқиб кетганида;

ундан фойдаланишдан ёки унинг чиқиб кетишидан ҳеч қандай келгуси иқтисодий наф кутилмаганида

Асосий воситаларни ҳисобдан чиқаришдан юзага келган фойда ёки зарар асосий восита объекти ҳисобдан чиқарилганида фойда ёки зарар таркибида акс эттирилиши керак (бунда БҲХС 17 да сотиш ва қайта ижарага олиш бўйича бошқа талаблар белгиланмаган бўлса). Фойда асосий фаолиятдан даромад сифатида таснифланмаслиги керак.

Бироқ, ўзининг оддий фаолияти доирасида бошқа томонларга оператив ижарага бериш мақсадида сақлаб турган асосий воситаларини мунтазам равишда сотадиган тадбиркорлик субъекти бундай активларни, улар ижарага берилиши тўхтатилиб сотиш учун мўлжалланган бўлганида, товар-моддий захираларга уларнинг баланс қиймати бўйича ўтказиши керак. Бундай активларни сотишдан олинган тушумлар даромад сифатида БҲХС 18 “Даромад” га мувофиқ тан олиниши керак. Оддий фаолият доирасида сотиш учун мўлжалланган активлар товар-моддий захираларга ўтказилганида БҲХС 5 қўлланилмайди.

Асосий воситалар бир неча йўллар билан чиқиб кетиши мумкин (масалан, сотиш орқали, молиявий ижара келишувини тузиш орқали ёки ҳадя этиш орқали). Бундай активнинг чиқиб кетиши санасини аниқлашда, тадбиркорлик субъекти товарларни сотишдан тушган даромадларни тан олиш бўйича БҲХС 18 “Даромад” даги мезонларни қўллайди. Сотиш ва қайта ижарага олиш орқали активларнинг чиқиб кетишига нисбатан БҲХС 17 қўлланилади.

Агарда 7-банддаги тан олиш тамойилига асосан тадбиркорлик субъекти асосий воситанинг баланс қийматида ушбу активнинг қисмини алмаштириш таннархини тан олса, у эски алмаштирилган қисмнинг баланс қийматини, ушбу қисм бўйича эскириш алоҳида ҳисобланган ёки ҳисобланмаганлигидан қатъиназар, ҳисобдан чиқаради. Агарда тадбиркорлик субъекти учун алмаштирилган қисмнинг баланс қийматини аниқлашнинг амалий имкони

бўлмаса, у алмаштириш таннархидан алмаштирилган қисмнинг қиймати у сотиб олинганида ёки қурилганида қанча бўлганлигини кўрсатадиган кўрсаткич сифатида фойдаланиши мумкин.

Асосий восита объектининг ҳисобдан чиқарилиши натижасида юзага келадиган фойда ёки зарар активнинг чиқиб кетишидан олинадиган соф тушумлар, агарда бўлса, билан активнинг баланс қиймати ўртасидаги фарқ сифатида аниқланиши лозим.

*11-мисол***.** Компания баланс қиймати 30000 $., йиғилган амортизация 80000 $, қайта баҳолаш захираси 15000 $. бўлган эски ускунани 40000 $. га сотмоқда.

Сотиш проводкалари:

Дт Жамғарилган амортизация ускуна (М0230) 80000

Дт Пул маблағлари (М5110) 40000

Кт Асосий восита (М1030) 110000

Кт Асосий воситаларнинг чиқиб кетиши (М9210) 10000

Дт Асосий воситаларнинг чиқиб кетиши (М9210) 10000

Кт Асосий воситаларнинг чиқиб кетишидан фойда (М9310) 10000

Дт Асосий воситани қайта баҳолаш бўйича захира (М8510, М8010) 15000

Кт Тақсимланмаган фойда (М8720) 15000

Асосий воситанинг чиқиб кетишида унинг ўрнига олинадиган товон дастлаб унинг ҳаққоний қийматида тан олинади. Агарда асосий восита учун тўлов кечиктирилса, олинган товон дастлаб пул маблағидаги нарх эквивалентида тан олинади. Товоннинг номинал қиймати билан пул маблағидаги нарх эквиваленти ўртасидаги фарқ БҲХС 18 га мувофиқ фоизли даромад сифатида тан олинади ва бу эса дебиторлик қарз бўйича эффектив даромадлиликни акс эттиради.

*Маълумотларни очиб бериш*

Молиявий ҳисоботларда асосий воситаларнинг ҳар бир туркуми бўйича қуйидаги маълумотлар очиб берилиши керак:

ялпи баланс қийматиани аниқлаш учун қўлланилган баҳолаш асослари;

эскиришни ҳисоблаш учун фойдаланилган усуллар;

фойдали хизмат муддатлари ва эскиришни ҳисоблашнинг фойдаланилган меъёрлари;

давр бошига ва охирига бўлган ялпи баланс қиймати ва жамғарилган эскириш суммаси (қадрсизланиш бўйича йиғилган зарарлар билан умумлаштирилган); ва

давр бошига ва охирига бўлган баланс қийматининг қуйидагиларни кўрсатадиган солиштирмаси:

*асосий воситаларнинг кирими;*

*МҲХС 5 га мувофиқ сотишга мўлжалланган сифатида таснифланган ёки сотишга мўлжалланган сифатида таснифланган ҳисобдан чиқариш гуруҳига киритилган активлар ва бошқа ҳисобдан чиқаришлар;*

*бизнес бирлашуви орқали сотиб олинган асосий воситалар;*

*асосан қайта баҳолашлар ҳамда БҲХС 36 га мувофиқ бошқа умумлашган даромадда тан олинган ёки тикланган қадрсизланиш бўйича зарарлар натижасида юзага келган кўпайишлар ёки камайишлар;*

*БҲХС 36 га мувофиқ фойда ёки зарарларда тан олинган қадрсизланиш бўйича зарарлар;*

*БҲХС 36га мувофиқ фойда ёки зарарларда тикланган қадрсизланиш зарарлари;*

*эскириш;*

*тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботларини функционал валютадан ундан фарқ қиладиган тақдимот валютасига ўтказиш ва хорижий бўлинмани тақдимот валютасига ўтказиш натижасида юзага келган соф курс фарқлари;*

*бошқа ўзгаришлар.*

Молиявий ҳисоботларда қуйидаги маълумотлар ҳам очиб берилиши керак:

асосий воситаларга эгалик ҳуқуқининг чекловлари мавжудлиги ва суммалари, ва мажбуриятлар бўйича гаровга берилган асосий воситалар;

асосий восита объекти қурилиши давомида унинг баланс қийматида тан олинган харажатлар суммаси;

асосий воситаларни сотиб олиш бўйича келишилган мажбурит суммаси; ва

умумлашган даромад тўғрисидаги ҳисоботда алоҳида очиб берилмаса, қадрсизланган, йўқолган ёки арзонроқ бериб юборилган асосий воситалар учун учинчи томонлардан олинган ва фойда ёки зарар таркибида акс эттирилган қоплаш суммаси.

Агар асосий воситалар объекти қайта баҳоланган қиймати бўйича акс эттирилса, МҲХС 13 га мувофиқ очиб берилиши талаб этилган маълумотларга қўшимча равишда қуйидагилар очиб берилиши керак:

қайта баҳолаш ўтказилган сана;

мустақил баҳоловчи иштирок этгани;

қайта баҳоланган асосий воситаларнинг ҳар бир туркуми бўйича унинг таркибидаги активлар таннарх бўйича ҳисобга олиш модели бўйича ҳисобга олинганида уларнинг тан олинган бўлган баланс қийматлари;

бошланғич қийматига нисбатан қайта баҳолаш қийматининг ошган суммаси, бу суммани акс эттирадиган счётда давр мобайнидаги ўзгаришларни кўрсатган ҳолда ҳамда қолдиқни акциядорларга тақсимлашдаги ҳар қандай чекловларни акс эттирган ҳолда.

*<u>“Асосий воситалар” БҲХС 16 стандартнинг амалий жиҳатлари</u>*

*1-вазият:*Асосийвоситаларнингдастлабки қиймати 10000€ Шартли бирликни ташкил қилади. 4 йил ўтгач хўжалик юритувчи субъект асосий воситаларобъектини сотишни режалаштирмоқда. Ҳозирги вақтда 4 йил мобайнида фойдаланилган шунга ўхшаш асосий воситанинг қиймати 2500

€ни ташкил қилади. Бунда объектни демонтаж қилиш бўйича жами харажатлар 500€ миқдорида баҳоланмоқда ва улар сотувчининг зиммасида бўлади.

*Амортизацияни тўғри чизиқли усул билан ҳисоблаш режалаштирилаётганлигини ҳисобга олган ҳолдаасосий воситаларобъекти бўйича амортизация ажратмаларининг ҳар йиллик миқдорини аниқлаш керак бўлади.*

<u>*Вазиятнинг ечими:*</u>

"Асосий воситалар" БҲХС 16 стандартига мувофиқдастлабки қиймат ва амортизация қийматинифарқлаш лозим. Амортизация қилиниши лозим бўлган қийматниҳисоблаб чиқамиз:*Амортизация қиймати = 10000 – 2 000 = 8000€*. Мос равишда амортизациянинг ҳар йиллик миқдори қуйидагини ташкил қилади:*Ҳар йиллик амортизация = 2000 € = 8000 € / 4 йил.*Объектнинг фойдали фойдаланилиш муддати тугаганида унинг қолдиқ қиймати 2000 €. ташкил қилади

*2-вазият:* Компаниянинг ҳисоб юритишсиёсатигамувофиқ автомобиллар5 йил ичида амортизация қилинади. Хўжалик юритувчи субъект 30000 €янги автомобиль сотиб олди. Илгари 5 йил мобайнида фойдаланишда бўлганшунга ўхшаш автомобилнинг жорий бозор нархи 5000 €ни ташкил қилади.

3 йил ўтганидан кейин тугатиш қиймати 7000 €га тенг деб олинади, чунки ушбу автомобилнинг ўртача йўл босиши аввалгига қараганда паст эканлиги аниқ бўлиб қолди. 5 йиллик муддат тугаганидан кейин хўжалик юритувчи субъект автомобилни 6000 € сотади.

*БҲМСва МҲХС талабларига мувофиқ йиллар бўйича автомобиль қийматининг ўзгариши тартибини акс эттиринг. 5 йиллик муддат тугаганидан кейин асосий воситаларобъектини сотишдан кўрилган молиявий натижанианиқлаш лозим бўлади.*

| Йил | БҲМС | | МҲХС | | МҲХС ва БҲМСЎртасида фойдадаги фарқ |
|---|---|---|---|---|---|
| | Харажатлар (амортизация) | Объектнинг қолдиқ қиймати | Харажатлар (аморт-я) | Объектнинг қолдиқ қиймати | |
| 1 | 6 000 | 24 000 | 5 000 | 25 000 | +1 000 |
| 2 | 6 000 | 18 000 | 5 000 | 20 000 | +1 000 |
| 3 | 6 000 | 12 000 | 5 000 | 15 000 | +1 000 |
| 4 | 6 000 | 6 000 | 4 000 | 11 000 | +2 000 |
| 5 | 6 000 | 0 | 4 000 | 7 000 | +2 000 |
| Сотиш | Фойда+6 000 | | Зарар(-1 000) | | -7 000 |

Амортизацияни ҳисоблашда ва фойдали фойдаланилиш муддатини қайта кўриб чиқишда бундай қайта кўриб чиқиш у амалга оширилган даврдан бошлаб перспектив акс эттирилади.

### 3.3. Ижара (БҲХС 17) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси

Молиявий ҳисобот халқаро стандартлари Қўмитаси (Фонди) томонидан ишлаб чиқилган «Ижара» (БҲХС 17) номли стандарт 2005 йилнинг 1 январидан ёки ундан сўнг бошланадиган йиллик даврлар учун қўлланилади.

Қуйида мазкур стандартнинг мақсади ва унинг қўллаш доираси ҳамда унда келтирилган қоидалар ҳақида стандартда келтирилган маълумотлар асосида қуйида тўхталиб ўтилади.

| | |
|---|---|
| *Стандартнинг мақсади.* | *Ушбу стандартнинг мақсади ижарачилар ва ижарага берувчилар учун ижарага нисбатан қўлланилиши керак бўлган тегишли ҳисоб сиёсатларини ва очиб бериладиган маълумотларни белгилашдан иборатдир* |

*Қўллаш доираси*

«Ижара» (БҲХС 17) номли стандартқуйидагилардан ташқари ҳамма ижара келишувларни ҳисобга олишда қўлланилиши керак:

фойдали қазилмалар, нефть, табиий газ ва шунга ўхшаш қайтадан тикланмайдиган ресурсларни қидириш ёки фойдаланиш билан боғлиқ бўлган ижара келишувлари;

кинофильм, видеоёзувлар, пьесалар, қўл ёзмалар, патентлар ва авторлик ҳуқуқлари каби моддалар бўйича лицензия шартномалари.

Бироқ, ушбу Стандарт қуйидагиларни баҳолаш асоси сифатида қўлланилмаслиги керак:

инвестицион мулк сифатида ҳисобга олинадиган ижарачилар томонидан сақланаётган мулк (БҲХС 40 “*Инвестицион мулк”*);

ижарага берувчи томонидан оператив ижарага берилган инвестицион мулк (БҲХС 40);

жарачи томонидан молиявий ижарага олинган биологик активлар (БҲХС 41“*Қишлоқ хўжалиги”*);

жарага берувчи томонидан оператив ижарага берилган биологик активлар (БҲХС 41).

«Ижара» (БҲХС 17) номли стандарт активлардан фойдаланиш ҳуқуқини ўтказадиган келишувларга нисбатан бундай активлардан фойдаланиш ёки сақлаш билан боғлиқ катта ҳажмдаги техник хизматлар ижарага берувчи томонидан кўрсатилиши мумкинлигидан қатъий назар қўлланилади. Ушбу Стандарт активлардан фойдаланиш ҳуқуқини шартноманинг бир томонидан бошқа томонига ўтказилишини кўзда тутмайдиган хизматларни кўрсатиш бўйича келишувларга нисбатан қўлланилмайди.

Ушбу Стандартда қуйидаги белгиланган маънодаги атамалардан фойдаланилади:

*Ижара* - ижарага берувчи ижарачига бир ёки бир неча тўловлар эвазига келишилган муддат давомида активдан фойдаланиш ҳуқуқини беришини кўзда тутадиган келишувдир.

*Молиявий ижара* – активга эгалик қилиш билан боғлиқ деярли барча рисклар ва мукофотларни келишувнинг бир томонидан бошқа томонига ўтказувчи ижара. Эгалик ҳуқуқи пировардида ўтказилиши ёки ўтказилмаслиги мумкин.

*Оператив ижара* – молиявий ижарадан ташқари бошқа ҳамма ижара келишувлари.

*Муддатидан олдин бекор қилинмайдиган ижара* – бундай ижара фақат қуйидаги ҳолларда муддатидан олдин бекор қилиниши мумкин:

қандайдир эҳтимоли кам шартли ҳодисанинг рўй бериши натижасида;

ижарага берувчи томонидан рухсат берилиши натижасида;

ижарачи айнан шу активни ёки эквивалент активни ижарага олиш бўйича янги келишувни айнан шу ижарага берувчи билан тузганида; ёки

ижарачи томонидан шундай қўшимча тўлов амалга оширилганидаки, бунда ижара бошланиши пайтида ижара келишувининг давом қилиши етарли даражада аниқ бўлади.

*Ижаранинг бошланиши* – қуйидаги иккита санадан энг эртароқ бўлган сана: ижара келишуви тузилган сана билан ижаранинг асосий шартлари юзасидан томонлар мажбуриятларни олган сана. Ушбу санадан бошлаб:

ижара оператив ёки молиявий ижара сифатида таснифланади; ва

молиявий ижара ҳолида, ижара муддатининг бошланишида тан олинадиган суммалар аниқланади.

*Ижара муддатининг бошланиши* – ижарачи ижарага олинган активдан фойдаланиш ҳуқуқини амалга оширишни бошлаши мумкин бўлган сана. Бу ижарани дастлабки тан олиш (яъни мос равишда ижара натижасида пайдо бўладиган тегишли активлар, мажбуриятлар, даромад ёки харажатларни тан олиш) санаси.

*Ижара муддати* – ижарачи активни ижарага олишга келишган, муддатидан олдин бекор қилинмайдиган давр билан ижарачи активнинг ижарасини қўшимча тўловни амалга ошириб ёки оширмасдан давом қилиш ҳуқуқига эга бўлган ва ижаранинг бошланишида ижарачи ушбу ҳуқуқдан фойдаланиши етарли даражада аниқ бўлган ҳар қандай қўшимча муддат.

*Минимал ижара тўловлари* – ижара муддати давомида ижарачи томонидан тўланадиган ёки тўланиши талаб этилиши мумкин бўлган тўловлар билан қуйидаги суммалар, бундан шартли ижара ҳамда ижарага берувчи томонидан тўланадиган ва унга қоплаб бериладиган хизматлар ҳақи ва солиқлар мустасно:

ижарачи учун – ижарачи ёки у билан боғлиқ шахс томонидан кафолатланган ҳар қандай суммалар; ёки

ижарага берувчи учун – қуйидагилар томонидан ижарага берувчига кафолатланган ҳар қандай тугатиш қиймати суммаси:

*ижарачи;*

*ижарачи билан боғлиқ томон; ёки*

*ижарага берувчига боғлиқ бўлмаган ва кафолат бўйича мажбуриятларни молиявий жиҳатдан бажара оладиган учинчи томон.*

Бироқ, агар ижарачи тегишли активни унинг ҳаққоний қийматидан шу қадар паст нархда сотиб олиш ҳуқуқига эга бўлсаки, бунинг натижасида ушбу ҳуқуқнинг амалга оширилиши етарлича аниқ деб ижаранинг бошланишида ҳисоблаш мумкин бўлса, минимал ижара тўловлари ижара муддати давомида ушбу сотиб олиш ҳуқуқини амалга оширилиши кутилаётган санагача тўланадиган минимал тўловларни ҳамда ушбу ҳуқуқни амалга ошириш учун талаб қилинадиган тўловни ўз ичига олади.

*Ҳаққоний қиймат* - бу яхши хабардор бўлган ва бундай операцияни амалга оширишни хоҳловчи мустақил томонлар ўртасида умумий шартлар асосида битимни амалга оширишдаги активни алмаштириш ёки мажбуриятни тўлаш мумкин бўлган сумма.

*Иқтисодий фойдаланиш муддати* – бу қуйидагилардан бириси:

бир ёки ундан ортиқ фойдаланувчилар томонидан активдан иқтисодий мақсадларда фойдаланиш кутилаётган давр; ёки

бир ёки ундан ортиқ фойдаланувчилар томонидан активдан олиниши кутилаётган ишлаб чиқариш ёки шунга ўхшаш бирликларининг сони.

*Фойдали хизмат муддати* – ижара муддати бошланишидан кейин қолган, лекин ижара муддати билан чегараланмаган, баҳоланган давр бўлиб, бу давр мобайнида активда мужассамланган иқтисодий наф тадбиркорлик субъекти томонидан фойдаланиши кутилади.

*Кафолатланган тугатиш қиймати* – бу:

ижарачи учун – тугатиш қийматининг бир қисми бўлиб, у ижарачи ёки у билан боғлиқ шахс томонидан кафолатланади (бунда кафолатнинг суммаси – бу ҳар қандай ҳолда тўланадиган бўлиши мумкин бўлган максимал сумма); ва ижарага берувчи учун – тугатиш қийматининг бир қисми бўлиб, у ижарачи томонидан ёки ижарага берувчига боғлиқ бўлмаган ва кафолат бўйича мажбуриятларни молиявий жиҳатдан бажара оладиган учинчи тараф томонидан кафолатланади.

*Кафолатланмаган тугатиш қиймати* – ижарага берилган актив тугатиш қийматининг бир қисми бўлиб, у ижарага берувчи томонидан амалга оширилиши кафолатланмайди ёки фақатгина ижарага берувчи билан боғлиқ тараф томонидан кафолатланади.

*Дастлабки бевосита харажатлар* – ижара келишувини тайёрлаш ва тузиш билан бевосита боғлиқ бўлган қўшимча харажатлар, бундан ишлаб чиқарувчи ёки дилерлар бўлган ижарага берувчилар томонидан амалга оширилган бу каби харажатлар мустасно.

*Ижарага ялпи инвестиция* – қуйидагиларнинг умумий суммаси:

ижарага берувчи томонидан молиявий ижара бўйича олинадиган минимал ижара тўловлари, ва

ижарага берувчи фойдасига ҳисобланадиган кафолатланмаган тугатиш қиймати.

*Ижарага соф инвестиция* – ижарада кўзда тутилган фоиз ставкаси бўйича дисконтланган ижарага ялпи инвестиция.

*Ишлаб топилмаган (муддати узайтирилган) молиявий даромад* – бу қуйидагилар орасидаги фарқ:

ижарага ялпи инвестиция,

ижарага соф инвестиция.

*Ижарада кўзда тутилган фоиз ставкаси*- (а) минимал ижара тўловларининг келтирилган (дисконтланган) қиймати билан (б) кафолатланмаган тугатиш қийматининг келтирилган (дисконтланган) қиймати йиғиндиси (i) ижарага олинган активнинг ҳаққоний қиймати билан (ii) ижарага берувчининг дастлабки бевосита харажатлари йиғиндисига ижара бошланиши пайтига тенг бўлишини таъминлайдиган дисконт ставкасидир.

*Ижарачи учун қарз капиталнинг ўсиб борувчи фоиз ставкаси* – худди шундай ижара келишуви бўйича ижарачи томонидан тўланиши талаб этилган бўлиши мумкин бўлган фоиз ставкаси. Ёки, бундай ставкани аниқлаш имкони бўлмаса, ижарачи активни сотиб олиш учун зарур бўлган маблағларни ижаранинг бошланишида худди шундай муддатга, худди шундай таъминотни тақдим қилиб қарзга олиш учун тўлаши мумкин бўлган фоиз ставкасидир.

*Шартли ижара* – бу ижара тўловларининг қатъий белгиланмаган қисми бўлиб, у вақт ўтиши билан эмас, балки бошқа сабабларга кўра ўзгарадиган омилнинг келгуси суммасига боғлиқ бўлади (масалан, келгуси сотувларнинг фоизи, келгуси фойдаланиш суммаси, келгуси нархлар индекси, келгусидаги бозор фоиз ставкалари).

Ижара келишуви ёки шартномаси ижаранинг бошланиши билан ижара муддатининг бошланиши орасидаги давр ичида ижара объектини қуриш ёки сотиб олиш таннархидаги ўзгаришларни ёки таннарх ёҳуд қийматнинг қандайдир бошқа ўлчовидаги, масалан умумий нархлар даражасидаги, ўзгаришларни ёки ижарага берувчининг молиявий харажатларидаги

ўзгаришларни ҳисобга олган ҳолда, ижара тўловларини ўзгартириш шартини ўз ичига олиши мумкин. Бундай ҳолатда, мазкур Стандарт мақсадида бу каби ўзгаришларнинг оқибатлари ижара бошланишида мавжуд бўлган деб ҳисобланиши керак.

Ижаранинг таърифи ижарачига келишилган шартлар бажарилганидан кейин активга эгалик қилиш ҳуқуқини олиш имкониятини берадиган, активни ижарага бериш шартномаларини қамраб олади. Бундай шартномалар баъзида сотиб олиш ҳуқуқини берадиган ижара шартномалари номи билан маълум.

БҲХС 17 да ‘ҳаққоний қиймат’ атамасидан фойдаланилади, ва бу атама баъзи жиҳатлари билан МҲХС 13 “Ҳаққоний қийматни баҳолаш” даги ҳаққоний қийматнинг таърифидан фарқланади. Шунинг учун, БҲХС 17 ни қўллаганда, тадбиркорлик субъекти ҳаққоний қийматни МҲХС 13 эмас, балки БҲХС 17 мувофиқ тарзда баҳолайди.

*Ижаранинг таснифланиши*

Мазкур Стандартда қабул қилинган ижаранинг таснифланиши ижарага бериладиган активга эгалик қилиш билан боғлиқ рисклар ва мукофотлар қай тарзда ижарага берувчи ёки ижарачи ўртасида тақсимланишига асосланади. Рисклар тўхташлар ёки технологик эскириш ёки иқтисодий шароитлар ўзгариши туфайли даромадлиликнинг ўзгариб туришидан зарарлар кўрилиши эҳтимолларини ўз ичига олади. Мукофотлар активнинг иқтисодий фойдаланиш муддати давомида фойда келтирадиган фаолиятни амалга ошириш ва қиймат ошишидан ёки тугатиш қийматни сотишдан олинадиган даромадлар кутилиши билан боғлиқ.

Ижара молиявий ижара сифатида таснифланади, агар у бўйича активга эгалик қилиш билан боғлиқ деярли барча рисклар ва мукофотлар келишувнинг бир томонидан бошқа томонига ўтказилса. Ижара оператив ижара сифатида таснифланади, агар унинг натижасида активга эгалик қилиш билан боғлиқ деярли барча рисклар ва мукофотлар келишувнинг бир томонидан бошқа томонига ўтказилмаса.

Ижарага берувчи ва ижарачи ўртасидаги операция улар томонидан тузилган ижара шартномасига асослангани сабабли, келишилган таърифлардан изчил равишда фойдаланиш мақсадга мувофиқ. Ушбу таърифларнинг ижарага берувчи ва ижарачининг бир биридан фарқланадиган шароитларига қўллаш улар томонидан айнан бир ижара ҳар хил таснифланишига олиб келиши мумкин. Масалан, бундай ҳолат, агар ижарачи билан боғлиқ бўлмаган учинчи томон ижарага берувчи учун тугатиш қийматини кафолатлаган бўлса, юзага келади.

Ижара молиявий ёки оператив ижара бўлиши, шартноманинг шаклига эмас, балки операциянинг моҳиятига боғлиқ бўлади.[2]Ижара молиявий ижара сифатида таснифланишига алоҳида ёки биргаликда олиб келадиган ҳолатларнинг мисоллари қуйида келтирилган:

ижара муддати тугагач, активга эгалик қилиш ҳуқуқи ижарачига ўтиши;

ижарачи активни унинг ҳаққоний қийматидан шу қадар паст нархда сотиб олиш ҳуқуқига эга бўлиб, бунинг натижасида ушбу ҳуқуқнинг амалга оширилиши етарлича аниқ деб ижаранинг бошланишида ҳисоблаш мумкин бўлиши;

активга эгалик ҳуқуқи ўтказилиши ёки ўтказилмаслигидан қатъий назар, ижара муддати активнинг иқтисодий хизмат муддатинининг асосий қисмини ташкил этиши;

ижаранинг бошланишида минимал ижара тўловларининг келтирилган (дисконтланган) қиймати ижарага берилган активнинг деярли бутун ҳаққоний қийматига тенг бўлиши; ва

ижарага берилган активлар шундай махсус хусусиятга эгаки, улардан фақат ижарачи йирик ўзгартиришлар киритмасдан фойдаланиши мумкин.

Ижаранинг молиявий ижара сифатида таснифланишига алоҳида ёки биргаликда олиб келиши мумкин бўлган омиллар:

---

[2]Шунингдек, ШДҚ-27 *"Ижаранинг юридик шаклида бўлган операцияларнинг моҳиятини таҳлил қилиш"*.

ижарачи ижара келишувини бекор қилиши мумкин бўлса, ижарага берувчининг бундай бекор қилиш билан боғлиқ бўлган зарарлари ижарачининг ҳисобидан қопланиши;

тугатиш қийматининг ҳаққоний қийматидаги ўзгаришлардан келиб чиқадиган фойда ва зарарлар ижарачининг ҳисобига олиб борилса (масалан, ижара муддати охирида сотишдан тушумларнинг энг кўп қисмига тенг бўладиган ижара ҳақидан чегирма шаклида); ва

ижарачи ижарани иккинчи муддатга бозор нархидан анча паст бўлган ижара ҳақи эвазига давом қилиш ҳуқуқига эга бўлса.

Ушбу мисолларникелтирилган омилларни ҳамма вақт ҳам ҳал қилувчи деб ҳисоблаб бўлмайди. Агар ижаранинг бошқа хусусиятлардан шу нарса аниқ бўлсаки, ижара келишуви бўйича активга эгалик қилиш билан боғлиқ деярли барча рисклар ва мукофотлар бир томондан бошқа томонга ўтказилмаса, бундай ижара оператив ижара деб таснифланиши керак. Бундай ҳолат, масалан, ижара муддати охирида активнинг ҳаққоний қийматига тенг бўлган ўзгарувчан тўлов эвазига активга эгалик қилиш ҳуқуқиижарачига ўтганда, ёки шартли ижара натижасида деярли барча рисклар ва мукофотлар ижарачига ўтказилмаганда юзага келади.

Ижара келишуви ижаранинг бошланишида таснифланади. Агар исталган вақтда ижарачи ва ижарага берувчи ижара келишувининг шартларини, янгидан ижара шартномасини тузмасдан, ўзгартиришга келишса, ва бу 7-12 бандларда келтирилган мезонлар асосида, ўзгартирилган шартлар худди ижаранинг бошланишида кучга киргандек, ижаранинг бошқача таснифланишига олиб келса, ўзгартирилган келишув унинг муддати давомида янги шартнома деб ҳисобланади. Бироқ, тахминларнинг ўзгариши (масалан, иқтисодий фойдаланиш муддати ёки ижарага олинган мулкнинг тугатиш қийматининг ҳисоблаб чиқилган баҳоларидаги ўзгаришлар), ёки шароитларнинг ўзгариши (масалан, ижарачи ўз мажбуриятларини бажармаслиги), ижарани бухгалтерия ҳисоби мақсадида янгидан таснифланишига олиб келмайди.

Ижара келишуви ер ва бинони иккаласини ҳам қамраб олса, тадбиркорлик субъекти уларнинг ҳар бири алоҳида молиявий ёки оператив ижара сифатида таснифланишини 7-13 бандларга мувофиқ таҳлил қилади. Бундай келишувда ер ижараси бўлган қисми оператив ёки молиявий ижара сифатида таснифланиши кераклигини аниқлашда, ер, одатда, чегараланмаган иқтисодий фойдаланиш муддатига эга эканлигини ҳисобга олиш муҳим.

Ер ва биноларнинг ижарасини таснифлаш ва ҳисобга олиш талаб қилинганида, минимал ижара тўловлари (шу жумладан, бир марталик олдиндан тўловлар) ер ва бинолар ижараси ўртасида ер ижараси билан бинолар ижараси ҳуқуқларининг ижара бошланишидаги ҳаққоний қийматларига мутаносиб равишда тақсимланади. Агар ижара тўловлари ушбу иккита қисм орасида ишончли тарзда тақсимлана олмаса, бундай ижара келишуви бутунлигича молиявий ижара деб таснифланади, токи иккита қисм ҳам оператив ижара бўлиб ҳисобланмаса, бундай ҳолатда, бутун ижара келишуви оператив ижара деб таснифланади.

Ер билан бинолар биргаликда ижарага олинганида, ернинг 20 бандга мувофиқ дастлабки тан олинадиган суммаси муҳим бўлмаса, унда ижарани таснифлаш мақсадида ер ва бинолар битта идара объекти сифатида ҳисобга олиниши ва молиявий ёки оператив ижара сифатида таснифланиши мумкин. Бундай ҳолатда, биноларнинг иқтисодий фойдаланиш муддати бутун ижарага олинган активнинг (ижара объектининг) иқтисодий фойдаланиш муддати бўлиб ҳисобланади.

Ижарачининг ер ва биноларни ижарага олиш ҳуқуқи БҲХС 40 мувофиқ инвестицион мулк сифатида таснифланганида ва ҳаққоний қиймат бўйича ҳисобга олиш моделига асосан баҳоланганида, ер ва биноларнинг алоҳида баҳоланиши талаб этилмайди. Бундай баҳолаш учун батафсил ҳисоб-китоблар фақат ижаранинг бир ёки иккала ҳам қисмининг таснифланишини бошқача қилиб аниқлаб бўлмаганда талаб этилади.

БҲХС 40га мувофиқ, ижарачининг оператив ижара бўйича мулкни ижарага олиш ҳуқуқини инвестицион мулк сифатида таснифлашга йўл

қўйилади. Бундай ҳолатда, бундай мулкка бўлган ҳуқуқ молиявий ижарадаги каби ҳисобга олиниши ва тан олинган актив (ижара объекти) ҳаққоний қиймат бўйича ҳисобга олиш моделига асосан баҳоланиши керак. Ижарачи бундай ижарани молиявий ижара сифатида ҳисобга олишни, агар кейинчалик содир бўладиган ҳодисалар ижара объектининг хусусиятини у инвестицион мулк сифатида бошқа таснифланмайдиган қилиб ўзгартирса ҳам, давом қилиши керак. Бу қуйидаги ҳолларда юзага келади, масалан, агар ижарачи:

ижара бўйича мулкни эгаллаб туриб, кейинчалик бу мулкдан эгаси томонидан эгалланган мулк сифатида фойдаланишга ўтказса ва мулкнинг фойдаланишда бундай ўзгариш юзага келган пайтдаги ҳаққоний қийматига тенг бўлган қиймат бўйича баҳоласа; ёки

мулкни, уни ижарага олиш ҳуқуқи билан боғлиқ бўлган деярли барча рисклар ва мукофотларларни боғлиқ бўлмаган учинчи шахсга ўтказадиган, иккиламчи ижарага берса. Бундай иккиламчи ижара ижарачи томонидан учинчи шахс билан молиявий ижара келишуви сифатида ҳисобга олинади, у учинчи шахс томонидан оператив ижара сифатида ҳисобга олиниши мумкин бўлсада.

*Молиявий ижара. Дастлабки тан олиш*

Ижара муддатининг бошланишида, ижарачилар молиявий ижарани молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботларда активлар ва мажбуриятлар сифатида, ҳар бири ижара бошланиши пайтида аниқланган ижарага олинган активнинг ҳаққоний қиймати ёки, агар камроқ бўлса минимал ижара тўловларнинг келтирилган (дисконтланган) қийматига тенг суммада тан олади. Минимал ижара тўловларининг келтирилган (дисконтланган) қийматини ҳисоблашда дисконт ставкаси сифатида ижарада кўзда тутилган фоиз ставкаси ишлатилади, агар уни аниқлашни амалий иложи бўлса; акс ҳолда, ижарачи учун қарз капиталининг ўсиб борувчи ставкаси қўлланилиши керак. Ижарачининг ҳар қандай дастлабки бевосита харажатлар актив сифатида тан олинадиган суммага қўшилади.

Операциялар ва бошқа ҳодисалар уларнинг фақат юридик шаклига эмас, балки моҳияти ва молиявий мазмунига мувофиқ ҳисобга олинади ва тақдим қилинади. Ижара келишувининг юридик шакли бўйича ижарачи ижарага олинган активга эгалик қилиш ҳуқуқини олмасада, молиявий ижарада ижаранинг моҳияти ва молиявий мазмуни шундан иборатки, ижарачи ижарага олинган активдан фойдаланишдан иқтисодий нафни унинг иқтисодий фойдаланиш муддатининг асосий қисми давомида олади ва бунинг эвазига ижара бошланиши пайтидаги активнинг ҳаққоний қиймати билан тегишли молиявий харажатларига тахминан тенг бўлган суммани тўлаш мажбуриятини олади.

Бундай ижара операциялари ижарачининг молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботида акс эттирилмаса, тадбиркорлик субъектининг иқтисодий ресурслари ва мажбуриятлари даражаси камайтириб кўрсатилган бўлади, бу эса молиявий коэффициентларнинг нотўғри бўлишига олиб келади. Шунинг учун, молиявий ижарани ижарачининг молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботида актив ва келгуси ижара тўловларини амалга ошириш бўйича мажбурият сифатида акс эттириш ўринли бўлади. Ижара муддатининг бошланишида, актив сифатида тан олинадиган суммага қўшиладиган ҳар қандай дастлабки бевосита харажатлардан ташқари актив ва келгуси ижара тўловларини амалга ошириш бўйича мажбурият молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда бир хил суммада тан олинади.

Ижарага олинган активлар бўйича мажбуриятларни молиявий ҳисоботларда ижарага олинган активдан чегириб кўрсатиш нотўғридир. Агар молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда мажбуриятлар қисқа муддатли ва узоқ муддатли турларга ажратилса, ижара мажбуриятлари ҳам худди шундай тарзда ажратилади.

Дастлабки бевосита харажатлар кўпинча ижара келишуви шартларини келишиш ва улар бажарилишини таъминлаш каби ижарага тегишли бўлган айрим хатти-ҳаракатларни амалга ошириш туфайли келиб чиқади. Ижарачи томонидан молиявий ижарага бевосита боғлиқ бўлган деб ҳисобланадиган

хатти-ҳаракатларни амалга ошириш бўйича харажатлар актив сифатида тан олинадиган суммага қўшилиши керак.

*Кейинчалик баҳолаш*

Минимал ижара тўловлари молиявий харажатлар ва сўндирилмаган мажбуриятни камайтириш орасида тақсимланиши керак. Молиявий харажатлар ижара муддати давомидаги ҳар бир даврда мажбуриятнинг тўланмаган қолдиғи бўйича доимий даврий фоиз ставкаси ҳосил бўладиган қилиб тақсимланиши керак. Шартли ижара суммалари, улар пайдо бўлган даврларда, харажат сифатида тан олиниши керак.

Амалиётда, молиявий харажатларни ижара муддати давомидаги даврлар орасида тақсимлашда, ижарачи ҳисоб-китобларни соддалаштириш мақсадида тахминий ҳисоблашнинг қандайдир туридан фойдаланиши мумкин.

Молиявий ижара натижасида ҳар бир ҳисобот даврида эскирадиган активлар бўйича эскириш харажатлари ва молиявий харажатлар юзага келади. Ижарага олинган эскирадиган активлар бўйича эскириш ҳисоблаш сиёсати ўз эскирадиган активлар бўйича сиёсатга мос келиши керак, тан олинадиган эскириш суммаси БҲХС 16 “*Асосий воситалар*”га ва БҲХС 38 “*Номоддий активлар*” га мувофиқ ҳисобланиши керак. Агар ижарачи ижара муддати тугагач активга эгалик қилиш ҳуқуқини олиши оқилона даражада аниқ бўлмаса, активга қуйидаги даврлардан қайси бири қисқароқ бўлса, ўша давр давомида тўлиқ эскириш ҳисобланиши керак: ижара муддати ва активнинг фойдали хизмат муддати.

Ижарага олинган активнинг эскирадиган қиймати активдан фойдаланиш кутилаётган ҳар бир ҳисобот даврида систематик тарзда харажатга олиб борилишига керак, бу ижарачининг ўзи эгалик қиладиган эскирадиган активлари бўйича қабул қилинган эскириш ҳисоблаш сиёсатига мувофиқ тарзда амалга оширилиши керак. Агар ижарачи ижара муддати тугагач активга эгалик қилиш ҳуқуқини олиши оқилона даражада аниқ бўлса, кутилаётган фойдаланиш даври бўлиб активнинг фойдали хизмат муддати

ҳисобланади; акс ҳолда, актив ижара муддати ва активнинг фойдали хизмат муддати иккаласидан қайси бири қисқароқ бўлса, ўша муддат давомида эскириши ҳисобланади.

Активнинг давр учун эскириш харажатлари ва ўша даврдаги молиявий харажатларнинг йиғиндиси камдан-кам ҳолатларда тўланадиган ижара тўловлари билан бир хил бўлади. Шунинг учун, тўланадиган ижара тўловларини харажат сифатида шунчаки тан олиш нотўғри бўлади. Бинобарин, ижарага олинган актив ва у билан боғлиқ бўлган мажбуриятнинг суммалари ижара муддати бошланишидан кейин бир-бирига тенг бўлиши эҳтимоли кам.

Ижарага олинган актив қадрсизланганлигини аниқлаш учун, тадбиркорлик субъекти БҲХС 36 “*Активларнинг қадрсизланиши*”ни қўллаши керак.

*Маълумотларни очиб бериш*

Ижарачилар, МҲХС 7 “*Молиявий инструментлар: маълумотларни очиб бериш*” талабларига риоя қилиш билан бирга, молиявий ижара бўйича қуйидаги маълумотларни очиб беришлари лозим:

активларнинг ҳар бир гуруҳи бўйича, ҳисобот даври охиридаги соф баланс қийматини.

келгуси минимал ижара тўловларининг ҳисобот даври охиридаги жами суммаси билан уларнинг келтирилган (дисконтланган) қиймати ўртасидаги солиштирмасини. Бундан ташқари, тадбиркорлик субъекти келгуси минимал ижара тўловларининг ҳисобот даври охиридаги жами суммаси ва уларнинг келтирилган (дисконтланган) қийматини қуйидаги даврларнинг ҳар бириси учун очиб бериши керак:

*бир йилгача бўлган давр;*

*бир йилдан беш йилгача бўлган давр;*

*беш йилдан кўп бўлган давр.*

давр давомида харажатлар сифатида тан олинган шартли ижараларни.

ҳисобот даври охирида муддатидан олдин бекор қилинмайдиган иккиламчи ижара келишувлари бўйича келгусида олиниши кутилаётган минимал ижара тўловларининг жами суммаси.

ижарачининг муҳим ижара келишувларининг умумий тавсифи, шу жумладан қуйидагилар, лекин улар билан чегараланмаган:

*тўланадиган шартли ижара аниқланган асосни;*

*ижара келишувини қайтадан тузиш ёки ижарага олинган активни сотиб олиш ҳуқуқларининг ҳамда нархларнинг қайта кўриб чиқилиши тўғрисидаги шартларнинг мавжудлиги ва шартлари; ва*

*ижара келишувлари бўйича қўйиладиган чекловлар, масалан дивидендларни тўлаш, қўшимча қарз маблағларини жалб этиш, ва янги ижара келишувларини тузиш бўйича каби чекловлар.*

Бундан ташқари, ижарачилар молиявий ижара бўйича активларни олганида БҲХС 16, БҲХС 36,БҲХС 38,БҲХС 40 ваБҲХС 41 талабларига мувофиқ маълумотларни очиб бериши керак.

*Оператив ижара*

Оператив ижара бўйича ижара тўловлари харажатлар сифатида ижара муддати давомида бир текис маромда тан олиниши керак, агар бошқа систематик усул фойдаланувчи томонидан вақт ўтиши билан наф олинишини тўғрироқ акс эттирмаса.[3]

Оператив ижара келишувлари бўйича ижара тўловлари (бу келишувлар бўйича суғурта ва техник хизмат кўрсатиш харажатлари бундан мустасно) бир текис маромда харажат сифатида тан олиниши керак, агар бошқа систематик усул, тўловлар ушбу усулда амалга оширилмаслигидан қатъий назар, фойдаланувчи томонидан вақт ўтиши билан наф олинишини тўғрироқ акс эттирмаса.

*Маълумотларни очиб бериш*

Ижарачилар, МҲХС 7 талабларига риоя қилиш билан бирга, оператив ижара бўйича қуйидаги маълумотларни очиб беришлари лозим:

---

[3] Шунингдек, ШДҚ-15 *"Оператив ижара — Рағбатлантирувчи омиллар"*га қаранг.

муддатидан олдин бекор қилинмайдиган оператив ижара келишувлари бўйича келгуси минимал ижара тўловларининг жами суммасини қуйидаги даврларнинг ҳар бириси учун:

*бир йилгача бўлган давр;*

*бир йилдан беш йилгача бўлган давр;*

*беш йилдан кўп бўлган давр*.

ҳисобот даври охирида муддатидан олдин бекор қилинмайдиган иккиламчи ижара келишувлари бўйича келгусида олиниши кутилаётган минимал ижара тўловларининг жами суммаси.

давр давомида харажат сифатида тан олинган ижара ва иккиламчи ижара тўловлари, бунда минимал ижара тўловлари, шартли ижара суммалари, ва иккиламчи ижара тўловлари алоҳида кўрсатилади.

ижарачининг катта миқдордаги ижара келишувларининг умумий тавсифи, шу жумладан қуйидагилар, лекин улар билан чегараланмаган:

*тўланадиган шартли ижара аниқланган асосни;*

*ижара келишувини қайтадан тузиш ёки ижарага олинган активни сотиб олиш ҳуқуқларининг ҳамда нархларнинг қайта кўриб чиқилиши тўғрисидаги шартларнинг мавжудлиги ва шартлари; ва*

*ижара келишувлари бўйича қўйиладиган чекловлар, масалан дивидендларни тўлаш, қўшимча қарз маблағларини жалб этиш, ва янги ижара келишувларини тузиш бўйича каби чекловлар*..

## 3.4. Номоддий активлар (БҲХС 38) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси

Молиявий ҳисобот халқаро стандартлари Қўмитаси (Фонди) томонидан ишлаб чиқилган «Номоддий активлара» (БҲХС 38) номли стандарт2005 йилнинг1 январидан ёки ундан сўнг бошланадиганйиллик даврлар учун қўлланилади.

Қуйида мазкур стандартнинг мақсади ва унинг қўллаш доираси ҳамда унда келтирилган қоидалар ҳақида стандартда келтирилган маълумотлар асосида қуйида тўхталиб ўтилади.

| | |
|---|---|
| *Стандартнинг мақсади.* | *«Номоддий активлара» (БҲХС 38) номли стандартнинг мақсади бошқа Стандарт қамраб олмаган номоддий активлар учун бухгалтерия ҳисобининг ёндашувини белгилашдан иборатдир.* |

Ушбу Стандарт тадбиркорлик субъектидан номоддий активни у фақатгина белгиланган мезонларга жавоб берганида тан олишни талаб этади. Ушбу Стандарт номоддий активларнинг баланс қийматини қандай баҳолашни белгилайди ва номоддий активлар тўғрисида муайян маълумотлар очиб берилишини талаб этади.

*Қўллаш доираси*

Ушбу Стандарт номоддий активларни ҳисобга олишда қўлланиши лозим, бундан қуйидагилар мустасно:

бошқа Стандарт қўллаш доирасидаги номоддий активлар;

БҲХС 32 “*Молиявий инструментлар: тақдим этиш”* да таърифланган молиявий активлар;

активларнинг қидируви ва баҳоланишини тан олиш ва баҳолаш (МҲХС 6 “*Фойдали қазилмаларни қидириш ва захираларини баҳолаш”* га қаранг); ва

Фойдали қазилмалар, нефть, табиий газ ва шунга ўхшаш қайта тикланмайдиган ресурсларни қайта ишлаш ва қазиб олиш харажатлари.

Агарда бошқа Стандарт номоддий активнинг маълум тури учун бухгалтерия ҳисоби тартибини белгиласа, тадбиркорлик субъекти мазкур Стандарт ўрнига ўша Стандартни қўллайди. Масалан, мазкур Стандарт қуйидагилар учун қўлланилмайди:

тадбиркорлик субъекти томонидан оддий бизнес фаолиятида сотиш учун эгалик қилинаётган номоддий активлар (БҲХС 2 “*Товар-моддий захиралар”* ва БҲХС 11 “*Қурилиш шартномалари”*).

муддати узайтирилган солик активлари (БҲХС 12 «*Фойда солиқлари»*).

БҲХС 17 «*Ижара»* нинг қўллаш доирасидаги ижаралар.

Ходимларга ҳақ тўлашдан юзага келадиган активлар (БҲХС 19 «*Ходимларнинг даромадлари»*).

БҲХС 32 да таърифланган молиявий активлар. Баъзи молиявий активларнинг тан олиниши ва баҳоланиши МҲХС 10 “*Жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботлар”*, БҲХС 27 «*Алоҳида молиявий ҳисоботлар”*ва БҲХС 28 «*Қарам тадбиркорлик субъектларидаги ва қўшма корхоналардаги инвестициялар”*да қамраб олинган.

Бизнес бирлашувида сотиб олинган гудвилл (МҲХС 3 «*Бизнес бирлашувлари»*).

МҲХС 4 «*Суғурта шартномалари»* нинг қўллаш доирасидаги суғурта шартномалари асосидаги суғуртачининг шартномавий ҳуқуқларидан келиб чиқадиган муддати узайтирилган харид ҳаражатлари ва номоддий активлар. МҲХС 4 ушбу номоддий активлар учун эмас, балки ушбу муддати узайтирилган харид ҳаражатлари учун аниқ маълумотлар очиб берилиши талабларини белгилайди. Шу туфайли, мазкур Стандартдаги маълумотларни очиб бериш бўйича талаблар ушбу номоддий активлар учун қўлланилади.

МҲХС 5 «*Сотиш учун мўлжалланган узоқ муддатли активлар ва давом эттирилмайдиган фаолият»* га мувофиқ сотишга мўлжалланган сифатида таснифланган (ёки сотишга мўлжалланган сифатида таснифланган ҳисобдан чиқариш гуруҳига киритилган) узоқ муддатли номоддий активлар.

Баъзи номоддий активлар моддий кўринишда сақланиши мумкин, масалан, компакт диск (компьютер дастури мисолида), ҳуқуқий ҳужжатлар (лицензия ёки патент мисолида) ёки фильм. Номоддий ва моддий жиҳатларга эга активни БҲХС 16 “*Асосий воситалар”* бўйича ҳисобга олиниши ёки мазкур Стандарт бўйича номоддий активлар сифатида ҳисобга олинишини

аниқлаш учун, тадбиркорлик субъекти қайси жиҳат аҳамиятлироқлигини баҳолашда ҳукм чиқаришдан фойдаланади. Масалан, аниқ бир компьютер дастурисиз фаолият кўрсатмайдиган компьютер-назорат-қиладиган ускуна учун компьютер дастури тегишли эҳтиёт қисмнинг ажралмас қисмидир ва у асосий восита сифатида ҳисобга олинади. Айнан шу ёндашув компьютернинг операцион тизимига нисбатан қўлланилади. Қачонки дастур тегишли эҳтиёт қисмнинг ажралмас қисми бўлмаса, компьютер дастури ноддий актив сифатида ҳисобга олинади.

Шу билан бирга, мазкур Стандарт реклама, тренинг, бизнесни бошлаш, тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишлаб чиқиш фаолиятлари бўйича ҳаражатлар учун қўлланилади. Тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишлаб чиқиш фаолиятлари билимни ривожлантиришга йўналтирилгандир. Шу туфайли, ушбу фаолиятлар натижаси моддий кўринишдаги активга (масалан, намуна) олиб келишига қарамасдан, активнинг моддий жиҳати унинг номоддий қисмига иккиламчидир, яъни унда билим сингдирилгандир.

Молиявий ижара ҳолатида, асосдаги актив моддий ёки номоддий бўлиши мумкин. Дастлаб тан олингандан сўнг, ижарага олувчи молиявий ижара келишуви асосида эгалик қилинаётган номоддий активни мазкур Стандартга мувофиқ ҳисобга олади. Тасвирий фильмлар, видео тасмалари, ёзма асарлар, қўлёзмалар, патентлар ва авторлик ҳуқуқлари каби моддалар учун лицензиялаш келишувлари асосидаги ҳуқуқлар БҲХС 17 қўллаш доирасидан чиқарилгандир ва мазкур стандарт қўллаш доирасидадир.

Агарда фаолиятлар ёки операциялар шунчалик махсуслаштирилиб, бошқача ёндашув зарур бўладиган бухгалтерия ҳисобини қўллашга олиб келса, мазкур Стандартнинг қўллаш доирасидан истисно бўлиши мумкин. Бундай масалалар қазиб олиш соҳасида нефть, газ ва минерал депозитларни қидирув ёки қайта ишлаш ва қазиб чиқариш ҳаражатларини ҳисобга олишда ҳамда суғурта шартномалари ҳолатларида юзага келади. Шу туфайли, мазкур Стандарт бундай фаолиятлардаги ҳаражатлар ва шартномалар учун қўлланилмайди. Бироқ, мазкур Стандарт қазиб олиш соҳаларида ёки

суғуртачилар томонидан фойдаланилган бошқа номоддий активлар (масалан, компьютер дастури) ва сарфланган бошқа ҳаражатлар (масалан, бизнесни бошлаш ҳаражатлари) учун қўлланилади.

*Таърифлар*

Ушбу Стандартда қуйидаги белгиланган маънодаги атамалардан фойдаланилади:

*Амортизация* - бу номоддий активнинг эскириш ҳисобланадиган қийматини унинг фойдали хизмат муддати давомида систематик тарзда харажатларга олиб боришдир.

*Актив* - ресурс бўлиб,

олдинги ҳодисалар натижасида тадбиркорлик субъекти томонидан назорат қилинади; ундан тадбиркорлик суъекти томонидан келгусида иқтисодий наф олиниши кутилади.

*Баланс қиймати* - бу шундай қийматки, бунда актив ҳар қандай жамғарилган амортизация ва йиғилган қадрсизланиш бўйича зарарларни чегирилгандан сўнг молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда тан олинади.

*Таннарх* - бу активни унинг хариди ёки қурилиши пайтида сотиб олиш учун тўланган пул маблағи ёки пул маблағи эквивалентидаги қиймат ёки бошқа турдаги унинг эвазига берилган товоннинг ҳаққоний қиймати ёки, тегишли ҳолларда, бошқа БҲХСларнинг, масалан БҲХС 2 *“Акцияга асосланган тўлов”* нинг аниқ талабларига мувофиқ ушбу активнинг дастлабки тан олинишидаги қийматдир.

*Эскириш ҳисобланадиган қиймат - бу* активнинг тугатиш қиймати чегирилгандаги танннархи ёки таннарх ўрнига акс эттириладиган бошқа қийматидир.

*Тажриба-конструкторлик ишлаб чиқиш* - бу тижорат мақсадларида ишлаб чиқариш ёки фойдаланишни бошлашдан олдин, янги ёки сезиларли тарзда такомиллашган материаллар, ускуналар, товарлар, жараёнлар, тизимлар ёки хизматларни ишлаб чиқариш режасига ёки дизайнига нисбатан тадқиқот топилмаларини ёки бошқа билимларни қўллашдир.

*Тадбиркорлик субъектига хос қиймат* - бу тадбиркорлик субъекти томонидан активдан давомий фойдаланишидан ва фойдали хизмат муддати охирида балансдан чиқаришдан ёки мажбурият сўндирилганида кутиладиган пул оқимларининг келтирилган (дисконтланган) қийматидир.

*Ҳаққоний қиймат* - бу баҳолаш санасида бозор иштирокчилари ўртасидаги одатдаги операцияда активни сотишда олиниши мумкин бўлган ёки мажбуриятни ўтказишда тўланиши мумкин бўлган нархдир. (МҲХС 13 “*Ҳаққоний қийматни баҳолаш”* га қаранг)

*Қадрсизланиш бўйича зарар* - бу активнинг баланс қийматининг унинг қопланадиган қийматидан ошадиган қисмидир.

*Номоддий актив* - бу моддий-ашёвий мазмунга эга бўлмаган аниқланадиган номонетар актив.

*Монетар активлар* - бу эгаликдаги пул маблағлари ва қатъий белгиланган ёки аниқланадиган пул миқдорларида олинадиган активлардир.

*Тадқиқот* - бу янги илмий ёки техник билимга ва тушунчага эришиш истиқболини кўзлаб амалга оширилган асл ва режалаштирилган изланишдир.

Номоддий активнинг *тугатиш қиймати* - бу активнинг чиқиб кетиши бўйича баҳоланган ҳаражатлар чегирилган ҳолда,тадбиркорлик субъекти айни пайтда худди актив фойдали хизмат муддати охирида кутилган муддати ва ҳолатида бўлганидек активнинг чиқиб кетишидан оладиган баҳоланган қийматидир.

*Фойдали хизмат муддати* - *бу*:

активнинг тадбиркорлик субъекти томонидан фойдаланиши учун яроқлибўлиши кутилган давр;ёки

тадбиркорлик субъекти томонидан активдан олиниши кутилган ишлаб чиқариш ҳажми (миқдори) ёки шунга ўхшаш бирликлар сони.

*Номоддий активлар*

Тадбиркорлик субъектлари номоддий активларни, масалан, илмий ёки техник билим, янги жараёнлар ёки тизимлар дезайни ва амалга оширилиши, лицензиялар, интеллектуал мулк, бозор билими ва савдо мулкларини

(жумладан, бренд номлар ва чоп этиш номлари) сотиб олишда, такомиллаштиришда, сақлаш ёки яхшилашда тез-тез ресурсларни кенгайтирадилар ёки мажбуриятларни тан оладилар. Ушбу кенг кўламни қамраб оладиган оддий мисолларга компьютер дастури, патентлар, авторлик ҳуқуқлари, тасвирий фильмлар, мижозлар рўйхатлари, ипотекага хизмат кўрсатиш ҳуқуқлари, балиқ овлаш лицензиялари, импорт квоталари, франчайзинглар, мижоз ёки таъминотчи алоқалари, мижоз содиқлиги, бозор улуши ва маркетинг ҳуқуқларини келтириш мумкин.

*Аниқланганлик*

Номоддий актив таърифи уни гудвиллдан фарқлаш учун номоддий активни аниқланадиган бўлишини талаб этади. Бизнес бирлашувида тан олинган гудвилл бизнес бирлашувида сотиб олинган бошқа активлардан келадиган келгуси иқтисодий нафларни ифода этувчи актив бўлиб, у алоҳида аниқланмайди ва тан олинмайди. Келгуси иқтисодий нафлар сотиб олинганда аниқланадиган активлар ёки алоҳида олганда молиявий ҳисоботларда тан олинмайдиган активлардан биргаликда фойдаланишдан келиши мумкин.

Актив аниқланадиган ҳисобланади:

ажратиладиган бўлса, масалан, тадбиркорлик субъектидан ажратиш ва бўлиниш ёки алоҳида ёки тегишли шартнома, аниқланадиган актив ёки мажбурият билан бирга сотилиши, ўтказилиши, лицензия сифатида берилиши, ижарага берилиши ёки алмашиниши имконига эга бўлса, бунда тадбиркорлик субъекти буни амалга оширишни кўзлаганлигидан қатъий назар; ёки

шартномавий ёки бошқа юридик ҳуқуқлар натижасида юзага келса,бунда ушбу ҳуқуқлар ўтказиладиган ёки тадбиркорлик субъектидан ёки бошқа ҳуқуқлар ва мажбуриятлардан ажратилишидан қатъий назар.

*Назорат*

Тадбиркорлик субъекти активни назорат қилади, агарда тадбиркорлик субъекти асосий ресурсдан оқиб келадиган келгуси иқтисодий нафларни олиш ва бошқаларнинг ушбу манфаатларга эга бўлишини чеклаш

имкониятига эга бўлса. Тадбиркорлик субъектининг номоддий активдан келадиган келгуси иқтисодий нафларни назорат қилиш имконияти одатда ҳуқуқий кучга эга юридик ҳуқуқлар негизида бўлади. Юридик ҳуқуқлар мавжуд бўлмаганда, назоратни намойиш этиш қийинроқдир. Бироқ, ҳуқуқнинг юридик кучга эгалиги назорат учун зарурий шарт эмас, чунки тадбиркорлик субъекти келгуси иқтисодий нафларни айрим бошқа усуллар билан назорат қилиши мумкин.

Бозор ва техник билим келгуси иқтисодий нафларни ўсишига олиб келиши мумкин. Тадбиркорлик субъекти ушбу манфаатларни назорат қилади, агарда, масалан, билим юридик ҳуқуқ билан ҳимояланган, жумладан, авторлик ҳуқуқи, савдо келишуви чеклови (рухсат этилган жойда) ёки махфийликни сақлаш учун ходимларнинг юридик мажбурияти билан ҳимояланган бўлса.

Тадбиркорлик субъекти малакали ходимлар гуруҳига эга бўлиши мумкин ва тренинг орқали келгуси иқтисодий нафларга олиб борадиган малакали ходимларни аниқлай олиши мумкин. Тадбиркорлик субъекти шуни ҳам кўзда тутиши мумкинки, ходимлар тадбиркорлик субъекти фаолиятида ўз кўникмаларини намойиш этишда давом этиши мумкин. Бироқ, тадбиркорлик субъекти одатда малакали ходимлар гуруҳидан ва тренингдан келадиган кутилган келгуси иқтисодий нафлар устидан етарли бўлмаган назоратга эга бўлиши мумкин ва натижада ушбу моддалар номоддий актив таърифини қаноатлантирмаслиги мумкин. Шу сабабли, муайян бошқарув ва техник қобилият номоддий актив таърифини қаноатлантирмаслик эҳтимоли мавжуд, бунда у ундан фойдаланиш ва келгуси иқтисодий нафлар олиш бўйича юридик ҳуқуқ билан ҳимояланмагунча ва таърифнинг айрим қисмларини қаноатлантирмагунча.

Тадбиркорлик субъекти мижозлар портфелига ёки бозор улушига эга бўлиши мумкин ва тадбиркорлик субъекти, мижоз билан алоқаларни ва уларнинг содиқлигини ҳосил қилиш ҳаракатлари туфайли, мижозлар тадбиркорлик субъекти билан савдо олиб боришни давом эттиришини

кутиши мумкин. Бироқ, ҳимоя қилишнинг юридик ҳуқуқлари ёки назоратнинг бошқа йўллари, мижозлар билан алоқалар ёки тадбиркорлик субъектига мижозларнинг содиқлиги мавжуд бўлмаганда, тадбиркорлик субъекти номоддий актив таърифини қаноатлантирадиган даражада мижоз алоқаларидан ва содиқлигидан (масалан, мижозлар портфели, бозор улушлари, мижоз билан алоқалар ва содиқлик) келадиган кутилган иқтисодий нафлар устидан етарлича назоратга эга эмас.

Мижоз алоқаларини ҳимоя қилишнинг юридик ҳуқуқлари мавжуд бўлмаганда, бир хил ёки ўхшаш ношартномавий мижоз алоқалари (бизнес бирлашуви қисмидан ташқари) бўйича айирбошлаш операциялари шуни тасдиқлайдики, тадбиркорлик субъекти бунга қарамасдан, мижоз билан алоқалардан оқиб келадиган кутилаётган келгуси иқтисодий нафларни назорат қила олади. Чунки бундай айирбошлаш операциялари яна шуни тасдиқлайдики, мижоз билан алоқалар ажраладиган, ҳамда ушбу мижоз билан алоқалар номоддий актив таърифини қаноатлантиради.

*Келгуси иқтисодий нафлар*

Номоддий активдан келиб тушадигн келгуси иқтисодий нафлар товарлар ёки хизматлар сотувидан, харажат тежашларидан ёки тадбиркорлик субъекти томонидан активдан фойдаланишдан юзага келадиган бошқа даромадларни қамраб олиши мумкин. Масалан, ишлаб чиқариш жараёнида интеллектуал мулкдан фойдаланиш келгуси даромадларни кўпайтирмаган ҳолда келгуси ишлаб чиқариш ҳаражатларни камайтириши мумкин.

*Тан олиш ва баҳолаш*

Моддани номоддий актив сифатида тан олиш тадбиркорлик субъектидан модда қуйидагиларни қаноатлантиришини намойиш этишини талаб этади:

номоддий актив таърифини;

тан олиш мезонларини.

Ушбу талаб номоддий активни сотиб олишда ёки ички яратишда сарфланган ҳамда қисмни қўшиш,алмаштириш ёки унга хизмат кўрсатишда сарфланган ҳаражатларга нисбатан қўлланилади.

Алоҳида сотиб олинган номоддий активлар учун тан олиш мезонини қўллашни қамраболади,бизнес бирикмасида сотиб олинган номоддий активлар учун уларнинг қўлланишини қамраб олади.Давлат грантлари орқали сотиб олинган номоддий активларнинг дастлабки баҳоланишини қамраб олади, 45-47 бандлар номоддий активларни айирбошлаш ва ички яратилган гудвиллни ҳисобга олишни қамраб олади. Ички яратилган номоддий активларни дастлабки тан олиш ва баҳолашни қамраб олади.

Номоддий активларнинг хусусияти шундайки,кўп ҳолларда, уларга қўшимча қилинадиган актив ёки алмаштириладиган қисм бўлмайди. Демак, кейинги ҳаражатларнинг кўпчилиги ушбу Стандартдаги номоддий активнинг таърифини ва тан олиш мезонини қаноатлантириш ўрнига амалдаги номоддий активда мужассамланган кутилган келгуси иқтисодий нафларни сақлаши мумкин. Шу билан бирга, одатда кейинги ҳаражатларни бевосита бутун бизнесга нисбатан маълум номоддий активга тегишли эканлигини аниқлаш қийинроқдир.

Шу туфайли, фақат камдан-кам ҳолларда кейинги харажатлар – сотиб олинган номоддий активнинг дастлабки тан олингандан ёки ички яратилган номоддий актив тугагандан кейинги сарфланган харажатлар – активнинг баланс қийматида тан олинади. Брэндлар, титул номлари, нашр номлари, мижозлар рўйхатлари ва моҳиятан ўхшаш моддалар бўйича кейинги харажатлар сарфланганда доимо фойда ёки зарарда тан олинади. Бунга сабаб шуки, бундай харажатлар бутун бизнесни ривожлантиришга йўналтириладиган харажатлардан фарқлана олинмайди.

Номоддий актив тан олиниши лозим, фақатгина агарда:

тадбиркорлик субъекти томонидан номоддий актив билан боғлиқ келгуси иқтисодий наф олиниши эҳтимоли мавжуд бўлса;

активнинг таннархи ишончли баҳолана олса.

Активнинг фойдали хизмат муддати давомида мавжуд бўладиган иқтисодий шароитлар мажмуи бўйича раҳбариятнинг энг яхши баҳолашини акс эттирадиган оқилона ва тасдиқловчи фаразлардан фойдаланган ҳолда, тадбиркорлик субъекти кутилган келгуси иқтисодий нафларнинг эҳтимолини баҳолаши лозим.

Тадбиркорлик субъекти активдан фойдаланишдан келадиган келгуси иқтисодий нафлар оқимининг аниқлик даражасини баҳолашда малакали мулоҳаза қилишдан фойдаланади, бунда дастлабки тан олиш пайтида мавжуд далилларга, кўпроқ ташқи далилларга асосланади.

*Номоддий актив дастлаб таннархда баҳоланиши лозим.*

Одатда, тадбиркорлик субъекти номоддий активни алоҳида сотиб олишда тўлайдиган нарх активда мужассамланган кутилаётган келгуси иқтисодий нафларнинг тадбиркорлик субъекти томонидан олиниши эҳтимоли тўғрисидаги кутилишларни акс эттиради. Бошқача қилиб айтганда, иқтисодий нафлар оқимининг вақти ёки суммаси бўйича ноаниқлик мавжуд бўлишидан қатъий назар, тадбиркорлик субъекти иқтисодий нафлар олинишини кутади. Шу туфайли, 21(а)-банддаги эҳтимолликни тан олиш мезони алоҳида сотиб олинган номоддий активлар учун доимо қаноатлантирилган деб инобатга олинади.

Шу билан бирга, алоҳида сотиб олинган номоддий активнинг таннархи одатда ишончли баҳоланади. Хусусан, бундай ҳолат юз беради, қачонки активнинг сотиб олинишида ўрнига бериладиган товон пул маблағи ёки бошқа монетар активлар шаклида бўлса.

Алоҳида сотиб олинган номоддий активнинг таннархи қуйидагиларни қамраб олади:

савдо чегирмаларини ва имтиёзларини чегирган ҳолда, унинг сотиб олиш нархини, жумладан импорт божлари ва сотиб олиш билан боғлиқ қопланмайдиган солиқларни;

активдан кўзланган фойдаланишга тайёрлаш учун сарфланган ҳар қандай бевосита харажатлар.

Қуйидагилар бевосита харажатларга мисолдир:

активни ишчи ҳолатига келтириш бўйича бевосита юзага келадиган ходимларга тўланадиган ҳақ бўйича харажатлар (БҲХС 19да таърифлангандек);

активни ишчи ҳолатига келтириш бўйича бевосита юзага келадиган профессионал ҳақлар; ва

актив тўғри ишлаётганлигини текшириш бўйича харажатлар.

Қуйидагилар номоддий активнинг таннархида ҳисобга олинмайдиган сарфларга мисолдир:

янги маҳсулотнинг ёки хизматнинг намойиш харажатлари (шу жумладан, рекламага ва сотиш бўйича чораларга харажатлар);

янги жойда ёки янги мижозлар билан бизнесни амалга ошириш харажатлари (жумладан ходимлар учун тренинг харажатлари);

маъмурий ва бошқа умумий устама харажатлар.

Номоддий активнинг баланс қийматида харажатларни тан олиш тўхтатилади, қачонки номоддий актив раҳбарият кўзлагандек ишлай оладиган ҳолатга келтирилганда. Шу туфайли, номоддий активдан фойдаланиш ёки уни бошқа жойга кўчириш билан боғлиқ харажатлар унинг баланс қийматига киритилмайди. Масалан, қуйидаги харажатлар номоддий активнинг баланс қийматига киритилмайди:

номоддий актив раҳбарият кўзлагандек ишлай оладиган ҳолатга келтирилган, лекин фойдаланилмаган пайтда сарфланган харажатлар;

активнинг маҳсулотига талаб шаклланаётган даврдаги зарарлар каби дастлаб кўрилган операцион зарарлар.

Айрим операциялар номоддий активни тажриба-конструкторлик ишлаб чиқиш билан боғлиқ ҳолда содир бўлади, аммо улар номоддий активни раҳбарият кўзлагандек ишлай оладиган ҳолатга келтириш учун зарур эмас. Ушбу иккинчи даражали операциялар тажриба-конструкторлик ишлаб чиқишдан олдин ёки тажриба-конструкторлик ишлаб чиқиш давомида содир бўлиши мумкин. Иккинчи даражали операциялар активни раҳбарият

кўзлагандек ишлай оладиган ҳолатга келтириш учун зарур бўлмаганлиги туфайли, иккинчи даражали операциялар бўйича даромадлар ва тегишли харажатлар бевосита фойда ёки зарарда тан олинади ва улар даромад ва харажатнинг тегишли таснифларига киритилади.

Агарда номоддий актив учун тўлов одатий кредит шартлари доирасидан ташқарида кечиктирилса, унинг қиймати пул маблағидаги нарх эквивалентига тенг бўлади. Мазкур қиймат билан жами тўловлар орасидаги фарқ БҲХС 23 "*Қарзлар бўйича харажатлар*" га мувофиқ капитализация қилинмагунча, кредит даври мобайнида фоизли харажат сифатида тан олинади.

*Бизнес бирлашувининг қисми сифатида сотиб олиш*

МҲХС 3 "*Бизнес бирлашувлари*" га мувофиқ, агарда номоддий актив бизнес бирлашуви жараёнида сотиб олинса, ушбу номоддий активнинг таннархи харид санасидаги унинг ҳаққоний қийматига тенг бўлади. Номоддий активнинг ҳаққоний қиймати активда мужассамланган кутилаётган келгуси иқтисодий нафларнинг тадбиркорлик субъекти томонидан олиниши эҳтимоли тўғрисидаги кутишларни акс эттиради. Бошқача қилиб айтганда, иқтисодий нафлар оқимининг муддати ёки суммаси бўйича ноаниқлик мавжуд бўлишидан қатъий назар, тадбиркорлик субъекти иқтисодий нафлар олинишини кутади. Шу туфайли, бизнес бирлашуви жараёнида сотиб олинган номоддий активлар учун эҳтимолликни тан олиш мезони доимо қаноатлантирилган деб инобатга олинади. Агарда бизнес бирлашуви жараёнида сотиб олинган актив ажраладиган бўлса ёки шартномавий бошқа юридик ҳуқуқлар натижасида юзага келса, активнинг ҳаққоний қийматини ишончли баҳолаш учун етарлича маълумот мавжуд бўлади. Шу туфайли, бизнес бирлашуви жараёнида сотиб олинган номоддий активлар учун ишончли баҳолаш мезони доимо қаноатлантирилган деб инобатга олинади.

Мазкур Стандартга ва МҲХС 3 (2008 йилда ўзгартирилган) га мувофиқ, харидор харид санасида сотиб олинаётган тадбиркорлик

субъектининг номоддий активини гудвилдан алоҳида тарзда тан олади, бунда актив сотиб олинаётган тадбиркорлик субъекти томонидан бизнес бирлашувидан олдин тан олинган бўлишидан қатъий назар. Бу шуни англатадики, харидор активни гудвилдан алоҳида тарзда сотиб олинаётган тадбиркорлик субъектининг тугалланмаган тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишлаб чиқиш лойиҳасининг активи сифатида тан олади, агарда лойиҳа номоддий актив таърифини қаноатлантирса. Тадбиркорлик субъектининг тугалланмаган тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишлаб чиқиш лойиҳаси жараёни номоддий актив таърифини қаноатлантиради, қачонки у:

актив таърифини қаноатлантирса;

аниқланадиган, яъни ажраладиган бўлса ёки шартномавий бошқа юридик ҳуқуқлар натижасида юзага келса.

*Бизнес бирлашуви жараёнида сотиб олинган номоддий актив*

Агарда бизнес бирлашуви жараёнида сотиб олинган номоддий актив ажраладиган бўлса ёки шартномавий бошқа юридик ҳуқуқлар натижасида юзага келса, активнинг ҳаққоний қийматини ишончли баҳолашда етарлича маълумот мавжуд бўлади. Қачонки номоддий активнинг ҳаққоний қийматини ҳисоблашда фойдаланиладиган баҳолар учун турли хил эҳтимолларга эга мумкин бўлган натижалар кенглиги мавжуд бўлса, ушбу мавҳумлик активнинг ҳаққоний қийматини ҳисоблашда инобатга олинади.

Бизнес бирлашуви жараёнида сотиб олинган номоддий актив ажраладиган бўлиши мумкин, бироқ у фақатгина тегишли шартнома, аниқланадиган актив ёки мажбурият билан бирга ажраладиган бўлиши мумкин. Бундай ҳолатларда, харидор номоддий активни гудвилдан алоҳида тарзда, бироқ тегишли модда билан бирга тан олади.

Харидор бир бирини тўлдирувчи номоддий активлар гуруҳини ягона актив сифатида тан олиши мумкин, фақатгина алоҳида активларнинг фойдаланиш муддати бир хил бўлганда. Масалан, *“Брэнд” ва “Брэнд номи”* атамалари савдо белгилари ва бошқа белгилар учун синонимлар сифатида

фойдаланилади. Бироқ, *“Брэнд” ва “Брэнд номи”* атамалари умумий маркетинг атамалари бўлиб, улар одатда бир бирини тўлдирувчи активларга, масалан, савдо белгиси (ёки хизмат белгиси) ва унинг тегишли савдо номи, формулалари, таркиблари ва технологик эксперт билимларига нисбатан фойдаланилади.

*Активларнинг давлат гранти ёрдамида олиниши*

Баъзи ҳоллларда, номоддий актив давлат гранти ёрдамида бепул ёки ўрнига номинал товонни бериш эвазига олиниши мумкин. Бундай ҳолат давлат тадбиркорлик субъектига номоддий активларни, масалан, аэропортдаги қуниш ҳуқуқлари, радио ёки телевидение станцияларини бошқариш лицензиялари, импорт лицензиялари ёки квоталари ёки бошқа чекланган ресурслардан фойдаланиш ҳуқуқларини тақдим этганда ёки ажратганда юз бериши мумкин. БҲХС 20 “*Давлат грантларини ҳисобга олиш ва давлат ёрдамини очиб бериш”* га мувофиқ, тадбиркорлик субъекти ҳам номоддий активни ҳам грантни дастлаб ҳаққоний қийматда тан олишни танлаши мумкин. Агарда тадбиркорлик субъекти активни дастлаб ҳаққоний қийматда тан олмасликни танласа, тадбиркорлик субъекти активни дастлаб номинал қийматда тан олади (БҲХС 20 томонидан рухсат этилган муқобил ёндашув) ва бунга активни кўзда тутилган фойдаланиш ҳолатига келтириш билан бевосита боғлиқ ҳар қандай харажатлар қўшилади.

*Активларни айирбошлаш*

Бир ёки бир неча номоддий активлар номонетар актив ёки активлар ёки монетар ва номонетар активлар бирикмаси эвазига сотиб олиниши мумкин. Қуйида келтирилган мулоҳаза бир номонетар активни бошқасига айирбошлашга тегишлидир, бироқ у юқорида қайд этилган барча айирбошлашларга нисбатан ҳам қўлланилади. Бундай номоддий активнинг қиймати ҳаққоний қийматда баҳоланади, қачонки айирбошлаш операцияси тижорат мақсадлариг эга бўлмагунча ёки қабул қилинган активнинг ҳам топширилган активнинг ҳам ҳаққоний қиймати ишончли баҳоланмагунча. Сотиб олинган актив худди шу усулда баҳоланади, ҳаттоки агарда

тадбиркорлик субъекти топширилган активни тан олишни тезда тўхтата олмаса ҳам. Агарда сотиб олинган актив ҳаққоний қийматда баҳоланмаса, унинг қиймати топширилган активнинг баланс қийматида баҳоланади.

Тадбиркорлик субъекти айирбошлаш операцияси тижорат мақсадларига эгалигини операция натижасида унинг келгуси пул оқимлари қанчалик даражада ўзгариши кутилишини инобатга олган ҳолда аниқлайди. Айирбошлаш операцияси тижорат мақсадларига эга, агарда:

*қабул қилинган актив бўйича пул оқимларининг таркибий тузилмаси (масалан, хатар, муддат ва сумма) топширилган актив бўйича пул оқимларининг таркибий тузилмасидан фарқ қилса;*

*тадбиркорлик субъекти фаолиятининг операция таъсир қилган қисмининг тадбиркорлик субъектига-хос қиймати айирбошлаш натижасида ўзгарса.*

Айирбошлаш операцияси тижорат мақсадларига эга эканлигини аниқлаш учун, тадбиркорлик субъекти фаолиятининг операция таъсир қилган қисмининг тадбиркорлик субъектига-хос қиймати солиқдан сўнгги пул оқимларини акс эттириши лозим. Ушбу таҳлилларнинг натижаси тадбиркорлик субъекти батафсил ҳисоб-китобларни амалга оширмасидан аниқ бўлиши мумкин.

Номоддий активни тан олиш шарти бу активнинг қиймати ишончли баҳоланишидир. Номоддий активларнинг ҳаққоний қиймати ишончли баҳоланади, агарда (а) оқилона ҳаққоний қиймат баҳолари кенглигидаги ўзгариш ушбу актив учун аҳамиятли эмас ёки (б) кенгликдаги турли баҳоларнинг эҳтимоллари оқилона баҳоланиши мумкин ва ҳаққоний қийматни аниқлашда фойдаланилиши мумкин. Агар тадбиркорлик субъекти ёки қабул қилинган ёки топширилган активнинг ҳаққоний қийматини ишончли аниқлай олса, бунда қабул қилинган активнинг ҳаққоний қиймати яққолроқ намоён бўлмагунча, топширилган активнинг ҳаққоний қийматидан таннархни ҳисоблашда фойдаланилади.

*Ички яратилган гудвилл*

Ички яратилган гудвилл актив сифатида тан олинмаслиги лозим.Баъзи ҳолатларда, келгуси иқтисодий нафларни келтириб чиқариш учун харажат амалга оширилади, бироқ у мазкур Стандартдаги тан олиш мезонини қаноатлантирадиган номоддий активни пайдо бўлишига олиб келмайди. Бундай харажат одатда ички яратилган гудвиллнинг қисми сифатида инобатга олинади. Ички яратилган гудвилл актив сифатида тан олинмайди, чунки тадбиркорлик субъекти назоратида бўлган ҳолда, аниқланадиган ресурс (яъни, у на ажраладиган ва на шартномавий ёки бошқа юридик ҳуқуқлардан келиб чиқадиган ресурс) эмас, қайсики таннархда ишончли баҳоланади.

Тадбиркорлик субъектининг ҳаққоний қиймати билан унинг аниқланадиган соф активларининг ҳар қандай пайтдаги баланс қиймати ўртасидаги фарқ тадбиркорлик субъектининг ҳаққоний қийматига таъсир этадиган бир қатор омилларни қамраб олиши мумкин. Бироқ, бундай фарқлар тадбиркорлик субъекти томонидан назорат қилинадиган номоддий активларнинг қийматини акс эттирмайди.

*Ички ишлаб чиқилган номоддий активлар*

Қуйидаги муаммолар туфайли, баъзида ички ишлаб чиқилган номоддий актив тан олиш мезонини қаноатлантиришини аниқлаш қийин бўлади:

кутилган келгуси иқтисодий нафларни келтириб чиқарадиган аниқланадиган актив мавжудлигини ва қачон мавжуд бўлишини аниқлаш; ва

актив қийматини ишончли аниқлаш. Баъзи ҳолларда, номоддий активни ички тажриба-конструкторлик ишлаб чиқиш харажатларини тадбиркорлик субъектининг ички яратилган гудвиллини сақлаш ёки яхшилаш ёки кунлик фаолиятини амалга ошириш харажатларидан фарқлай олинмайди.

Шу туфайли, номоддий активни тан олиш ва дастлабки баҳолаш бўйича умумий талабларни қондиришга қўшимча тарзда, тадбиркорлик

субъекти барча ички ишлаб чиқилган номоддий активларга нисбатан 52-67-бандлардаги талабларни ва қўлланмани қўллайди.

Ички ишлаб чиқилган номоддий актив тан олиш мезонини қаноатлантиришини аниқлаш мақсадида, тадбиркорлик субъекти активни тажриба-конструкторлик ишлаб чиқиш жараёнини икки қисмга бўлади:

тадқиқот босқичи;

тажриба-конструкторлик ишлаб чиқиш босқичи.

“тадқиқот” ва “тажриба-конструкторлик ишлаб чиқиш” атамалари таърифланган бўлсада, мазкур Стандарт мақсади учун “тадқиқот босқичи” ва “тажриба-конструкторлик ишлаб чиқиш босқичи” атамалари кенгроқ маънога эга.

Агар тадбиркорлик субъекти номоддий активни яратиш бўйича ички лойиҳанинг тадқиқот босқичини тажриба-конструкторлик ишлаб чиқиш босқичидан фарқлай олмаса, тадбиркорлик субъекти ушбу лойиҳа бўйича харажатларни, худдики улар фақатгина тадқиқот босқичида сарфланган сифатида, инобатга олади.

*Тадқиқот босқичи*

Тадқиқот (ёки ички лойиҳанинг тадқиқот босқичи) натижасида юзага келган ҳеч қандай номоддий актив тан олинмайди. Тадқиқот (ёки ички лойиҳанинг тадқиқот босқичи) бўйича сарфлар улар амалга оширилганда харажат сифатида тан олиниши лозим**.**

Ички лойиҳанинг тадқиқот босқичида, тадбиркорлик субъекти эҳтимолли келгуси иқтисодий нафларни келтирадиган номоддий актив мавжудлигини намойиш эта олмайди. Шу туфайли, ушбу сарф у амалга оширилганда харажат сифатида тан олинади.

Қуйидагилар тадқиқот фаолиятларига мисоллардир:

янги билимларни эгаллашга мўлжалланган фаолият;

тадқиқот топилмаларини ёки бошқа билимларни излаш, баҳолаш ва якуний танлаб олиш, қўллаш;

хом-ашёлар, ускуналар, маҳсулотлар, жараёнлар, тизимлар ёки хизматлар учун муқобиллар излаш;

янги ёки такомиллаштирилган хом-ашёлар, ускуналар, маҳсулотлар, жараёнлар, тизимлар ёки хизматлар учун мумкин бўлган муқобилларни яратиш, дизайн тажриба-конструкторлик ишлаб чиқиш, баҳолаш ва якуний танлаб олиш.

*Тажриба-конструкторлик ишлаб чиқиш босқичи*

Тажриба-конструкторлик ишлаб чиқиш (ёки ички лойиҳанинг тажриба-конструкторлик ишлаб чиқиш босқичи) натижасида юзага келган номоддий актив тан олинади, фақатгина агарда тадбиркорлик субъекти қуйидагиларни барчасини намойиш эта олса:

Номоддий активни фойдаланишга ёки сотишга тайёр қилиш бўйича уни тугаллашнинг техник имкониятини.

Ўзининг номоддий активни тугаллаш ва ундан фойдаланиш ёки уни сотиш бўйича мойиллигини.

Ўзининг ундан фойдаланиш ёки уни сотиш қобилиятини.

Номоддий актив қай тарзда эҳтимолли келгуси иқтисодий нафларни келтиришини. Шу ўринда, тадбиркорлик субъекти номоддий активнинг маҳсулотига ёки номоддий активнинг ўзига нисбатан бозор мавжудлигини, ёки агарда у ички фойдаланишга мўлжалланган бўлса, номоддий активнинг фойдалилигини намойиш этиши мумкин.

Номоддий активни тажриба-конструкторлик ишлаб чиқишни тугаллаш ва ундан фойдаланиш ёки уни сотиш учун мувофиқ техник, молиявий ва бошқа ресурсларнинг мавжудлигини.

Тажриба-конструкторлик ишлаб чиқиш мобайнида номоддий активга тегишли сарфларни ишончли баҳолаш қобилиятини.

Ички лойиҳанинг тажриба-конструкторлик ишлаб чиқиш босқичида, тадбиркорлик субъекти, баъзи ҳолларда, номоддий активни аниқлай олиши ва номоддий актив эҳтимолли келгуси иқтисодий нафларни келтиришини намойиш эта олиши мумкин. Бунга сабаб шуки, лойиҳанинг тажриба-

конструкторлик ишлаб чиқиш босқичи тадқиқот босқичига нисбатан янада такомиллашган бўлишидир.

Қуйидагилар тажриба-конструкторлик ишлаб чиқиш фаолиятларига мисоллардир:

*ишлаб чиқариш ёки фойдаланишдан олдинги андозаларни ва моделларнинг дизайни, ясалиши ва синови;*

*янги технологияни қамраб олган ускуналар, андозалар, шакллар ва қолиплар дизайни;*

*тижорий ишлаб чиқариш учун иқтисодий мақсадга мувофиқ ҳажмда бўлмаган дастлабки корхона дизайни, қурилиши ва фаолияти; ва*

*янги ёки такомиллашган хом-ашёлар, ускуналар, маҳсулотлар, жараёнлар, тизимлар ёки хизматлар учун танланган муқобиллар дизайни, ясалиши ва синови.*

Номоддий актив қайтарзда эҳтимолли келгуси иқтисодий нафларни келтириишини кўрсатиш мақсадида, тадбиркорлик субъекти БҲХС 36 “*Активлар қадрсизланиши”* даги тамойиллардан фойдаланган ҳолда активдан олинадиган келгуси иқтисодий нафларни баҳолайди. Агарда актив фақатгина бошқа активлар билан бирга иқтисодий нафларни келтириса, тадбиркорлик субъекти БҲХС 36 даги пул маблағларини ҳосил қиладиган бирликлар тамойилини қўллайди.

Номоддий активни тугаллаш, фойдаланиш ва манфаатлар олиш учун ресурсларнинг мавжудлиги, масалан, зарурий техник, молиявий ва бошқа ресурсларни ва тадбиркорлик субъектининг ушбу ресурсларни таъминлай олиш қобилиятини акс эттирадиган бизнес режа орқали кўрсатилиши мумкин. Баъзи ҳолларда, тадбиркорлик субъекти ташқи молиялаштириш мавжудлигини намойиш этиши мумкин, бунда тадбиркорлик субъекти кредиторнинг режани молиялаштиришга мойиллиги бўйича кўрсатмасига эга бўлган ҳолда кўрсатади.

Тадбиркорлик субъектининг харажат тизимлари одатда номоддий активни ички тажриба-конструкторлик ишлаб чиқиш харажатларини,

масалан, иш ҳақлари ва авторлик ҳуқуқларига ёки лицензияларга эга бўлишга ёки компьтер дастурини тажриба-конструкторлик ишлаб чиқишга сарфланган харажатларни ишончли баҳолай олади.

Ички ишлаб чиқилган брэндлар, титул маълумотлари (номланишлар), нашр номлари, мижозлар рўйхати ва моҳиятан бир хил моддалар номоддий активлар сифатида тан олинмаслиги лозим.

Ички ишлаб чиқилган брэндлар, титул маълумотлари (номланишлар), нашр номлари, мижозлар рўйхати ва моҳиятан бир хил моддалар бўйича сарфлар бутун бир бизнесни ривожлантириш харажатларидан фарқ қилмаслиги мумкин. Шу туфайли, бундай моддалар номоддий активлар сифатида тан олинмайди.

*Ички ишлаб чиқилган номоддий активнинг таннархи*

Ички ишлаб чиқилган номоддий активнинг таннархи активни раҳбарият кўзлагандек ишлай оладиган қилиб яратиш, ишлаб чиқариш ва тайёрлашга зарур бўлган барча бевосита тегишли харажатларни қамраб олади. Бевосита тегишли харажатларга мисоллар қуйидагилардир:

номоддий активни тажриба-конструкторлик ишлаб чиқишда фойдаланилган ёки истеъмол қилинган хом-аёшлар ва хизматлар харажатлари;

номоддий активни тажриба-конструкторлик ишлаб чиқиш бўйича юзага келадиган ходимларга ҳақ тўлаш харажатлари (БҲХС 19 да таърифлангандек);

юридик ҳуқуқни рўйхатдан ўтказиш ҳақлари; ва

номоддий активни тажриба-конструкторлик ишлаб чиқишда фойдаланилган патентлар ва лицензияларнинг амортизацияси.

БҲХС 23 да фоизни ички ишлаб чиқилган номоддий актив таннархининг қисми сифатида тан олиш мезони таъкидланади.

Қуйидагилар ички яратилган номоддий актив таннархига киритилмайди:

сотиш, маъмурий ва бошқа умумий устама харажатлари, бунда ушбу харажатлар активни фойдаланиш учун тайёрлашга тегишли бевосита харажатлар бўлмагунча;

актив белгиланган фаолият кўрсатишга эришишидан олдин аниқланган самарадорсизликлар ва дастлабки операцион зарарлар;

активдан фойдаланиш учун ходимларни тайёрлаш харажатлари.

*Харажатларни тан олиш*

Номоддий модда бўйича харажат у сарфланганда харажат сифатида тан олинади, қачонки:

харажат тан олиш мезонини қаноатлантирадиган номоддий актив қийматининг таркиби бўлмагунча;

модда бизнес бирлашувида сотиб олинган бўлиб, номоддий актив сифатида тан олинмагунча. Бундай ҳолатда, харажат харид санасида гудвилл сифатида тан олинган қийматнинг таркибини ташкил этади (МҲХС 3).

***Амалий вазият:***

Тадбиркорлик субъекти янги ишлаб чиқариш жараёнини шакллантирмоқда. 2019 йил мобайнида, сарфланган харажатлар 1000 ВБ[(a)] бўлиб, улардан 900 ВБ 2019 йил 1 декабрдан олдин сарфланган ва 100 ВБ 2019 йил 1 декабр билан 2019 йил 31 декабр орасида сарфланган. Тадбиркорлик субъекти 2019 йил 1 декабрда ишлаб чиқариш жараёни номоддий актив сифатида тан олиш мезонини қаноатлантирганини кўрсата олади. Жараёнга сингдирилган ноу-хаунинг қопланадиган қиймати (жараён фойдаланишга тайёр бўлишидан олдин уни туғаллаш бўйича келгуси пул чиқимлари билан бирга) 500 ВБ тенг бўлиши баҳоланган.

*2019 йил якунида, ишлаб чиқариш жараёни 100 ВБ миқдорида (тан олиш мезони қаноатлантирилган санадан, яъни 2019 йил 1 декабрдан бошлаб сарфланган харажатлар) номоддий актив сифатида тан олинади. 20X5 йил 1 декабрдан олдин сарфланган 900 ВБ харажат сифатида тан олинади, чунки тан олиш мезони 2019 йил 1 декабргача қаноатлантирилмаган. Ушбу*

*харажатлар молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда тан олинган ишлаб чиқариш жараёни қийматининг қисмини ташкил этмайди.*

20Х6 йил мобайнида, сарфланган харажатлар 2 000 ВБ га тенг. Жараёнга сингдирилган ноу-хаунинг қопланадиган қиймати (жараён фойдаланишга тайёр бўлишидан олдин уни туғаллаш бўйича келгуси пул чиқимлари билан бирга) 1 900 ВБ тенг бўлиши баҳоланган.

*2020 йил якунида, ишлаб чиқариш жараёнининг таннархи 2 100 ВБ га тенг (2019 йил якунида тан олинган 100 ВБ харажатлар ва 20Х6 йил якунида тан олинган 2 100 ВБ харажатлар). Тадбиркорлик субъекти қадрсизланиш бўйича зарардан олдинги жараённинг баланс қийматини (2 100 ВБ) унинг қопланадиган қийматига тўғрилаш учун 200 ВБ миқдорида қадрсизланиш бўйича зарарни тан олади. Ушбу қадрсизланиш бўйича зарар кейинги даврда тикланиши мумкин, агарда БҲХС 23 да келтирилган қадрсизланиш бўйича зарарни тиклашга талаблар бажарилганда.*

Баъзи ҳолатларда, келгуси иқтисодий нафларга эга бўлиш мақсадида харажатлар сарфланади, лекин тан олиниши мумкин бўлган ҳеч қандай номоддий актив ёки бошқа актив сотиб олинмайди ёки яратилмайди. Товарларни етказиб бериш ҳолатида, тадбиркорлик субъекти бундай сарфни унда ушбу товарлардан фойдаланиш ҳуқуқи бўлган пайтда харажат сифатида тан олади. Хизматлар кўрсатиш ҳолатида, тадбиркорлик субъекти сарфни хизматларни қабул қилиб олган пайтда харажат сифатида тан олади. Масалан, тадқиқот бўйича харажат у сарфланган пайтда харажат сифатида тан олинади (54-бандга қаранг), у бизнес бирлашуви таркиби сифатида сотиб олинган ҳолат бундан истисно. Сарфга у амалга оширилганда харажат сифатида тан олинадиган бошқа мисоллар қуйидагиларни қамраб олади:

янги бизнесни бошлаш фаолияти бўйича харажатлар (яъни ташкилий харажатлари), бунда ушбу харажатлар БҲХС 16 га мувофиқасосий воситалар моддасининг таркибига киритилмагунча. Ташкилий харажатлар ташкил этиш харажатларини қамраб олиши мумкин, масалан, юридик ташкилотни ташкил этишга сарфланган юридик ва котибият харажатлари (яъни очишдан олдинги

харажатлар) ёки янги фаолиятларни бошлаш ёки янги маҳсулотларни ёки жараёнларни ишга тушириш бўйича харажатлар (яъни фаолиятдан олдинги харажатлар).

Тренинг фаолиятлари бўйича харажатлар.

Реклама ва сотиш фаолиятлари бўйича харажатлар (почта орқали буюртма рўйхатлари).

адбиркорлик субъектини тўлиқ ёки қисман бошқа жойга кўчириш ёки қайта ташкил этиш бўйича харажатлар.

Тадбиркорлик субъекти товарлардан фойдаланиш ҳуқуқига эга, қачонки у товарларга эгалик қилса. Худди шунингдек, тадбиркорлик субъекти товарлардан фойдаланиш ҳуқуқига эга, қачонки улар етказиб бериш шартномаси шартларига мувофиқ етказиб берувчи томонидан яратилганда ва тадбиркорлик субъекти тўлов эвазига уларни етказиб берилишини талаб қила олганда. Хизматлар қабул қилинган бўлади, қачонки уларни тадбиркорлик субъектига етказиб бериш шартномасига мувофиқ етказиб берувчи томонидан кўрсатилганда, аммо тадбиркорлик субъекти улардан бошқа хизматни кўрсатишда фойдаланган пайтда эмас, масалан, мижозларга рекламани етказиб беришда.

*Актив сифатида тан олинмайдиган олдинги харажатлар*

Дастлаб харажат сифатида тан олинган номоддий модда бўйича харажат кейинги санада номоддий актив таннархининг қисми сифатида тан олинмаслиги лозим.

*Тан олишдан сўнгги баҳолаш*

Тадбиркорлик субъекти ёки 74-банддаги таннарх бўйича ҳисобга олиш моделини ёки 75-банддаги қайта баҳолаш моделини ўзининг ҳисоб сиёсати сифатида танлаши лозим. Агарда номоддий актив қайта баҳолаш моделидан фойдаланган ҳолда ҳисобга олинса, унинг туркумидаги барча бошқа активлар ҳам айнан шу моделдан фойдаланган ҳолда ҳисобга олиниши лозим, бунда ушбу активлар бўйича фаол бозор мавжуд бўлмагунча.

Номоддий активларнинг туркуми активларнинг бир хил хусусияти ва тадбиркорлик субъекти фаолиятида фойдаланилиши жиҳатидан гуруҳланишидир. Номоддий активлар туркумидаги моддалар бир вақтда қайта баҳоланади, бунда активларни танланма қайта баҳолашдан ҳамда молиявий ҳисоботларда турли саналарда таннархлар ва қийматлар бирикмасини акс эттирадиган миқдорларни тақдим этиш четлаб ўтилади.

*Таннарх бўйича ҳисобга олиш модели*

Дастлабки тан олишдан сўнг, номоддий актив унинг таннархидан ҳар қандай жамғарилган амортизацияни ва ҳар қандай йиғилган қадрсизланиш бўйича зарарни чегирилгандаги қийматда ҳисобга олиниши лозим.

*Қайта баҳолаш модели*

Дастлабки тан олишдан сўнг, номоддий актив қайта баҳоланган қийматда, яъни қайта баҳолаш санасидаги унинг ҳаққоний қийматидан ҳар қандай кейинги жамғарилган амортизацияни ва ҳар қандай кейинги йиғилган қадрсизланиш бўйича зарарни чегирилгандаги қийматда ҳисобга олиниши лозим. Мазкур Стандартдаги қайта баҳолашлар мақсадида, ҳаққоний қиймат фаол бозор инобатга олинган ҳолда аниқланиши лозим. Қайта баҳолашлар шундай меъёрда амалга оширилиши лозимки, ҳисобот даври охирида активнинг баланс қиймати унинг ҳаққоний қийматидан муҳим даражада фарқ қилмаслиги керак.

Қайта баҳолаш модели бўйича қуйидагиларга рухсат берилмайди:

олдин актив сифатида тан олинмаган номоддий активларни қайта баҳолаш;

таннархдан бошқа қийматларда номоддий активларни дастлаб тан олиш.

Қайта баҳолаш модели актив дастлаб таннархда тан олингандан сўнг қўлланилади. Бироқ, агарда номоддий актив жараёндан ўтиш мобайнида тан олиш мезонини қаноатлантирмаганлиги туфайли, унинг таннархининг фақат маълум қисми актив сифатида тан олинган бўлса (65-бандга қаранг), қайта баҳолаш модели ушбу активнинг бутун қисмига қўлланиши мумкин. Шу

билан бирга, қайта баҳолаш модели давлат гранти орқали қабул қилинган ва номинал қийматда тан олинган номоддий активларга нисбатан ҳам қўлланилиши мумкин.

Номоддий актив учун фаол бозор мавжуд бўлиши одатий ҳол эмас, лекин бу содир бўлиши мумкин. Масалан, айрим юрисдикцияларда эркин ўтказиладиган такси лицензиялари, балиқ овлаш лицензиялари ёки ишлаб чиқариш квоталари учун фаол бозор мавжуд бўлиши мумкин. Бироқ, брэндлар, газета номлари, мусиқа ва фильм нашр этиш ҳуқуқлари, патентлар ва савдо белгилари учун фаол бозор мавжуд бўла олмайди, чунки бундай активнинг ҳар бири ягонадир. Шу билан бирга, номоддий активлар олди-сотди қилинса ҳам, шартномалар алоҳида сотувчилар ва харидорлар ўртасида тузилади ва операциялар камдан-кам ҳолатда содир бўлади. Шулар туфайли, бир актив учун тўланган нарх бошқасининг ҳаққоний қиймати тўғрисида етарлича далил ҳисобланмаслиги мумкин. Бундан ташқари, нархлар кўпгина ҳолларда жамоатга маълум бўлмайди.

Қайта баҳолаш даврийлиги қайта баҳоланаётган номоддий активлар ҳаққоний қийматинингўзгарувчанлигига боғлиқдир. Агарда қайта баҳоланган активнинг ҳаққоний қиймати унинг баланс қийматидан муҳим даражада фарқ қилса, яна қайта баҳолаш зарурдир. Айрим номоддий активларнинг ҳаққоний қийматида катта даражада ва ўзгарувчан тебранишлар кузатилиши мумкин, бундай ҳолат йиллик қайта баҳолаш заруриятини келтириб чиқаради. Бундай тез-тез қайта баҳолашлар ҳаққоний қийматида фақатгина катта бўлмаган тебранишларга эга номоддий активлар учун зарур эмас.

Агарда номоддий актив қайта баҳоланса, қайта баҳолаш санасидаги ҳар қандай жамғарилган амортизация:

активнинг ялпи баланс қийматидаги ўзгаришга пропорционал тарзда қайта ҳисобланадики, натижада қайта баҳолашдан сўнг активнинг баланс қиймати унинг қайта баҳоланган қийматига тенг бўлади; ёки

активнинг ялпи баланс қийматидан чегириб ташланади ва соф баланс қиймати активнинг қайта баҳоланган қиймати суммасида акс эттирилади.

Тадбиркорлик субъекти номоддий активнинг фойдали хизмат муддати аниқлиги ёки аниқсизлигини ва агарда аниқ бўлса, фойдали хизмат муддатини ташкил этадиган даврни ёки ишлаб чиқариш ёки шунга ўхшаш бирликлар сонини баҳолаши лозим. Номоддий актив тадбиркорлик субъекти томонидан аниқсиз фойдали хизмат муддатига эга деб ҳисобланиши лозим, қачонки барча тегишли омилларнинг таҳлилига асосланган ҳолда, актив тадбиркорлик субъекти учун соф пул тушумларини олиб келиши кутилган даврнинг кўринадиган чегараси мавжуд бўлмаганда.

Номоддий активни ҳисобга олиш унинг фойдали хизмат муддатига асосланади. Фойдали хизмат муддати аниқ бўлган номоддий актив амортизация қилинади (97-106 бандларга қаранг), фойдали хизмат муддати аниқсиз бўлган номоддий актив амортизация қилинмайди (107-110 бандларга қаранг). Мазкур Стандартга илова қилинган тасвирий мисолларда турли номоддий активлар учун фойдали хизмат муддатни аниқлаш ва кейин ушбу активларни аниқланган фойдали хизмат муддатларига асосланган ҳолда ҳисобга олиш кўрсатилган.

Номоддий активнинг фойдали хизмат муддатини аниқлашда кўпгина омиллар инобатга олинади, шу жумладан:

тадбиркорлик субъекти томонидан активдан кутилган фойдаланиш ва активнинг бошқа бошқарув гуруҳи томонидан самарали бошқарилиши мумкинлиги;

актив бўйича оддий маҳсулот фойдаланиш даври ўхшаш усулда фойдаланиладиган ўхшаш активларнинг фойдалилик муддатларининг эҳтимоллари бўйича оммавий маълумот;

эскиришнинг техник, технологик, тижорий ва бошқа турлари;

активдан фойдаланадиган соҳанинг барқарорлиги ва активдан юзага келадиган маҳсулотлар ёки хизматларга бўлган бозор талабидаги ўзгаришлар;

рақобатчилар ёки потенциал рақобатчилар томонидан кутилган ҳаракатлар;

активдан кутилган келгуси иқтисодий нафларга эга бўлиш учун талаб этилган сақлаш харажатларининг даражаси ва бундай даражага эришишда тадбиркорлик субъектининг имконияти ва ҳоҳиши;

актив устидан назорат даври ва активдан фойдаланишга юридик ёки шунга ўхшаш чекловлар, масалан, тегишли ижараларнинг тугаш саналари; ва

актив фойдали хизмат муддатининг тадбиркорлик субъектининг бошқа активлари фойдали хизмат муддатига боғлиқлиги.

“Аниқсиз” атамаси “чексиз” маъносини англатмайди. Номоддий активнинг фойдали хизмат муддати фақатгина активни унинг фойдали хизмат муддатини баҳолаш пайтида ҳисобланган ишлаш стандартида сақлаш учун талаб этилган келгуси сақлаш сарфлари даражасини ҳамда тадбиркорлик субъектининг бундай даражага эришишдаги имконияти ва ҳоҳишини акс эттиради. Номоддий активнинг фойдали хизмат муддати аниқсизлиги тўғрисидаги хулоса активни ушбу ишлаш стандартида сақлаш учун талаб этилгандан ортиқ режалаштирилган келгуси сарфларга асосланмаслиги керак.

Технологиядаги тез ўзгаришлар тарихини инобатга олганда, компьтер дастурий таъминоти ва кўпгина бошқа номоддий активлар технологик эскиришларга учрайдилар. Шу туфайли, уларнинг фойдали хизмат муддати қисқа бўлиш эҳтимоли мавжуд.

Номоддий активнинг фойдали хизмат муддати жуда узоқ ёки ҳаттоки аниқсиз бўлиши мумкин. Ноаниқлик номоддий активнинг фойдали хизмат муддатини эҳтиёткорлик билан ҳисоблашни таъкидлайди, бироқ у нореал қисқа муддатни танлашни таъкидламайди.

Шартномавий ёки бошқа юридик ҳуқуқлардан келиб чиқадиган номоддий активнинг фойдали хизмат муддати шартномавий ёки юридик ҳуқуқларнинг муддатидан ошмаслиги лозим, бироқ тадбиркорлик субъекти активдан фойдаланишининг кутилаётган даврига боғлиқ ҳолда қисқароқ бўлиши мумкин. Агарда шартномавий ёки бошқа юридик ҳуқуқлар янгиланиши мумкин бўлган чекланган муддатга такдим этилса, номоддий

активнинг фойдали хизмат муддати янгиланадиган даврни қамраб олиши лозим, фақатгина қачонки янгилашни тадбиркорлик субъекти томонидан аҳамиятсиз харажатлар эвазига амалга ошириш далили мавжуд бўлса. Бизнес бирлашувидаги номоддий актив сифатида тан олинган қайта сотиб олинган ҳуқуқнинг фойдали хизмат муддати ҳуқуқ тақдим этилган битимнинг қолган шартномавий даври бўлади ва янгиланадиган даврларни ўз ичига олмаслиги лозим.

Номоддий активнинг фойдали хизмат муддатига таъсир этадиган ҳам иқтисодий ҳам юридик омиллар мавжуд бўлиши мумкин. Иқтисодий омиллар тадбиркорлик субъекти томонидан олинадиган келгуси иқтисодий нафларнинг даврини аниқлаши мумкин. Юридик омиллар ушбу манфаатлардан фойдаланиш ҳуқуқи бўйича тадбиркорлик субъекти назорат қиладиган даврни чеклаши мумкин. Фойдали хизмат муддати ушбу омиллар асосида аниқланган даврларнинг қисқароғидир.

Шу ўринда, қуйидаги омилларнинг мавжудлиги шуни таъкидлайдики, тадбиркорлик субъекти шартномавий ёки бошқа юридик ҳуқуқларни аҳамиятсиз харажатлар эвазига янгилай олади:

эҳтимол тажрибага асосланган ҳолда, шундай далил мавжудки, шартномавий ёки бошқа юридик ҳуқуқлар янгиланади. Агарда янгилаш учинчи томоннинг розилиги шарти остида бўлса, учинчи томон ўз розилигини тақдим этиши бўйича далил мавжуд;

шундай далил мавжудки, янгилашга эришиш учун зарур бўлган ҳар қандай шартлар қаноатлантирилади; ва

янгилашдан тадбиркорлик субъектига оқими кутилган келгуси иқтисодий нафлар билан солиштирилганда, тадбиркорлик субъекти учун янгилаш харажати аҳамиятли эмас.

Агарда янгилашдан тадбиркорлик субъектига оқими кутилган келгуси иқтисодий нафлар билан солиштирилганда, тадбиркорлик субъекти учун янгилаш харажати аҳамиятли бўлса, янгилаш қиймати моҳиятан янгилаш санасида янги номоддий активни сотиб олиш қийматини акс эттиради.

*Аниқ фойдали хизмат муддатларига эга номоддий активлар*

Амортизация даври ва амортизация усули. Аниқ фойдали хизмат муддатига эга номоддий активнинг эскириш ҳисобланадиган қиймати унинг фойдали хизмат муддати давомида систематик тарзда тақсимланиши лозим. Амортизация бошланиши лозим, қачонки актив фойдаланишда бўлса, яъни қачонки у раҳбарият томонидан кўзланган ишлай олиш ҳолати учун зарур бўлган жойда ва шароитда бўлса. Амортизация вақтлироқ санада, яъни актив МҲХС 5 га мувофиқ сотишга мўлжалланган сифатида таснифланган (ёки сотишга мўлжалланган сифатида таснифланган ҳисобдан чиқариш гуруҳига киритилган) сана билан активни балансдан чиқариш санаси солиштирилгандаги вақтлироқ санада тўхтатилиши лозим. Фойдаланилган амортизация усули тадбиркорлик субъекти томонидан активдан кутилаётган келгуси иқтисодий наф қай тарзда сарфланишини акс эттириши лозим. Агар ушбу ҳолат ишончли аниқланмаса, тўғри чизиқли (бир текис маромда) усул қўлланилиши лозим. Ҳар бир давр учун амортизация суммаси фойда ёки зарарларда тан олиниши лозим, бунда мазкур ёки бошқа Стандарт бошқа активнинг баланс қийматига киритишга рухсат бермагунча ёки талаб қилмагунча.

Активнинг эскириш ҳисобланадиган қийматини унинг фойдали хизмат муддати давомида систематик тарзда харажатларга олиб бориш учун турли амортизация усулларидан фойдаланиш мумкин. Ушбу усуллар тўғри чизиқли усул, камайиб борувчи қолдиқ усули ва ишлаб чиқариш бирлиги усулини қамраб олади. Фойдаланадиган усул активда мужассамланган кутилган келгуси иқтисодий наф сарфланишининг кўзда тутилган тарзига асосланган ҳолда танланади ва даврдан даврга мувофиқ равишда қўлланилади, бунда ушбу келгуси иқтисодий нафни сарфланишининг кўзда тутилган тарзида ўзгаришлар бўлмагунча.

Амортизация одатда фойда ёки зарарда тан олинади. Бироқ, айрим ҳолатларда активда мужассамланган келгуси иқтисодий наф бошқа активларни юзага келтириш учун сарфланади. Бундай ҳолатда, амортизация

суммаси бошқа актив таннархининг таркибий қисмини ташкил этади ва унинг баланс қийматига киритилади. Масалан, ишлаб чиқариш жараёнида фойдаланиладиган номоддий активларнинг амортизацияси товар-моддий захираларнинг баланс қийматига киритилади (БҲХС 2 *"Товар-моддий захиралар"* га қаранг).

*Амортизация даврини ва амортизация усулини қайта кўриб чиқиш*

Аниқ фойдали хизмат муддатига эга номоддий актив учун амортизация даври ва амортизация усули камида ҳар молиявий йилнинг якунида қайта кўриб чиқилиши лозим. Агарда активнинг кутилган фойдали хизмат муддати олдинги баҳолашлардан фарқ қилса, амортизация даври мувофиқ тарзда ўзгартирилиши лозим. Агарда активда мужассамланган келгуси иқтисодий нафларни истеъмол қилишнинг кўзда тутилган ҳолатида ўзгаришлар мавжуд бўлса, амортизация усули ўзгарган ҳолатни акс этитриш учун ўзгартирилиши лозим. Бундай ўзгаришлар БҲХС 8га мувофиқ ҳисоблаб чиқилган баҳолардаги ўзгаришлар сифатида ҳисобга олиниши лозим.

Номоддий активнинг муддати давомида, унинг фойдали хизмат муддатининг баҳоланиши ноўринлиги яққол намоён бўлиши мумкин. Масалан, қадрсизланиш бўйича зарарни тан олиш шуни кўрсатиши мумкинки, амортизация даври ўзгартирилиши зарур.

Давр мобайнида, номоддий активдан тадбиркорлик субъектига оқими кутилган келгуси иқтисодий нафларнинг ҳолати ўзгариши мумкин. Амортизациянинг тўғри чизиқли усули эмас, балки камайиб борувчи қолдиқ усули ўринлиги яққол намоён бўлиши мумкин. Бошқа мисол сифатида лицензияда акс эттирилган ҳуқуқлардан фойдаланиш кечиктирилишини, қайсики бизнес режанинг бошқа қисмларини тухтатиб қўйган ҳолатини, келтириш мумкин. Бундай ҳолатда, активдан олинадиган иқтисодий наф кейинги даврларгача олинмаслиги мумкин.

*Аниқсиз фойдали хизмат муддатига эга бўлган номоддий активлар*

Аниқсиз фойдали хизмат муддатига эга бўлган номоддий актив амортизация қилинмаслиги лозим.

БҲХС 8га мувофиқ, тадбиркорлик субъектидан аниқсиз фойдали хизмат муддатига эга номоддий активнинг унинг қопланадиган қийматини унинг баланс қийматига солиштирган ҳолда,

ҳар йили;

қачонки номоддий активнинг қадрсизланиши мумкин бўлган пайтдақадрсизланишга текширилиши талаб этилади.

*Баҳоланган фойдали хизмат муддатини қайта кўриб чиқиш*

Амортизация қилинмайдиган номоддий активнинг фойдали хизмат муддати ҳодиса ва шароитлар ушбу активнинг фойдали хизмат муддати аниқсиз деб баҳоланишига ҳалигача асос беришини аниқлаш учун ҳар даврда қайта кўриб чиқилиши лозим. Агар улар бундай хулоса учун асос бермаса, фойдали хизмат муддатининг баҳоланиши аниқсиздан аниққа ўзгариши БҲХС 8га мувофиқ ҳисоблаб чиқилган баҳолардаги ўзгариш сифатида ҳисобга олинади.

БҲХС 36 га мувофиқ, номоддий активнинг фойдали хизмат муддатини аниқсиз эмас, балки аниқ деб қайта кўриб чиқиш шуни кўрсатадики, активга зарар етказилган бўлиши мумкин. Натижада, тадбиркорлик субъекти активнинг БҲХС 36 га мувофиқ аниқланган қопланадиган қийматини унинг баланс қийматига солиштириш орқали қадрсизланишга текширади ва баланс қийматининг қопланадиган қийматдан ҳар қандай ошган қисмини қадрсизланиш бўйича зарар сифатида тан олади.

Аниқ фойдали хизмат муддатига эга номоддий активнинг тугатиш қиймати нолга тенг деб фараз қилиниши лозим, бунда қуйидагилар содир бўлмагунча:

активнинг фойдали хизмат муддати охирида учинчи томоннинг уни сотиб олиш бўйича мажбурияти мавжуд бўлиши;

актив учун фаол бозор (МҲХС 13 да таърифлангандек) мавжуд:

*тугатиш қиймат ушбу бозор маълумотлари асосида аниқланиши мумкин;*

*активнинг фойдали хизмат муддати охирида бундай бозор мавжуд бўлиш эхтимоли бор.*

Аниқ фойдали хизмат муддатига эга активнинг эскириш ҳисобланадиган қиймат тугатиш қийматни чегиргандан сўнг аниқланади. Нолга тенг бўлмаган тугатиш қиймат шуни англатадики, тадбиркорлик субъекти номоддий активни унинг иқтисодий муддати якунланишидан олдин ҳисобдан чиқаришни кўзда тутади.

Активнинг тугатиш қийматини баҳолаш ҳисобдан чиқаришда қопланадиган қийматга асосланади, бунда баҳолаш санасида фойдали хизмат муддати тугаган ва активдан фойдаланадиган ўхшаш шароитларда ишлаган ўхшаш активнинг сотилиши бўйича нархлардан фойдаланилади. Тугатиш қиймат камида ҳар молиявий йил якунида кўриб чиқилади. Активнинг тугатиш қийматидаги ўзгариш БҲХС 8 *“Ҳисоб сиёсатлари, ҳисоблаб чиқилган баҳолардаги ўзгаришлар ва хатолар”* га мувофиқ ҳисоблаб чиқилган баҳолардаги ўзгариш сифатида ҳисобга олинади.

Номоддий активнинг тугатиш қиймати активнинг баланс қийматига тенг ёки кўпроқ миқдорда ошиши мумкин. Агарда шундай бўлса, активнинг амортизация миқдори нолга тенг бўлади, бунда унинг тугатиш қиймати кейинчалик активнинг баланс қийматидан паст суммагача камаймагунча.

*Фойдали хизмат муддати тугаши ва ҳисобдан чиқаришлар*

Қуйидаги ҳолатларда номоддий актив ҳисобдан чиқарилиши лозим:

актив чиқиб кетганида;

ундан фойдаланишдан ёки унинг чиқиб кетишидан ҳеч қандай келгуси иқтисодий наф кутилмаганида.

Номоддий активнинг ҳисобдан чиқарилиши натижасида юзага келадиган фойда ёки зарар активнинг чиқиб кетишидан олинадиган соф тушумлар, агарда бўлса, билан активнинг баланс қиймати ўртасидаги фарқ сифатида аниқланиши лозим. У фойда ёки зарарда тан олиниши лозим, қачонки актив ҳисобдан чиқарилса (бунда БҲХС 17 да сотиш ва қайта

ижарага олиш бўйича бошқа талаблар белгиланмаган бўлса). Фойда асосий фаолиятдан даромад сифатида таснифланмаслиги лозим.

Номоддий актив бир неча йўллар билан чиқиб кетиши мумкин (масалан, сотиш орқали, молиявий ижара келишувини тузиш орқали ёки ҳадя этиш орқали). Бундай активнинг чиқиб кетиши санасини аниқлашда, тадбиркорлик субъекти товарларни сотишдан тушган даромадларни тан олиш бўйича БҲХС 18 *"Одатдаги фаолиятдан олинадиган даромад"* даги мезонларни қўллайди.БҲХС 17 сотиш ва қайта ижарага олиш орқали активларнинг чиқиб кетишига нисбатан қўлланилади.

Агарда тан олиш тамойилига асосан тадбиркорлик субъекти активнинг баланс қийматида номоддий активнинг қисмини алмаштириш таннархини тан олса, у эски алмаштирилган қисмнинг баланс қийматини ҳисобдан чиқаради. Агарда тадбиркорлик субъекти учун алмаштирилган қисмнинг баланс қийматини аниқлаш имкони бўлмаса, у алмаштириш таннархидан алмаштирилган қисмнинг қиймати у сотиб олинганда ёки ички ишлаб чиқилганда қанча бўлганлигини кўрсатадиган кўрсаткич сифатида фойдаланиши мумкин.

Бизнес бирлашувида қайта сотиб олинган ҳуқуқ ҳолатида, агарда ҳуқуқ учинчи томонга кейинчалик қайта чиқарилган (сотилган) бўлса, тегишли баланс қиймати, агарда бўлса, қайта чиқарилиш бўйича фойда ёки зарарни аниқлашда фойдаланилади.

Номоддий активнинг чиқиб кетишида унинг ўрнига олинадиган товон дастлаб унинг ҳаққоний қийматида тан олинади. Агарда номоддий актив учун тўлов кечиктирилса, олинган товон дастлаб пул маблағидаги нарх эквивалентида тан олинади. Товоннинг номинал қиймати билан пул маблағидаги нарх эквиваленти ўртасидаги фарқ БҲХС 18 га мувофиқ фоизли даромад сифатида тан олинади ва бу эса дебиторлик қарз бўйича эффектив даромадлиликни акс эттиради.

Аниқ фойдали хизмат муддатига эга номоддий активнинг амортизацияси тўхтатилмайди, агар номоддий актив бошқача тарзда

фойдаланилмаса, бунда актив бўйича тўлиқ эскириш ҳисобланган бўлмаса ёки у МҲХС 5 га мувофиқ сотишга мўлжалланган сифатида таснифланмаган бўлса (ёки сотишга мўлжалланган сифатида таснифланган ҳисобдан чиқариш гуруҳига киритилмаган бўлса).

***“Номоддий активлар” БҲХС 38нинг амалий жиҳатлари***

*1-вазият:* Компаниятовар белгисини 2019 йил январда сотиб олди. Товар белгисининг қиймати 1 386 минг £ниташкил қилади. Товар белгисининг нархини тўлаш иккита тўлов орқали амалга оширилди:

- 2019 йил апрелда – 660 минг £;
- 2019 йил июлда – 726 минг £.

*Йиллик фоиз нормаси – 46,41%. Номоддий активнинг қийматини ва тўловнинг бўлиб-бўлиб амалга оширилиши билан боғлиқ фоизлар учун харажатлар миқдорини аниқлаш керак бўлади.*

Тўлов муддатини чўзиш иқтисодиётда кредитлашнинг нормал шартларини ошириши туфайли номоддий активнинг қиймати номоддий активнинг нархини тўлаш учун келгуси пул тўловларининг дисконтланган миқдори бўйича аниқланиши керак.Қуйида келтирилган тўловлар графигини ҳисобга олган ҳолда пул кириминининг дисконтланган миқдорини ҳисоблаймиз:

Дисконтланган қиймат $_{\text{ставка } \% = 46{,}41\%,\ k = 1{,}4641}$ =

= $660/1{,}4641^{3/12} + 726/1{,}4641^{6/12} = 1\ 200$ минг £.

Мос равишда товар белгисининг қиймати 1 200 минг ш.б.ни, фоизлар учун харажатлар миқдори эса қуйидагини ташкил қилади:

Фоизлар учун харажатлар = 660 + 726 – 1 200 = 186 минг £.

*2-вазият*: Компаниялицензиянинг нархини 2019 йил январда 2 млн. £. сумма билан тўлади. Лицензия 2019 йил апрелда расмийраштирилиб, хўжалик юритувчи субъектга топширилди. Ойлик фоиз нормаси – 1 %.

*Лицензиянинг уни хўжалик юритувчи субъект балансига қўйишдаги қийматини аниқлаш керак бўлади.*

Мазкур ҳолатда лицензиянинг қиймати 2 млн.£ рақами билан аниқланади, чунки унинг нархи фойдаланиш ва ҳисобга қўйиш учун активни олиш вақтидан олдин тўланди. Ушбу ҳолатда активни келгуси пул киримининг дисконтланган қиймати бўйича баҳолаш ва фоизлар бўйича даромадни аниқлаш талаб этилмайди.

## Такрорлаш учун саволлар

1. Товар-моддий захираларни баҳолашда хақиқий таннарх усулини тушунтириб беринг?
2. Товар-моддий захираларни баҳолашда соф сотиш қийматида баҳолаш деганда нимани тушунасиз?
3. ТМЗларни харажатларга чиқариш ёки сотиш вақтидаги баҳолашнинг ФИФО усули моҳиятини тушунтиринг?
4. ТМЗларни харажатларга чиқариш ёки сотиш вақтидаги баҳолашнинг ўртача таннарх усули моҳиятини тушунтиринг?
5. ТМЗ қандай ҳолатларда хўжалик субъекти балансига кирим қилинади?
6. Асосий воситаларни тан олиш баҳолаш тартибини тушунтириб беринг?
7. Асосий воситаларни қайта баҳолаш тартибини тушунтиринг?
8. Асосий воситаларга амортизация ҳисоблаш усулларини тушунтириб беринг?
9. Асосий воситаларни ҳисобдан чиқариш тартибини ифодалаб беринг?
10. Асосий воситалар инвентаризациясини ташкил этиш тартиби?
11. Номоддий активлар ҳисобининг ўзига хос хусусиятлари нимадан иборат?
12. Гудвиллни тушунтириб беринг?
13. Номоддий активларга амортизация ҳисоблаш усуллари.
14. Молиявий ижара ва унинг ҳисобга олиш тартибини тушунтириб беринг?
15. Оператив ижара ва унинг ҳисобини тавсифлаб беринг?

## Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест

**1. Захиралар бу…**

А) ишлаб чиқаришда бир маротаба қатнашади

В) энг кам иш ҳақи 50 минималдан кам буюмлар

С) ўзининг қийматини махсулот таннархига ўтказади

D) барчаси тўғри

**2. Захираларни баҳолашда ….. усуллардан фойдаланилади.**

А) шартнома, улгуржи ва бозор баҳоси

В) бозор ва номенклатура ҳисоб баҳоси

С) бозор, номенклатура, ҳақиқий таннарх,улгуржи ва режа баҳоси

D) режа ва бозор баҳоси

**3. МҲХСга асосан заҳиралар инфляция шароитида қандай баҳоланади?**

А) Авеко ва фифо

В) Авеко ва лифо

С) Авеко ва нифо

D) барчаси тўғри

**4. Баҳолашнинг қайси усулида биринчи харид қилинган материаллар биринчи харажатга чиқарилади?**

А) Авеко

В) Лифо

С) Нифо

D) Фифо

**5.** ***Компания 10500000 сўмга автомобил сотиб олди. Автомобилни олиб келиш харажати 500000 сўм. Расмийлаштириш харажати 50000 сўм. Экспедиторнинг хизмат сафари харажатлари 100000 сўм. Автомобилни сотиб олиш учун банкдан 1,000000 сўм узоқ муддатли кредит олган. Кредит шартномасида кредитнинг йиллик 10 % белгиланган. Ишчи ҳолатга келтириш харажатлари 400.000 сўм. «Автомобиль» счёти қайси суммага дебетланади?***

А) 11150000

B) 11500000

C) 11000000

D) 11550000

**6. Асосий восита қайта бахоланди. Қиймати пасайганда бухгалтерияда қандай акс эттирилади?**

A) Резерв капиталида

B) Даромад сифатида

C) Харажат кўринишида

D) Мажбурият юкланади

**7. Асосий воситанинг бошланғич қиймати-12000000, тугатиш қиймат-1200000, хизмат муддати- 5 йил. Амортизацияни кумулятив усулда ҳисобланг ?**

A) 2160000

B) 3600000

C) 2592000

D) 4800000

**8. Асосий воситанинг дастлабки қиймат- 1000000, эскириш қиймати - 200000, шартнома бахоси-900000. Пул оқимлари тўғрисидаги ҳисоботда қандай акс эттирилади?**

A) 900000 молиявий бўлимида

B) 100000 инвестиция бўлимида

C) 1000000 молиявий бўлимида

D) 900000 инвестиция бўлимида

**9. Ижара-бу......**

A) Ижарага берувчи ижарачига бир ёки бир неча тўловлар эвазига келишилган муддат давомида активдан фойдаланиш ҳуқуқини беришини кўзда тутадиган келишувдир.

B) Активга эгалик қилиш билан боғлиқ деярли барча рисклар ва мукофотларни келишувнинг бир томонидан бошқа томонига ўтказувчи ижара.

C) Молиявий ижарадан ташқари бошқа ҳамма ижара келишувлари.

D) Эҳтимоли кам шартли ҳодисанинг рўй бериши натижасидаги ижара.

**10. Молиявий ижара-бу......**

A) Ижарага берувчи ижарачига бир ёки бир неча тўловлар эвазига келишилган муддат давомида активдан фойдаланиш ҳуқуқини беришини кўзда тутадиган келишувдир.

B) Активга эгалик қилиш билан боғлиқ деярли барча рисклар ва мукофотларни келишувнинг бир томонидан бошқа томонига ўтказувчи ижара.

C) Молиявий ижарадан ташқари бошқа ҳамма ижара келишувлари.

D) Эҳтимоли кам шартли ҳодисанинг рўй бериши натижасидаги ижара.

**11. Оператив ижара-бу......**

A) Ижарага берувчи ижарачига бир ёки бир неча тўловлар эвазига келишилган муддат давомида активдан фойдаланиш ҳуқуқини беришини кўзда тутадиган келишувдир.

B) Активга эгалик қилиш билан боғлиқ деярли барча рисклар ва мукофотларни келишувнинг бир томонидан бошқа томонига ўтказувчи ижара.

C) Молиявий ижарадан ташқари бошқа ҳамма ижара келишувлари.

D) Эҳтимоли кам шартли ҳодисанинг рўй бериши натижасидаги ижара.

**12. Номоддий активлар стандартларга кўра қанча муддатда инвентаризация қилинади?**

A) ҳар ойда

B) ҳар чоракда

C) ҳар йили

D) икки йилда бир марта

**13. А фирма Б фирмани 35,000,000 сўмга сотиб олди. Сотиб олиш кунига Б фирма активларининг дастлабки қиймати 40,000,000 сўмга, бозор қиймати 48,000,000 сўм, Б фирманинг 20,000,000 сўмлик мажбуриятлари ҳам мавжуд. «Гудвилл» ҳисобварағида қайси суммада**

**кўрсатилиши керак?**

A) 28000000

B) 13000000

C) 5000000

D) 7000000

**14. Номоддий активларнинг ҳизмат муддатини аниқлаш имкони бўлмаганда улар неча йилда ҳисобдан чиқарилиши керак?**

A) 10 йил

B) 5 йил

C) 3 йил

D) 20 йил

# IV БОБ. ҲИСОБ СИЁСАТИ ВА УНИ ШАКЛЛАНТИРИШ

## 4.1. Ҳисоб сиёсатлари, ҳисоблаб чиқилган баҳолардаги ўзгаришлар ва хатолар (БҲХС 8) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси

Молиявий ҳисобот халқаро стандартлари Қўмитаси (Фонди) томонидан ишлаб чиқилган «Ҳисоб сиёсатлари, ҳисоблаб чиқилган баҳолардаги ўзгаришлар ва хатолар»(БҲХС 8) номли стандарт2005 йилнинг1 январидан ёки ундан сўнг бошланадиганйиллик даврлар учун қўлланилади.

Қуйида мазкур стандартнинг мақсади ва унинг қўллаш доираси ҳамда унда келтирилган қоидалар ҳақида стандартда келтирилган маълумотлар асосида қуйида тўхталиб ўтилади.

Ушбу стандарт молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун қабул қилинган нормалар ва қоидаларни, шу жумладан унинг тузилиши ва семантик таркибига минимал талабларни ўз ичига олади. Халқаро стандартларга мувофиқ (МҲХС 1), молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўплами қуйидагилардан иборат бўлиши керак: жорий молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот, харажатлар, фойда ва бошқа қўшма даромадлар тўғрисидаги ҳисобот, шунингдек компания активларининг ўзгариши тўғрисидаги ҳисобот. «Ҳисоб сиёсатлари, ҳисоблаб чиқилган баҳолардаги ўзгаришлар ва хатолар»(БҲХС 8) номли стандарт бухгалтерия сиёсатини танлаш ва тартибга солиш мезонларини, шу жумладан бухгалтерия сиёсатидаги ўзгаришлар, активлар ва пассивларни ҳисобга олиш баҳоларини аниқлашни аниқлашдан иборат. Шундай қилиб, ушбу стандарт компаниянинг молиявий маълумотларини тайёрлашнинг сифатини унинг ахборот таркиби, долзарблиги, ишончлилиги, тўлиқлиги ва бошқа компанияларнинг ҳисоботлари билан мувофиқлиги нуқтаи назаридан яхшилашга қаратилган.

*Стандартнинг мақсади.*

*Мазкур Стандартнинг мақсади ҳисоб сиёсатини танлаш ва ўзгартириш учун мезонларни ўрнатиш ҳамда ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришлар, бухгалтерия ҳисоби мақсадида баҳолашлардаги ўзгаришлар ва хатоларни*

*тузатишни ҳисобга олиш тартибини ва уларга тегишли ошкор қилинадиган маълумотни белгилашдан иборатдир.*

Ушбу Стандарт хўжалик субъектининг молиявий ҳисоботларида акс эттирилган ахборотнинг ўринлилиги ва ишончлилиги ҳамда бу молиявий ҳисоботларининг даврларо ва бошқа хўжалик субъектларининг молиявий ҳисоботлари билан қиёсийлигини оширишга қаратилган.

*Стандартни қўллаш доираси*

Мазкур Стандарт ҳисоб сиёсатини танлашда ва қўллашда, шунингдек ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришларни, бухгалтерия ҳисоби мақсадида баҳолашлардаги ўзгаришларни ва олдинги давр хатоларини тузатишни ҳисобга олишда қўлланилиши керак.

Олдинги давр хатоларини тузатишнинг ва ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришларни қўллаш учун қилинган ретроспектив тузатишларнинг солиқларга бўлган таъсири БҲХС 12 "*Даромад солиқлари*"га мувофиқ ҳисобга олинади ва ошкор этилади.

*Стандартда қўлланиладиган таърифлар*

Ушбу стандартда қуйидаги белгиланган маънодаги атамалардан фойдаланилади:

*Ҳисоб сиёсати* – бу хўжалик субъекти томонидан молиявий ҳисоботларни тайёрлашда ва тақдим этишда қўлланиладиган муайян тамойиллар, усуллар, одатлар, қоидалар ва амалиётлардир.

*Бухгалтерия ҳисоби мақсадида баҳолашдаги ўзгариш* - активлар ва мажбуриятларнинг жорий ҳолатини ҳамда улар билан боғлиқ бўлган, келгусида кутилаётган манфаат ва мажбуриятларни баҳолаш натижасида, актив ёки мажбуриятнинг баланс қийматини, ёки активдан даврий фойдаланиш суммасини тузатишдир. Бухгалтерия ҳисоби мақсадида баҳолашдаги ўзгаришлар янги маълумотлар олиниши ёки янги ҳодисалар рўй бериши натижасида юзага келади, ва, шу сабабдан, хатоларни тузатиш бўлиб ҳисобланмайди.

*Олдинги давр хатолари* хўжалик субъектининг бир ёки ундан ортиқ олдинги даврлари учун молиявий ҳисоботларидаги бузилишлар ва тушириб қолдиришлардир; улар ишончли ахборотдан фойдаланмаслик ёки нотўғри фойдаланиш натижасида юзага келади ва ушбу ахборот:

мазкур даврлар учун молиявий ҳисоботлар чиқарилиши рухсат этилганида мавжуд бўлган;

мазкур молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш чоғида олиниши ва ҳисобга олиниши оқилона равишда кутилиши мумкин бўлган ахборотдир.Бундай хатолар математик янглишишлар, ҳисоб сиёсатини қўллашда йўл қўйилган хатолар, эътиборсизлик ёки фактларни нотўғри талқин этиш оқибатларини ҳамда фирибгарликни ўз ичига олади.

*Рестроспектив қўллаш* - янги ҳисоб сиёсатини операциялар, бошқа ҳодисалар ва вазиятларга нисбатан ушбу сиёсат олдин ҳам ҳар доим қўлланилганидек тарзда қўллаш.

*Ретроспектив қайта ҳисоблаш* - молиявий ҳисоботлардаги элементлар суммаларинининг тан олиниши, баҳоланиши ва ошкор қилинишини олдинги даврда хатога ҳеч қачон йўл қўйилмаганидек тарзда тузатиш.

*Амалий иложи йўқ – Талабни бажаришни (қўллашни) амалий иложи йўқ,*қачонки хўжалик субъекти талабни бажариш учун барча оқилона ҳаракатларни қилиб кўрганидан кейин ҳам уни бажара (қўллай) олмаган бўлса. Муайян олдинги давр учун ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришни ретроспектив қўллаш ёки хатони тузатиш учун ретроспектив қайта ҳисоблашни амалий иложи йўқ, агар:

ретроспектив қўллаш ёки ретроспектив қайта ҳисоблашнинг натижаларини аниқлаб бўлмаса;

ретроспектив қўллаш ёки ретроспектив қайта ҳисоблаш хўжалик субъектининг раҳбарияти ушбу даврда нимани мўлжаллаганлигини тахмин қилишни талаб этса; ёки

ретроспектив қўллаш ёки ретроспектив қайта ҳисоблаш, суммаларни сезиларли даражада тахминий баҳолашни, талаб этса, ва ушбу баҳолашлар

тўғрисидаги маълумотларни объектив равишда бошқа маълумотларга нисбатан ажратиб олишни амалий иложи йўқ бўлса; бунда ушбу маълумотлар:

*мазкур суммалар тан олиниши, баҳоланиши ёки ошкор этилиши лозим бўлган сана(лар)га мавжуд бўлган шароитларни тасдиқлайдиган далилни таъминлаган бўлар эди; ва*

*мазкур олдинги давр учун молиявий ҳисоботлар чиқарилиши рухсат этилганида мавжуд бўлган бўлар эди.*

Ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришни ва бухгалтерия ҳисоби мақсадида баҳолашдаги ўзгариш натижасини *истиқболли қўллаш* – бу, мос равишда:

ҳисоб сиёсати ўзгарган санадан кейин содир бўладиган операциялар, бошқа ҳодисалар ва шароитларга нисбатан янги ҳисоб сиёсатини қўллашдир; ва

бухгалтерия ҳисоби мақсадида баҳолашдаги ўзгаришнинг таъсирини ушбу баҳолаш таъсир қилган жорий ва келгуси даврларда тан олишдир.

## 4.2. Ҳисоб сиёсатини танлаш ва унинг изчиллиги

МҲХС операцияга, бошқа ҳодисага ёки шароитга аниқ тегишли бўлганида, унга нисбатан қўлланиладиган ҳисоб сиёсати ёки сиёсатлари ушбу МҲХСни қўллаш билан аниқланиши керак.

Операция, бошқа ҳодиса ёки шароитга аниқ тегишли бўлган МҲХС мавжуд бўлмаганида, хўжалик субъектининг раҳбарияти қўйидаги хусусиятларга эга бўлган ахборотни шакллантирадиган ҳисоб сиёсатини ишлаб чиқиш ва қўллашда ўз ҳукмини чиқариши керак:

фойдаланувчиларнинг иқтисодий қарорларни қабул қилиш билан боғлиқ талаблари учун ўринли бўлган;

*молиявий ҳисоботлар қуйидагиларни таъминлагани туфайли ишончли бўлган:*

*хўжалик субъектининг молиявий ҳолати, молиявий натижалари ва пул оқимларини ишончли кўрсатади;*

*операциялар, бошқа ҳодисалар ва шароитларнинг нафақат юридик шакли, балки иқтисодий моҳиятини акс эттиради;*

*бетараф, яъни холис;*

*эҳтиёткор;*

*ҳамма аҳамиятли томондан тўлиқ.*

Юқорида қайд қилинганидек ҳукм чиқаришда, раҳбарият қуйидаги манбаларга қараши ва уларнинг қўлланилиши мумкинлигини пасайиб борувчи тартибда кўриб чиқиши керак:

МҲХСларда шунга ўхшаш ёки боғлиқ масалаларга тегишли талаблар; ва

*Концептуал асос* келтирилган активлар, мажбуриятлар, даромадлар ва харажатларнинг таърифлари, тан олиш мезонлари ва баҳолаш концепциялари.

Шунингдек, ҳукм чиқаришда, раҳбарият, шунингдек, стандартларни ўрнатадиган ва бухгалтерия ҳисоби бўйича стандартларни ишлаб чиқишда ўхшаш концептуал асосдан, бошқа бухгалтерлик адабиётлардан ва ушбу соҳада қабул қилинган амалиётлардан фойдаланадиган бошқа идоралар томонидан энг сўнгги чиқарилган стандарт тусидаги хужжатларни манбаларга зид келмаслиги шарти билан, эътиборга олиши мумкин.

Хўжалик субъекти ўхшаш операциялар, бошқа ҳодисалар ва шароитларга тегишли ҳисоб сиёсатларини изчил равишда танлаши ва қўллаши керак, агар қандайдир МҲХС моддаларнинг ҳар хил ҳисоб сиёсатлари тўғри келиши мумкин бўлган тоифаларга бўлинишини алоҳида талаб этмаса ёки рухсат этмаса. Агар қандайдир МҲХС моддаларнинг бундай тоифаларга бўлинишини талаб этса ёки рухсат этса, бундай ҳар бир тоифага тегишли бўлган ҳисоб сиёсати изчил равишда танланиши ва қўлланилиши керак.

## 4.3. Ҳисоб сиёсатида ҳисоблаб чиқилган баҳолардаги ўзгаришлар ва хатолар

Хўжалик субъекти ҳисоб сиёсатини фақат қуйидаги ҳолларда ўзгартириши керак:

агар ўзгартириш МҲХС томонидан талаб этилса;

агар ўзгартиришнинг натижасида молиявий ҳисоботларда хўжалик субъектининг молиявий ҳолатига, молиявий натижаларига ёки пул оқимларига операцияларнинг, бошқа ҳодисаларнинг ва шароитларнинг таъсири тўғрисида ишончли ва ўринлироқ маълумотлар акс эттирилса.

Қуйидагилар ҳисоб сиёсатидаги ўзгариш бўлиб ҳисобланмайди:

олдин содир бўлган операциялар, бошқа ҳодисалар ёки шароитлардан моҳияти бўйича фарқланадиган операциялар, бошқа ҳодисалар ёки шароитларга нисбатан қандайдир ҳисоб сиёсатини қўллаш; ва

олдин содир бўлмаган ёки аҳамиятсиз даражадаги бўлган операциялар, бошқа ҳодисалар ёки шароитларга нисбатан янги ҳисоб сиёсатини қўллаш.

МҲХС 16 "*Асосий воситалар*" ёки МҲХС 38 "*Номоддий активлар*"га мувофиқ активларни қайта баҳолаш сиёсатини биринчи марта қўллаш – мазкур стандартга мувофиқ эмас, балки МҲХС 16 ёки МҲХС 38га мувофиқ қайта баҳолаш сифатида қараладиган ҳисоб сиёсатидаги ўзгариш бўлиб ҳисобланади.

*Ҳисоб сиёсатларидаги ўзгаришларни қўллаш*

Хўжалик субъекти қандайдир МҲХСни биринчи марта қўллаши натижасида юзага келадиган ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришни ушбу МҲХСда белгиланган, агар белгиланган бўлса, махсус ўтиш қоидаларига мувофиқ ҳисобга олиши керак.

Агар қандайдир МҲХСда қилинаётган ўзгаришга тегишли бўлган махсус ўтиш қоидалари белгиланмаган бўлиб, хўжалик субъекти ушбу МҲХСни биринчи марта қўллаш пайтида ҳисоб сиёсатини ўзгартирса, ёки у ҳисоб сиёсатини иҳтиёрий равишда ўзгартирса, бунда ушбу хўжалик

субъекти ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришларни ретроспектив тарзда қўллаши керак.

*Ретроспектив қўллаш*

Ҳисоб сиёсатидаги ўзгариш ретроспектив тарзда қўлланилганида, хўжалик субъекти тақдим қилинган олдинги даврларнинг энг дастлабки даври учун ушбу ўзгариш таъсир қилган капиталдаги таркибий қисмларнинг бошланғич қолдиқларига ва ҳар битта тақдим қилинган олдинги давр учун ошкор қилинган бошқа қиёсий маълумотларга, худди янги ҳисоб сиёсати ҳамма вақт қўлланилганидек қилиб, тузатиш киритиши керак.

*Ретроспектив қўллашдаги чекловлар*

Ретроспектив қўллашда ҳисоб сиёсатидаги ўзгариш ретроспектив тарзда қўлланилиши керак, бундан ўзгаришнинг бирор-бир даврга тегишли таъсирини ёки йиғилган таъсирини аниқлашни амалий иложи йўқ бўлган ҳолатлар истисно.

Ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришнинг тақдим қилинган бир ёки ундан ортиқ олдинги даврлар учун қиёсий маълумотга нисбатан бирор-бир даврга тегишли бўлган таъсирини аниқлашни амалий иложи йўқ бўлганида, хўжалик субъекти янги ҳисоб сиёсатини ретроспектив қўллашни амалий иложи бўлган даврлардан энг биринчи даври, бу жорий давр ҳам бўлиши мумкин, бошига бўлган активлар ва мажбуриятларнинг баланс қийматига нисбатан қўллаши керак, ҳамда ушбу даврдаги капиталнинг таъсир қилинган ҳар қандай таркибий қисмининг бошланғич қолдиғига тегишли тузатиш киритиши лозим.

Жорий даврнинг бошида янги ҳисоб сиёсатини ҳамма олдинги даврларга нисбатан қўллашнинг йиғилган таъсирини аниқлашни амалий иложи бўлмаса, хўжалик субъекти янги ҳисоб сиёсатини қўллашни амалий иложи пайдо бўлган энг дастлабки санадан бошлаб истиқболли қўллаш мақсадида, қиёсий маълумотларга тузатиш киритиши керак.

*Ошкор этиш*

Қандайдир МҲХСни биринчи марта қўллаш жорий даврга ва ҳар қандай олдинги даврга таъсир қилганида, ёки ушбу даврга таъсир қилиши мумкин бўлганида, ёки келгуси даврларга таъсир қилиши мумкин бўлганида, бундан тузатиш суммасини аниқлашни амалий иложи йўқ бўлган ҳолатлар истисно, хўжалик субъекти қуйидагиларни ошкор этиши керак:

ушбу МҲХСнинг номи;

ўринли бўлса, ҳисоб сиёсатидаги ўзгариш ушбу стандартнинг ўтиш қоидаларига мувофиқ амалга оширилганлиги;

ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришнинг хусусияти;

тегишли бўлганда, ўтиш қоидаларининг тавсифи;

тегишли бўлганда, келгуси даврларга таъсир қилиши мумкин бўлган ўтиш қоидалари;

жорий давр ва ҳар бир тақдим этилган олдинги давр учун, иложи борича, қуйидагилар бўйича тузатиш суммаси:

*молиявий ҳисоботнинг таъсир кўрсатилган ҳар қандай моддаси;*

*агар БҲХС 33 “Битта акцияга тўғри келадиган фойда” ушбу хўжалик субъектига тегишли бўлса, битта акцияга тўғри келадиган базавий ва камайтирилган фойда;*

иложи борича, тақдим қилинган даврлардан олдинги даврларга тегишли бўлган тузатиш суммаси; ва

ретроспектив қўллашни бирор олдинги давр учун ёки тақдим қилинган даврлардан олдинги даврлар учун амалга оширишни амалий иложи бўлмаса, бундай вазият бўлишига олиб келган шароитлар ва ҳисоб сиёсатидаги ўзгариш қачондан бошлаб ва қандай қилиб қўлланилганлигининг тавсифи.

Кейинги даврларнинг молиявий ҳисоботларида юқорида қайд этилган маълумотларни қайтадан ошкор этиш шарт эмас.

Ҳисоб сиёсатига ихтиёрий равишда ўзгартириш киритиш жорий даврга ёки ҳар қандай олдинги даврга таъсир қилганида, ушбу даврга таъсир қилиши мумкин бўлганида, бундан тузатиш суммасини аниқлашни амалий

иложи йўқ бўлган ҳолатлар истисно, ёки келгуси даврларга таъсир қилиши мумкин бўлганида, хўжалик субъекти қуйидагиларни ошкор этиши керак:

ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришнинг хусусияти;

янги ҳисоб сиёсатини қўллаш натижасида ишончли ва ўринлироқ ахборот таъминланишининг сабаблари;

иложи борича, жорий давр ва тақдим қилинган ҳар қандай олдинги давр учун қуйидагилар бўйича тузатиш суммаси:

*молиявий ҳисоботнинг таъсир кўрсатилган ҳар қандай моддаси;*

*агар БҲХС 33 “Битта акцияга тўғри келадиган фойда” ушбу хўжалик субъектига тегишли бўлса, битта акцияга тўғри келадиган базавий ва камайтирилган фойда;*

иложи борича, тақдим қилинган даврлардан олдинги даврларга тегишли бўлган тузатиш суммаси;

агар ретроспектив қўллашни бирор олдинги давр учун ёки тақдим қилинган даврлардан олдинги даврлар учун амалга оширишни амалий иложи бўлмаса, бундай вазият бўлишига олиб келган шароитлар ва ҳисоб сиёсатидаги ўзгариш қачондан бошлаб ва қандай қилиб қўлланилганлигининг тавсифи.

Кейинги даврларнинг молиявий ҳисоботларида юқорида қайд этилган маълумотларни қайтадан ошкор этиш шарт эмас.

Хўжалик субъекти янги чиқарилган, аммо ҳалигача кучга кирмаган МҲХСни қўлламаган бўлса, хўжалик субъекти қуйидагиларни ошкор этиши лозим:

ушбу фактни ўзини;

шбу янги МҲХСни биринчи марта қўллашнинг хўжалик субъектининг молиявий ҳисоботларига мумкин бўлган таъсирини баҳолаш учун маълум бўлган ёки оқилона равишда баҳоланиши мумкин бўлган ўринли маълумотлар.

*Бухгалтерия ҳисоби мақсадида баҳолашлардаги ўзгаришлар*

Тадбиркорлик фаолиятига хос бўлган ноаниқликлар мавжуд бўлиши натижасида, молиявий ҳисоботлардаги кўпгина моддалар аниқ баҳолана олмайди ва фақат тахминий баҳоланиши мумкин. Тахминий баҳолашлар энг сўнгги ишончли ахборотга таянган ҳолда ҳукм чиқаришни қамраб олади. Масалан, қуйидагиларни тахминий баҳолаш зарур бўлиши мумкин:

умидсиз қарзлар;

товар-моддий захираларнинг қадрсизланиши;

молиявий активлар ёки молиявий мажбуриятларнинг ҳаққоний қиймати;

эскирадиган активларнинг фойдали хизмат муддати ёки уларда мужассамланган келгуси иқтисодий наф қай тарзда олиниши;

кафолат мажбуриятлари.

Бухгалтерия ҳисоби мақсадида баҳолашдаги ўзгаришнинг таъсири, бунда 37 бандда келтиритиган ўзгариш истисно, уни қуйидаги давр фойдаси ёки зарарида акс эттириш орқали истиқболли равишда тан олиниши керак:

ўзгариш рўй берган давр, агар ўзгариш фақат ушбу даврга таъсир қилса; ёки

ўзгариш рўй берган давр ва келгуси даврлар, агар ўзгариш иккаласига ҳам таъсир қиладиган бўлса.

Бухгалтерия ҳисоби мақсадида баҳолашдаги ўзгариш қай даражада активлар ва мажбуриятларнинг ўзгаришини келтириб чиқарса, ёки капиталнинг қандайдир моддасига тегишли бўлса, у тегишли бўлган активларнинг, мажбуриятларнинг ёки капитал моддасининг баланс қийматини тузатиш йўли билан ўзгариш рўй берган даврда тан олиниши керак.

*Ошкор этиш*

Хўжалик субъекти жорий даврга таъсир қиладиган ёки келгуси даврларга таъсир қилиши кутилаётган бухгалтерия ҳисоби мақсадида баҳолашдаги ўзгаришнинг хусусиятини ва суммасини ошкор этиши керак,

бундан келгуси даврларга бўлган таъсирини, ушбу таъсирни баҳолашни амалий иложи йўқ бўлганида, ошкор этиш истисно.

Агар келгуси даврларга бўлган таъсир суммаси, ушбу таъсирни баҳолашни амалий иложи йўқ бўлгани туфайли, ошкор этилмаса, хўжалик субъекти ушбу фактни ошкор этиши лозим.

*Хатолар*

Хўжалик субъекти олдинги даврлардаги аҳамиятли хатоларни, улар топилганидан кейин чиқарилиши рухсат этилган молиявий ҳисоботларнинг биринчи тўпламида, ретроспектив тарзда қуйидагича тузатиши лозим:

хато пайдо бўлган, тақдим этилган олдинги давр(лар) учун қиёсий маълумотларни қайта ҳисоблаш йўли билан; ёки

агар хато тақдим этилган олдинги даврларнинг энг дастлабки давридан олдин юзага келган бўлса, олдинги тақдим этилган даврларнинг энг даслабки давридаги активлар, мажбуриятлар ва капиталнинг бошланғич қолдиқларини қайта ҳисоблаш йўли билан.

*Мисол.* Хўжалик субъекти томонидан молиявий ҳисоботда хато аниқланган даврдаги фойда ёки зарарни аниқлашда хатоларни (ўтган ёки ундан олдинги даврлар) тузатишга йўл қўйилмайди. Хўжалик субъекти хатога йўл қўйилган ўтган йилдаги *бош китобга* тузатувчи ўтказмани амалга оширади.

Бош китобни тўлдириш бўйича дастурий таъминот ўтказмаларни амалга оширишга имкон бермаса, банклар тузатувчи ўтказмаларни жорий даврда қуйидаги тарзда амалга оширилади:

1-ҳолат: *агар хатолар баланс ҳисоботидаги баланс ҳисобварақлари қолдиқлари суммасигагина таъсир кўрсатса, уларни тўғрилаш учун баланс ҳисоботининг тегишли ҳисобварақлари дебетланади ва кредитланади*;

Бу хато тўловчи қобилиятсиз қарздорнинг гаровга қўйилган мулкига бўлган ҳуқуқни сотишда харид қилинган бино, хўжалик субъекти 2018 йилда ушбу бинога нисбатан ўз ниятини ўзгартиргандан ва янги корхона учун бино сифатида кейинчалик фойдаланиш мақсадида уни реконструкция қилишни

бошлагандан кейин тугалланмаган қурилиш сифатида қайта таснифланмаганлиги сабабли юз берган.

2019 йил компанияда 100 млн. сўм суммадаги асосий восита хатолик билан банкнинг бошқа хусусий мулки сифатида таснифланганини аниқланди.

Компаниянинг 2018 йил учун бухгалтерия китобларида қуйидаги маълумотлар мавжуд:

Компаниянинг мулки — 9 000 млн. сўм.

Бошқа хусусий мулк — 360 млн. сўм.

2018 йилга тегишли бўлган хатоларни тузатиш учун 2019 йилда бажарилган бухгалтерия ўтказмалари (минг сўмда):

| | | |
|---|---|---|
| Дт Компаниянинг мулки | 100.000 | |
| Кт Бошқа хусусий мулк | | 100.000 |

*Тўғри таснифлаш ва моддаларни тўғри позицияга жойлаштириш учун.*

Бу хато фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботга таъсир кўрсатмаганлиги сабабли даромадлар ва харажатлар ёки 2019 йил бошидаги тақсимланмаган фойда ҳисобварақлари бўйича ўтказма талаб қилинмайди.

*Хатоларнинг тақдим этиладиган молиявий ҳисоботга таъсири*

*Компаниянинг 2018 йил 31 декабрдаги баланс ҳисоботи*

| Моддалар | 2019 йил | 2018 йил (қайта ҳисоблангандан кейин) |
|---|---|---|
| Компаниянинг мулки | X XXX XXX | 9 100 000 |
| Бошқа хусусий мулк | XXX XXX | 260 000 |

*Компаниянинг молиявий ҳисоботига изоҳ:*

*2018 йилда 100 млн. сўм суммадаги асосий воситалар автив қайта таснифланмаганлиги сабабли «Бошқа хусусий мулк» моддасида нотўғри акс эттирилган. 2018 йил учун таққослама маълумот қайта ҳисобланган.*

*Ретроспектив қайта ҳисоблашдаги чекловлар*

Олдинги давр хатоси ретроспектив қайта ҳисоблаш йўли билан тузатилиши керак, бундан хатонинг бирор-бир даврга тегишли таъсирини ёки йиғилган таъсирини аниқлашни амалий иложи йўқ бўлган ҳолатлар истисно.

Хатонинг тақдим қилинган бир ёки ундан ортиқ олдинги даврлар учун қиёсий маълумотга нисбатан бирор-бир даврга тегишли бўлган таъсирини аниқлашни амалий иложи бўлмаганида, хўжалик субъекти ретроспектив қайта ҳисоблашни амалий иложи бўлган даврлардан энг биринчи давридаги (бу жорий давр ҳам бўлиши мумкин) активларнинг, мажбуриятларнинг ва капиталнинг бошланғич қолдиқларини қайта ҳисоблаши лозим.

Жорий даврнинг бошида хатонинг ҳамма олдинги даврларга бўлган йиғилган таъсирини аниқлашни амалий иложи бўлмаганида, хўжалик субъекти қайта ҳисоблашни амалий иложи пайдо бўлган энг дастлабки санадан бошлаб хатони истиқболли равишда тузатиш мақсадида қиёсий маълумотларни қайта ҳисоблаши керак.

*Олдинги давр хатоларини ошкор этиш*

Хўжалик субъекти қуйидагиларни ошкор этади:

олдинги даврдаги хатонинг хусусияти;

тақдим қилинган ҳар бир олдинги давр учун, амалий иложи борича, тузатишнинг қуйидагилар бўйича суммаси:

*молиявий ҳисоботнинг таъсир кўрсатилган ҳар қандай моддаси; ва*

*агар БҲХС 33 “Битта акцияга тўғри келадиган фойда” ушбу хўжалик субъектига тегишли бўлса, битта акцияга тўғри келадиган базавий ва камайтирилган фойда;*

тақдим қилинган олдинги даврлардан энг дастлабки давр бошига тузатишнинг суммаси; ва

агар ретроспектив қайта ҳисоблашни бирор олдинги давр учун амалга

оширишни амалий иложи бўлмаса, бундай вазият бўлишига олиб келган шароитлар ва хато қачондан бошлаб ва қандай қилиб тузатилганлигининг тавсифи.

Кейинги даврларнинг молиявий ҳисоботларида юқорида қайд этилган маълумотларни қайтадан ошкор этиш шарт эмас.

*Ретроспектив қўллаш ва ретроспектив қайта ҳисоблашнинг амалий иложи йўқлиги*

Баъзи вазиятларда, жорий давр билан қиёсийликка эришиш учун бир ёки ундан ортиқ даврлар учун қиёсий маълумотни тузатишни амалий иложи бўлмайди. Масалан, янги ҳисоб сиёсатини ретроспектив қўллаш олдинги давр хатосини тузатиш учун ретроспектив қайта ҳисоблаш имкониятини яратадиган тарзда маълумотлар олдинги даврларда йиғилмаган бўлиши мумкин, ва бундай маълумотларни қайтадан пайдо қилишни амалий иложи йўқ бўлиши мумкин.

*Маълумотларни очиб бериш*

Тадбиркорлик субъекти жорий даврга таъсир қиладиган ёки келгуси даврларга таъсирқилиши кутилаётган ҳисоблаб чиқилган баҳодаги ўзгаришнинг хусусиятини ва суммасиниочиб бериши керак, бундан келгуси даврларга бўлган таъсирини, ушбу таъсирни баҳолашниамалий имкони йўқ бўлганида, очиб бериш истисно.

Агар келгуси даврларга бўлган таъсир суммаси, ушбу таъсирни баҳолашни амалий имконийўқ бўлгани туфайли, очиб берилмаса, тадбиркорлик субъекти ушбу фактни очиб беришилозим

## Такрорлаш учун саволлар

1. «Ҳисоб сиёсатлари, ҳисоблаб чиқилган баҳолардаги ўзгаришлар ва хатолар» (БҲХС 8)нинг мақсади ва қўллаш доирасини тушунтириб беринг?
2. Ҳисоб сиёсатининг умумий бўлимида нималар акс эттирилади?
3. Ҳисоб сиёсатининг услубий жиҳатида нималар акс эттирилади?
4. Ҳисоб сиёсатининг техник бўлимини тавсифланг?.
5. Ҳисоб сиёсатининг изчиллиги деганда нимани тушунасиз?
6. Ҳисоб сиёсатига қандай омиллар таъсир кшрсатади?
7. Ҳисоб сиёсатини шакллантиришда қайси тамойилларга асосланилади?
8. Ҳисоб сиёсатини ретроспектив қўллаш моҳиятини изоҳланг?

## Мавзуни мустахкамлаш бўйича тест

**1. «Ҳисоб юритиш сиёсати»га таъсир этувчи омилларни аниқланг.**

A) мулкчилик шакллари, фаолият тури, ишлаб чиқариш ҳажми, ходимлар сони, со-лиқ солиш, баҳони белгилаш, инвестиция дастурлари, моддий-техника базаси, бухгал-терия ходимлари, ходимларнинг малака даражаси, манфаатдорлик ва жавобгарлик

B) ишлаб чиқариш ҳажми, ходимлар сони, солиқ солиш, баҳони белгилаш, Инвестиция дастурлари, моддий-техника базаси, бухгалтерия ходимлари, Ходимларнинг малака даражаси, манфаатдорлик ва жавобгарлик

C) фаолият тури, ишлаб чиқариш ҳажми, ходимлар сони, солиқ солиш, баҳони белгилаш, инвестиция дастурлари, моддий-техника базаси, бухгалтерия ходимлари, ходимларнинг малака даражаси

D) мулкчилик шакллари, фаолият тури, ишлаб чиқариш ҳажми, ходимлар сони, Солиқ солиш, инвестиция дастурлари, моддий-техника базаси, бухгалтерия ходимлари, манфаатдорлик ва жавобгарлик

**2. «Ҳисоб юритиш сиёсати»нинг таркибини аниқланг**

A) ҳисоб сиёсатининг услубий жиҳати, ҳисоб сиёсатининг техник жиҳати, ҳисоб сиёсатининг ташкилий жиҳати

B) умумий қоидалар, ҳисоб сиёсатининг услубий жиҳати, ҳисоб сиёсатининг техник жиҳати, ҳисоб сиёсатининг ташкилий жиҳати

C) умумий қоидалар, ҳисоб сиёсатининг техник жиҳати

D) ҳисоб сиёсатининг ташкилий жиҳати

**3. 2-МҲХСда ҳисоб сиёсатида акс эттирилувчи даромадларнинг таркибини аниқланг?**

A) товарларни сотишдан, фоизлардан, фоялтидан, дивидендлардан

B) товарларни сотишдан, хизматлар кўрсатишдан, фоизлардан, роялтидан, Дивидендлардан

C) хизматлар кўрсатишдан, фоизлардан, роялтидан, дивидендлардан

**D) товарларни сотишдан, хизматлар кўрсатишдан, фоизлардан, дивидендлардан**

**4. Ҳисоб сиёсатида пул оқимлари тўғрисидаги ҳисоботнинг асосий мақсади бўлиб нима ҳисобланади?**

A) ҳисобот даври давомида инвестициолн ва молиявий фаолият ахборотни тақдим этиш

B) соф фойда мавжуд бўлганда даромадлар харжатларга нисбатан кўплигини тасдиқлаш учун

C) ҳисобот даври давомида пул маблағларининг кирим ва чиқим оқимлари тўғрисидаги ахборотни тақдим қилиш

D) компания билан муносабатларни ривожлантиришга кўмаклашиш

**5. Ҳисоб сиёсатининг услубий жиҳатида дебиторлик қарзларнинг кўпайиши**

A) ҳисоблаш принципи бўйича ҳисобланган тушум касса усули бўйича ҳисобланган тушумдан паст

B) ҳисоблаш принципи бўйича ҳисобланган тушум касса усули бўйича ҳисобланган тушумдан кўра юқори

C) ҳисоблаш принципи бўйича ҳисобланган тушум касса усули бўйича ҳисобланган тушумга тенг

D) ҳисоблаш принципи бўйича ҳисобланган харажатлар касса усули бўйича ҳисобланган харажатлардан кўра юқори

**6. Ҳисоб сиёсатига мувофиқ пул эквивалентларига киритилмайди:**

A) қисқа муддатли векселлар

B) хазина мажбуриятлари

C) пул маблағлари бозорининг воситалари

D) тўлаш муддати икки йил бўлган депозит сертификатлари

**7. Ҳисоб сиёсатининг таркибини аниқланг**

A) умумий, услубий, техник ва ташкилий

B) техник ва ташкилий

C) умумий ва услуби

D) услубий ва техник

**8. Ҳисоб сиёсатига мувофиқ инвентаризация ўтказиш пайтида у ёки бу товарни товар моддий заҳиралар таркибига қўшиш учун ҳал қилувчи омил бўлиб ... ҳисобланади.**

A) унинг мавжудлиги

B) ушбу товарга эгалик ҳуқуқи

C) менежернинг профессионал мулоҳазаси

D) сотиб олиш қийматининг тўланганлиги ва тўланмаганлиги

**9. Ҳисоб сиёсатининг услубий жиҳатида ТМЗларни баҳолаш учун ялпи идентификация усули қуйидаги ҳолларда қўлланилади, қачонки.....**

A) ТМЗлар бирлигининг ҳақиқатдаги ҳаракатини белгилаш мумкин бўлмаган тақдирда

B) компания таннархи паст бўлган бир типдаги товарларнинг катта миқдордаги ҳажмини сотганда

C) компания таннархи паст бўлган ҳар хил типдаги товарларнинг катта миқдордаги ҳажмини сотганда

D) компания миқдорлари чекланган қиммат товарларни сотганда

**10. Ҳисоб юритиш сиёсати қачон ишлаб чиқилиши керак.**

A) 30 кун ичида

B) 60 кун ичида

C) 90 кун ичида

D) 120 кун ичида

# V БОБ.МОЛИЯВИЙ АКТИВЛАРГА ОИД ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР

## 5.1. Молиявий инструментлар: тақдим этиш (БҲХС 32) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси

Молиявий ҳисобот халқаро стандартлари Қўмитаси (Фонди) томонидан ишлаб чиқилган «Молиявий инструментлар: тақдим этиш»(БҲХС 32 номли стандарт2005 йилнинг1 январидан ёки ундан сўнг бошланадиганйиллик даврлар учун қўлланилади. Қуйида мазкур стандартнинг мақсади ва унинг қўллаш доираси ҳамда унда келтирилган қоидалар ҳақида стандартда келтирилган маълумотлар асосида қуйида тўхталиб ўтилади.

| | |
|---|---|
| *Стандартнинг мақсади.* | *молиявий инструментларни мажбуриятлар ёки капитал сифатида тақдим этиш ҳамда молиявий активлар ва молиявий мажбуриятларни ўзаро ҳисоб-китоб қилиш тамойилларини белгилашдан иборатдир.* |

У молиявий инструментларни, эмитент нуқтаи назаридан, молиявий активларга, молиявий мажбуриятларга ва улушли инструментларга таснифланишига; тегишли фоиз, дивидендлар, фойда ва зарарларнинг таснифланишига; ҳамда молиявий активлар билан молиявий мажбуриятлар ўзаро ҳисоб-китоб қилиниши керак бўлган ҳолатларга нисбатан қўлланилади.

Ушбу Стандартдаги тамойиллар МҲХС 9 *“Молиявий инструментлар”*даги молиявий активлар ҳамда молиявий мажбуриятларни тан олиш ва баҳолаш ҳамда МҲХС 7 *“Молиявий инструментлар: маълумотларни очиб бериш”*даги улар тўғрисидаги маълумотларни очиб бериш тамойилларини тўлдиради.

*Қўллаш доираси*

Ушбу Стандарт барча тадбиркорлик субъектлари томонидан барча турдаги молиявий инструментларга нисбатан қўлланилиши лозим, бундан қуйидагилар истисно:

МҲХС 10 *“Жамланган (консолидацияланган) молиявий ҳисоботлар”*, БҲХС 27 *“Алоҳида молиявий ҳисоботлар”* ёкиБҲХС 28 *“Қарам тадбиркорлик субъектларидаги ва қўшма корхоналардаги инвестициялар”*гамувофиқҳисобга олинадиган шуъба тадбиркорлик субъектлари, қарам тадбиркорлик субъектлари ёки қўшма корхоналардаги улушлар. Бироқ, айрим ҳолатларда БҲХС 27 ёкиБҲХС 28 тадбиркорлик субъектига МҲХС 9 дан фойдаланган ҳолда шуъба тадбиркорлик субъектлари, қарам тадбиркорлик субъектлари ва қўшма корхоналардаги улушларни ҳисобга олишга рухсат беради; бундай ҳолатларда, тадбиркорлик субъектлари ушбу Стандартнинг талабларини қўллаши лозим. Тадбиркорлик субъектлари ушбу Стандартни шуъба тадбиркорлик субъектлари, қарам тадбиркорлик субъектлари ва қўшма корхоналардаги улушларга боғланган барча деривативларга нисбатан ҳам қўллаши лозим.

БҲХС 19 *“Ходимларнинг даромадлари”* қўлланиладиган ходимлар нафақа тизимларига асосан иш берувчиларнинг ҳуқуқлари ва мажбуриятлари.

МҲХС 4 *“Суғурта шартномалари”* да таърифланган суғурта шартномалари. Бироқ, ушбу Стандарт суғурта шартномаларига сингдирилган деривативларга нисбатан қўлланилади, агарда МҲХС 9 тадбиркорлик субъектидан уларни алоҳида ҳисобга олишни талаб этса. Бундан ташқари, эмитент ушбу Стандартни молиявий кафолат шартномалари учун қўллаши лозим, агарда эмитент шартномаларни тан олишда ва баҳолашда МҲХС 9 ни қўлласа, аммо МҲХС 4 ни қўллаши лозим, агарда тадбиркорлик субъекти МҲХСбандига мувофиқ уларни тан олишда ва баҳолашда МҲХС 4 ни танласа.

МҲХС 4 нинг қўллаш доирасидаги молиявий инструментлар, чунки улар ихтиёрий қатнашиш хусусиятига эгадир. Ушбу инструментларнинг эмитенти мазкур Стандартнинг молиявий мажбуриятлар ҳамда улушли инструментлар ўртасидаги фарқланишга тегишли бандларини ушбу жиҳатларга нисбатан қўллашдан озод этилган. Бироқ, ушбу инструментларга

мазкур Стандартнинг бошқа барча талаблари тегишлидир. Бундан ташқари, мазкур Стандарт ушбу инструментларга сингдирилган деривативларга нисбатан қўлланилади (МҲХС 9).

МҲХС 2 *“Акцияга асосланган тўлов”* қўлланиладиган акцияга-асосланган тўлов операциялари асосидаги молиявий инструментлар, шартномалар ва мажбуриятлар, бундан қуйидагилар мустасно:

*ушбу Стандарт қўлланиладиган ва ушбу Стандартнинг 8-10 бандларининг қўллаш доирасидаги шартномалар,*

*ушбу Стандартнинг 33 ва 34-бандлари, қайсики ходимларнинг акцияга опцион режаларига, ходимларнинг акция сотиб олиш режаларига ва бошқа барча акцияга-асосланган тўлов келишувларига боғлиқ ҳолда сотиб олинган, сотилган, чиқарилган ёки бекор қилинган қайта сотиб олинган ўз акцияларига нисбатан қўлланилиши лозим.*

Ушбу Стандарт пул маблағида ёки бошқа молиявий инструментда нетто ёки, худдики шартномалар молиявий инструментлар бўлгани каби, молиявий инструментларни айирбошлаш орқали ҳисоб-китобни амалга ошириш мумкин бўлган номолиявий моддани сотиб олиш ёки сотиш шартномалари учун қўлланилиши лозим, бундан тадбиркорлик субъектининг кўзда тутган хариди, сотуви ёки фойдаланиш талабларига мувофиқ номолиявий моддани қабул қилиш ёки етказиб бериш мақсадида тузилган ва сақланаётган шартномалар мустасно.

Номолиявий моддани сотиб олиш ёки сотиш шартномалари пул маблағида ёки бошқа молиявий инструментда нетто ёки молиявий инструментларни айирбошлаш орқали ҳисоб-китоб қилиниши мумкин бўлган бир неча усуллар мавжуд. Булар қуйидагиларни ўз ичига олади:

қачонки шартнома шартлари бирор томонга уни пул маблағида ёки бошқа молиявий инструментда нетто ёки молиявий инструментларни айирбошлаш орқали ҳисоб-китоб қилишга рухсат берганда;

қачонки пул маблағида ёки бошқа молиявий инструментда нетто ёки молиявий инструментларни айирбошлаш орқали ҳисоб-китоб қилиш

имконияти шартнома шартларида аниқ белгиланмаган, аммо тадбиркорлик субъекти шунга ўхшаш шартномаларни пул маблағида ёки бошқа молиявий инструментда нетто ёки молиявий инструментларни айирбошлаш орқали (бунда, контрагент билан ўзаро ҳисоб-китоб қилиш шартномаларини тузиш орқали ёки шартнома бажарилишидан ёки муддати тугашидан олдин шартномани сотиш орқали) ҳисоб-китоб қилиш тажрибасига эга бўлса;

шунга ўхшаш шартномалар учун, қачонки тадбиркорлик субъекти таянч активнинг етказиб берилишини қабул қилиш ҳамда етказиб берилгандан сўнг қисқа муддат ичида нархдаги ёки дилер маржасидаги қисқа муддатли тебранишлардан фойда олиш мақсадида уни сотиш тажрибасига эга бўлганда; ва

қачонки шартнома предмети бўлган номолиявий модда пул маблағига осонгина айлантирилса.

Тадбиркорлик субъектининг кўзда тутган хариди, сотуви ёки фойдаланиш талабларига мувофиқ номолиявий моддани қабул қилиш ёки етказиб бериш мақсадида тузилган эмас, ва шу туфайли, у мазкур Стандартнинг қўллаш доирасидадир. 8-банд қўлланиладиган бошқа шартномалар, тадбиркорлик субъектининг кўзда тутган хариди, сотуви ёки фойдаланиш талабларига мувофиқ номолиявий моддани қабул қилиш ёки етказиб бериш мақсадида тузилганлигини ва сақланаётганлигини, ва ўз навбатида, улар мазкур Стандарт қўллаш доирасидалигини аниқлаш учун баҳоланади.

Пул маблағида ёки бошқа молиявий инструментда нетто, ёки молиявий инструментларни айирбошлаш орқали, ҳисоб-китобни амалга ошириш мумкин бўлган номолиявий моддани сотиб олиш ёки сотиш бўйича чиқарилган опцион мазкур Стандартнинг қўллаш доирасидадир. Бундай шартнома тадбиркорлик субъектининг кўзда тутган хариди, сотуви ёки фойдаланиш талабларига мувофиқ номолиявий моддани қабул қилиш ёки етказиб бериш мақсадида тузилиши мумкин эмас.

Ушбу стандартда қуйидаги белгиланган маънодаги атамалардан фойдаланилади :

*Молиявий инструмент* - бу бир тадбиркорлик субъектининг молиявий активини ва бошқа тадбиркорлик субъектининг молиявий мажбурияти ёки улушли инструментини кўпайишига олиб келадиган шартномадир.

*Молиявий актив* – шундай активки, бунда у:

пул маблағидир;

бошқа тадбиркорлик субъектининг улушли инструментидир;

қуйидагилар бўйича шартномавий ҳуқуқдир:

*бошқа тадбиркорлик субъектидан пул маблағи ёки бошқа молиявий активни олиш;*

*тадбиркорлик субъекти учун потенциал қулай бўлган шартларда бошқа тадбиркорлик субъекти билан молиявий активларни ёки молиявий мажбуриятларни айирбошлаш;*

тадбиркорлик субъектининг ўз улушли инструментлари билан ҳисоб-китоб қилинадиган ёки қилиниши мумкин бўлган шартнома:

*шундай нодеривативдирки, бунда у бўйича тадбиркорлик субъектига ўз улушли инструментларининг ўзгарувчан миқдорини қабул қилиш мажбурияти юклатилади ёки юклатилиши мумкин; ёки*

*деривативдир, қайсики тадбиркорлик субъектининг ўз улушли инструментларининг қатъий белгиланган миқдорига қатъий белгиланган пул маблағлари суммасини ёки бошқа молиявий активни айирбошлашдан ташқари бошқа усулда ҳисоб-китоб қилинади ёки қилиниши мумкин. Ушбу мақсад учун, тадбиркорлик субъектининг ўз улушли инструментлари 16А ва 16Б-бандларга мувофиқ улушли инструментлар сифатида таснифланган қайта сотиладиган молиявий инструментларини, фақат ликвидация жараёнида тадбиркорлик субъектига унинг соф активларидаги пропорционал улушини бошқа томонга етказиб бериш мажбуриятини юклайдиган ҳамда 16В ва 16Г-бандларга мувофиқ улушли инструментлар сифатида таснифланган инструментларни, ёки тадбиркорлик субъектининг*

*ўз улушли инструментларини келгусида олиш ёки етказиб бериш бўйича шартномалар бўлган инструментларни ўз ичига олмайди.*

*Молиявий мажбурият* – шундай мажбуриятки, бунда у:

қуйидагилар бўйича шартномавий мажбуриятдир:

*бошқа тадбиркорлик субъектига пул маблаги ёки бошқа молиявий активни етказиб бериш;*

*тадбиркорлик субъекти учун потенциал ноқулай бўлган шартларда бошқа тадбиркорлик субъекти билан молиявий активларни ёки молиявий мажбуриятларни айирбошлаш;*

(б) тадбиркорлик субъектининг ўз улушли инструментлари билан ҳисоб-китоб қилинадиган ёки қилиниши мумкин бўлган шартнома ва у:

*шундай нодеривативдирки, бунда у бўйича тадбиркорлик субъектига ўз улушли инструментларининг ўзгарувчан миқдорини қабул қилиш мажбурияти юклатилади ёки юклатилиши мумкин;*

*деривативдир, қайсики тадбиркорлик субъектининг ўз улушли инструментларининг қатъий белгиланган миқдорига қатъий белгиланган пул маблағлари суммасини ёки бошқа молиявий активни алмашишдан ташқари бошқа усулда ҳисоб-китоб қилинади ёки қилиниши мумкин. Ушбу мақсад учун, тадбиркорлик субъектининг ўз улушли инструментларининг қатъий белгиланган миқдорини ҳар қандай валютанинг қатъий белгиланган суммасига сотиб олиш бўйича ҳуқуқлар, опционлар ёкиваррантлар улушли инструментлардир, агарда тадбиркорлик субъекти ўзининг нодериватив улушли инструментларининг бир хил туркумининг амалдаги барча эгаларига ҳуқуқлар, опционлар ёки варрантларни пропорционал равишда тақдим этса. Шу билан бирга, ушбу мақсадлар учун, тадбиркорлик субъектининг ўз улушли инструментлари улушли инструментлар сифатида таснифланган қайта сотиладиган (қайта сотиш ҳуқуқини берадиган) молиявий инструментларини, фақат ликвидация жараёнида тадбиркорлик субъектига унинг соф активларидаги пропорционал улушини бошқа томонга етказиб бериш мажбуриятини юклайдиган ҳамда улушли инструментлар*

*сифатида таснифланган инструментларни, ёки тадбиркорлик субъектининг ўз улушли инструментларини келгусида олиш ёки етказиб бериш шартномалари бўлган инструментларни ўз ичига олмайди.*

Истисно тариқасида, молиявий мажбурият таърифини қаноатлантирадиган инструмент улушли инструмент сифатида таснифланади.

*Улушли инструмент* - бу тадбиркорлик субъектининг барча мажбуриятлари чегирилгандан сўнг унинг активидаги қолдиқ улушни тасдиқловчи ҳар қандай шартномадир.

*Ҳаққоний қиймат* - бу баҳолаш санасида бозор иштирокчилари ўртасидаги одатдаги операцияда активни сотишда олиниши мумкин бўлган ёки мажбуриятни ўтказишда тўланиши мумкин бўлган нархдир (МҲХС 13 "*Ҳаққоний қийматни баҳолаш"* га қаранг).

*Қайта сотиладиган (қайта сотиш ҳуқуқини берадиган) инструмент* - бу молиявий инструмент эгасига уни эмитентга пул маблағига ёки бошқа молиявий активга қайта сотиш ҳуқуқини берадиган, ёки ноаниқ келгуси ҳодиса содир бўлганда ёки инструмент эгасининг вафоти ёки нафақага чиқиши билан эмитентга автоматик тарзда қайта сотиладиган молиявий инструментдир.

Қуйидаги терминлар МҲХС 9 нинг А-иловасида ёки БҲХС 39 *"Молиявий инструментлар: Тан олиш ва баҳолаш"* нинг 9-бандида таърифланган ва улар мазкур Стандартда БҲХС 39 ва МҲХС 9 да белгиланган маънолари бўйича фойдаланилади.

- Молиявий актив ёки молиявий мажбуриятнинг амортизацияланган қиймати
- ҳисобдан чиқариш
- дериватив
- эффектив фоиз усули
- молиявий кафолат шартномаси

- ҳаққоний қийматидаги ўзгаришлар фойда ёки зарарда ҳисобга олинадиган молиявий мажбурият
- қатъий мажбурият
- прогнозланадиган битим
- хеж самарадорлиги
- хежланган модда
- хежлаш инструменти
- олди-сотди учун мўлжалланган
- мунтазам равишда харид қилиш ёки сотиш
- битимга оид харажатлар.

Мазкур Стандартда "шартнома" ва "шартномавий" икки ёки ундан ортиқ томонлар ўртасидаги иқтисодий оқибатларга эга келишувга тегишли бўлиб, бунда томонлар ушбу оқибатларни четлаб ўтиш бўйича, агарда мавжуд бўлса, жуда кам ихтиёрга эга бўладилар, чунки одатда келишув қонун томонидан амалга ошириладиган бўлади. Шартномалар, ва демак молиявий инструментлар, турли шаклда бўлади ва ёзма шаклда бўлиши зарур эмас.

Мазкур Стандартда тадбиркорлик субъекти жисмоний шахсларни, ширкатларни, акционер жамиятларини, траст компанияларини ва давлат тадбиркорлик субъектларини ўз ичига олади.

*Пул маблағи ёки бошқа молиявий активни етказиб бериш бўйича шартномавий мажбуриятни мавжуд эмаслиги*

Имтиёзли акциялар турли хил ҳуқуқлар билан чиқарилиши мумкин. Имтиёзли акция молиявий мажбурият ёки улушли инструмент эканлигини аниқлашда, эмитент имтиёзли акция молиявий мажбуриятнинг фундаментал жиҳатини акс эттиришини аниқлаш учун акцияга бириктирилган маълум ҳуқуқларни баҳолайди.

Масалан, белгиланган санада ёки акция эгасининг ҳоҳишига кўра сўндириладиган имтиёзли акциялар молиявий мажбуриятни ташкил этади, чунки эмитент акция эгаси ихтиёрига молиявий активларни ўтказиш

мажбуриятига эга. Шартномавий тарзда талаб этилган пайтда эмитентнинг имтиёзли акцияларни сўндириш мажбуриятини бажариш имконсизлиги, масалан, маблағ етишмаслиги, қонуний чеклов ёки фойда ёки резервнинг етарсизлиги мажбуриятни инкор этмайди. Эмитентнинг акцияларни пул маблағига сўндириш (опциони) имкони молиявий мажбурият таърифини қаноатлантирмайди, чунки эмитент акциядорлар ихтиёрига молиявий активларни ўтказиш бўйича жорий пайтдаги мажбуриятга эга эмас. Бундай ҳолатда, акцияларни сўндириш тўлалигича эмитент ихтиёридадир. Бироқ, мажбурият вужудга келади, қачонки эмитент, одатда акцияларни сўндириш режасини акциядорларга расман эълон қилган ҳолда, сўндириш (опциони) имконидан фойдаланса.

Имтиёзли акциялар қайта сўндирилмайдиган бўлганда, ўринли таснифлаш уларга бириктирилган бошқа ҳуқуқлар орқали аниқланади. Таснифлаш шартномавий келишувларнинг моҳиятини ва молиявий мажбурият ва улушли инструмент таърифларини баҳоланишига асосланади. Қачонки кумулятив ёки нокумулятив имтиёзли акциялар эгаларига тақсимотлар эмитент ихтиёрида бўлса, акциялар улушли инструментлардир. Қуйидагилар, масалан, имтиёзли акцияни улушли инструмент ёки молиявий мажбурият сифатида таснифлашга таъсир этмайди:

тақсимотларни амалга ошириш тарихи;

келажакда тақсимотларни амалга оширишни кўзлаш;

агар тақсимотлар амалга оширилмаса, эмитентнинг оддий акциялари нархига салбий таъсир эҳтимоли (агарда имтиёзли акциялар бўйича дивидендлар тўланмаса, оддий акциялар бўйича дивидендлар тўлаш чекловлари туфайли);

эмитентнинг резервларининг миқдори;

эмитент томонидан давр учун фойда ёки зарар кутилишлари;

эмитентнинг давр учун фойда ёки зарарлар миқдорига таъсир кўрсатиш қобилияти ва қобилиятсизлиги.

*Тадбиркорлик субъектининг ўз улушли инструментлари билан ҳисоб-*

*китобни амалга ошириш*

Қуйидаги мисоллар тадбиркорлик субъектининг ўз улушли инструментлари бўйича турли хил шартномаларни қандай таснифлашни акс эттиради:

(а) Тадбиркорлик субъекти томонидан ҳеч қандай келгусидаги қийматни қоплашсиз, ёки ўз улушли инструментларининг қатъий белгиланган миқдорини пул маблағи ёки бошқа молиявий активнинг қатъий белгиланган қийматига айирбошлаш орқали, ўз улушли инструментларининг қатъий белгиланган миқдорини олиш ёки етказиб бериш орқали ҳисоб-китоб қилинадиган шартнома улушли инструмент ҳисобланади (22А-бандда қайд қилингандан ташқари). Ўз навбатида, бундай шартнома учун олинган ёки тўланган ҳар қандай қиймат бевосита капиталга қўшилади ёки ундан чегирилади. Мисол тариқасида, чиқарилган акция опционини келтириш мумкин, қайсики контрагентга тадбиркорлик субъектининг белгиланган миқдордаги акцияларини белгиланган қийматдаги пул маблағига сотиб олиш ҳуқуқини беради. Бироқ, агар шартнома белгиланган ёки аниқланадиган санада ёки талаб қилинганда тадбиркорлик субъектидан ўз акцияларини пул маблағи ёки бошқа молиявий активга сотиб олишни (сўндиришни) талаб этса, тадбиркорлик субъекти сўндириш суммасининг келтирилган (дисконтланган) қиймати миқдорида молиявий мажбуриятни ҳам тан олади. Яна бир мисол сифатида, тадбиркорлик субъектининг форвард шартномасига асосан белгиланган миқдордаги ўз акцияларини белгиланган қийматдаги пул маблағига қайта сотиб олиш мажбуриятини келтириш мумкин.

Тадбиркорлик субъектининг пул маблағига ўз акцияларини сотиб олиш мажбурияти сўндириш суммасининг келтирилган (дисконтланган) қийматига тенг молиявий мажбуриятни кўпайишига олиб келади, ҳаттоки агарда тадбиркорлик субъекти қайта сотиб олишга мажбур бўлган акциялар миқдори белгиланмаган бўлса ҳам ёки мажбурият контрагентнинг ўз сўндириш ҳуқуқидан фойдаланишига шартли равишда боғлиқ бўлса ҳам (16А ва 16Б-бандлар ёки 16В ва 16Г-бандларда қайд қилингандан ташқари).

Шартли мажбуриятга мисол сифатида, агар контрагент опционни амалга оширса, тадбиркорлик субъектидан ўз акцияларини пул маблағига қайта сотиб олишни талаб этадиган чиқарилган опционни келтириш мумкин.

Пул маблағи ёки бошқа молиявий актив орқали ҳисоб-китоб қилинадиган шартнома молиявий актив ёки молиявий мажбурият ҳисобланади, ҳаттоки агарда олинадиган ёки етказиб бериладиган пул маблағи ёки бошқа молиявий активнинг қиймати тадбиркорлик субъекти ўз акциясининг бозор нархидаги ўзгаришларига асосланган бўлса ҳам. Мисол тариқасида, пул маблағида нетто ҳисоб-китоб қилинадиган акция опционини келтириш мумкин.

Қиймати қатъий белгиланган суммага ёки таянч ўзгарувчининг (масалан, маҳсулот нархи) ўзгаришларига асосланган суммага тенг бўлган ҳолда, тадбиркорлик субъекти ўз акцияларининг ўзгарувчан миқдори билан ҳисоб-китоб қилинадиган шартнома молиявий актив ёки молиявий мажбурият ҳисобланади. Мисол тариқасида, олтин сотиб олишга чиқарилган опционни келтириш мумкин, қайсики амалга оширилишида тадбиркорлик субъектининг ўз инструментлари билан нетто ҳисоб-китоб қилинади ва бунда тадбиркорлик субъекти томонидан ушбу инструментлар опцион шартномаси қийматига тенг миқдорда етказиб берилади. Бундай шартнома молиявий актив ёки молиявий мажбурият ҳисобланади, ҳаттоки агарда таянч ўзгарувчи олтин бўлмасдан тадбиркорлик субъектининг ўз акцияси нархи бўлса ҳам. Шунингдек, тадбиркорлик субъекти ўз акцияларининг қатъий белгиланган миқдорида ҳисоб-китоб қилинадиган, аммо ушбу акцияларга бириктирилган ҳуқуқлар шундай ўзгарадики, натижада ҳисоб-китоб қиймати қатъий белгиланган қийматга ёки таянч ўзгарувчининг ўзгаришларига асосланган қийматга тенг бўладиган шартнома молиявий актив ёки молиявий мажбурият ҳисобланади.

*Шартли ҳисоблашиш шартлари (25-банд)*

25-банд шуни талаб қиладики, агар пул маблағи ёки бошқа молиявий актив орқали ҳисоб-китоб қилишни талаб қилиши мумкин бўлган (ёки бошқа

усулда инструментни молиявий мажбурият бўлишига олиб келиши мумкин бўлган) шартли ҳисоб-китоб шартининг бир қисми мавҳум бўлса, ҳисоб-китоб қилиш шарти молиявий инструментнинг таснифланишига таъсир этмайди. Шундай экан, факт жуда камдан-кам, юқори даражада ғайриоддий ва содир бўлиш эҳтимоли жудаям паст ҳолат юз берган пайтда пулда ёки тадбиркорлик субъекти ўз акцияларининг ўзгарувчан миқдорида ҳисоб-китоб қилишни талаб этадиган шартнома улушли инструмент ҳисобланади. Шунингдек, тадбиркорлик субъектининг назоратидан ташқари ҳолатларда тадбиркорлик субъекти ўз акцияларининг қатъий белгиланган миқдорида ҳисоб-китоб қилиш шартномавий тарзда тақиқланиши мумкин, лекин ушбу ҳолатларнинг содир бўлиш эҳтимоли ҳақиқатдан йироқ бўлса, улушли инструмент сифатида таснифлаш ўринлидир.

*Жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларда акс эттириш*

БҲХС 1 ва МҲХС 10 га мувофиқ, тадбиркорлик субъекти жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларда назорат қилинмайдиган улушларни – капиталдаги ва ўз бўлинмаларининг даромадларидаги бошқа томонларнинг улушларини – акс эттиради. Молиявий инструментни (ёки унинг таркибий қисмини) жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларда таснифлашда, бутун бир гуруҳни инструмент бўйича пул маблағи ёки бошқа активни етказиб бериш ёки мажбурият таснифига олиб келадиган тарзда ҳисоб-китоб қилиш мажбуриятига эга бўлишини аниқлаш учун, тадбиркорлик субъекти гуруҳ аъзолари билан инструмент эгалари ўртасида келишилган барча шартлар ва шароитларни эътиборга олади. Қачонки гуруҳдаги шуъба тадбиркорлик субъекти молиявий инструмент чиқарса ва бош ташкилот ёки гуруҳнинг бошқа тадбиркорлик субъекти бевосита инструмент (масалан, кафолат) эгаси билан қўшимча шартларни келишиб олса, гуруҳ тақсимот ёки сўндириш бўйича ихтиёрга эга бўлмаслиги мумкин. Шуъба тадбиркорлик субъекти ўзининг алоҳида молиявий ҳисоботларида ушбу қўшимча шартларни эътиборга олмасдан инструментни

тегишли тартибда таснифлаши мумкин бўлса ҳам, жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларда бутун бир гуруҳ томонидан тузилган шартномалар ва битимларни акс эттиришни таъминлаш мақсадида гуруҳ аъзолари билан инструмент эгалари ўртасидаги бошқа келишувлар таъсири инобатга олинади. Бундай мажбурият ёки ҳисоб-китоб қилиш шарти мавжуд бўлганда, инструмент (ёки унинг мажбуриятга тегишли таркибий қисми) жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларда молиявий мажбурият сифатида таснифланади.

Тадбиркорлик субъектига шартномавий мажбуриятни юклайдиган инструментларнинг баъзи турлари 16А ва 16Б-бандлар ёки 16В ва 16Г-бандларга мувофиқ улушли инструментлар сифатида таснифланади. Ушбу бандларга мувофиқ таснифлаш мазкур Стандарт бўйича бошқа ҳолатларда инструмент таснифланишига нисбатан қўлланиладиган тамойилларга истисно сифатида келтирилган. Ушбу истисно жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларда назорат қилинмайдиган улушларни таснифланишига нисбатан қўлланилмайди.

*Мураккаб молиявий инструментлар*

Мураккаб молиявий инструментлар эмитентлари учун қўлланилади. Мураккаб молиявий инструментларга нисбатан инструментга эгалик қилувчилар нуқтаи назаридан қўлланилмайди. МҲХС 9 мураккаб молиявий инструментларни ташкил этадиган молиявий активларни таснифлаш ва баҳолашга нисбатан инструментга эгалик қилувчилар нуқтаи назаридан қўлланилади.

Мураккаб молиявий инструментнинг кенг тарқалган тури конвертация опциони бириктирилган қарз инструменти ҳисобланади, масалан, эмитентнинг оддий акцияларига конвертация бўладиган ва ўзида бошқа ҳеч қандай сингдирилган дериватив жиҳатларига эга бўлмаган облигация. 28-банд бундай молиявий инструмент эмитентидан молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда мажбурият таркибий қисмни ва капитал таркибий қисмни қуйидагича алоҳида тақдим этишни талаб этади:

Эмитентнинг фоиз ва асосий қарзнинг режали тўловларини амалга ошириш мажбурияти инструмент конвертация бўлмагунча амал қиладиган молиявий мажбуриятдир. Дастлабки тан олишда, мажбурият қисмнинг ҳаққоний қиймати шартнома бўйича аниқланадиган бир қатор келгуси пул оқимларининг келтирилган (дисконтланган) қийматига тенг бўлиб, бунда пул оқимларини дисконтлашда кредит мақомини солиштириш мумкин бўлган ва бир хил шартларда сезиларли тарзда бир хил пул оқимларини таъминлайдиган, аммо конвертация опциони жиҳатига эга бўлмаган инструментлар бўйича ўша пайтдаги бозор фоиз ставкаси қўлланилади.

Улушли инструмент мажбуриятни эмитентнинг капиталига айлантириш бўйича сингдирилган опциондир. Бу опцион дастлабки тан олишда қийматга эга, ҳаттоки у “пулдан ташқарида” бўлса ҳам.

Сўндириш санасида конвертацияланадиган инструмент конвертацияланганда, тадбиркорлик субъекти мажбурият таркибий қисмни ҳисобдан чиқаради ва уни капитал сифатида тан олади. Асл капитал таркибий қисм капитал сифатида қолаверади (у капитал таркибидаги бир қатор моддасидан бошқасига ўтказилганда ҳам). Сўндириш санасидаги конвертацияда фойда ёки зарар мавжуд бўлмайди.

Қачонки тадбиркорлик субъекти сўндириш муддатидан олдин конвертацияланадиган инструментни вақтлироқ сўндириш орқали ёки асл конвертация имтиёзлари ўзгармаган ҳолда қайта сотиб олиш орқали сўндирса, тадбиркорлик субъекти операция санасида тўланган қийматни қоплашни ва қайта сотиб олиш ёки сўндиришнинг ҳар қандай операция харажатларини инструментнинг мажбурият ва капитал таркибий қисмларига тақсимлайди. Тўланган қийматни қоплаш ва ҳар қандай операция харажатларини алоҳида таркибий қисмларга тақсимлашда фойдаланилган усул 28-32-бандларга мувофиқ конвертацияланадиган инструмент чиқарилган пайтда тадбиркорлик субъекти томонидан олинган тушумларнинг алоҳида таркибий қисмларига нисбатан дастлабки тақсимлашда қўлланилган усулга мос бўлиши керак.

Қийматни қоплашни тақсимлаш амалга оширилгандан сўнг, ҳар қандай юзага келган фойда ёки зарар тегишли таркибий қисмга нисбатан қўлланиладиган бухгалтерия ҳисоби тамойилларига мувофиқ қуйидагича ҳисобга олинади:

*мажбурият таркибий қисмга тегишли фойда ёки зарарнинг миқдори фойда ёки зарар таркибида тан олинади; ва*

*капитал таркибий қисмга тегишли қийматни қоплаш миқдори капиталда тан олинади.*

Тадбиркорлик субъекти муддатидан олдин конвертацияни амалга оширишни рағбатлантириш учун конвертацияланадиган инструментнинг шартларини, масалан, белгиланган санадан олдин конвертация ҳолатида қулай конвертация коэффициентини таклиф этиш ёки бошқа қўшимча тўлов тўлаш орқали, ўзгартириши мумкин. Шартлар ўзгартирилган санада, ўзгартирилган шартлар асосида инструмент конвертациясида инструмент эгаси оладиган қийматни қоплашнинг ҳаққоний қиймати билан дастлабки шартлар асосида инструмент эгаси олиши мумкин бўлган қийматни қоплашнинг ҳаққоний қиймати ўртасидаги фарқ фойда ёки зарарда зарар сифатида тан олинади.

*Қайта сотиб олинган ўз акциялар*

Тадбиркорлик субъектининг ўз улушли инструментлари қайси мақсадда қайта сотиб олинганлигидан қатъий назар молиявий актив сифатида тан олинмайди. 33-банд ўз улушли инструментларини қайта сотиб олган тадбиркорлик субъектидан ушбу улушли инструментларни капиталдан чегиришни талаб этади. Бироқ, тадбиркорлик субъекти ўз улушли инструментига бошқалар номидан эгалик қилса, масалан, молиявий институт ўз мижози номидан ўз улушли инструментига эгалик қилса, бунда агентлик муносабати бўлади ва натижада ушбу эгаликдаги акциялар тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботига киритилмайди.

*Фоиз, дивидендлар, фойда ва зарарлар*

Қуйидаги мисол мураккаб молиявий инструментлар учун қўлланилишини акс эттиради. Фараз қилайлик, нокумулятив имтиёзли акциялар беш йилллик муддатда пул маблағига мажбурий сўндирилади, аммо улар бўйича дивидендларнинг сўндириш санасидан олдин тўланиши тадбиркорлик субъекти ихтиёридадир. Бундай инструмент мажбурият таркибий қисмининг сўндириш суммасининг келтирилган (дисконтланган) қийматига тенг бўлган мураккаб молиявий инструмент ҳисобланади. Бу таркибий қисм бўйича дисконт амортизацияси фойда ёки зарарда тан олинади ва фоизли харажат сифатида таснифланади.

Тўланган ҳар қандай дивидендлар капитал таркибий қисмга тегишли бўлади ва ўз навбатида, улар фойда ёки зарарнинг тақсимоти сифатида таснифланади. Сўндириш мажбурий эмас, балки инструмент эгаси ихтиёрида бўлганда эди, ёки акция мажбурий тарзда қатъий белгиланган қийматга ёки таянч ўзгарувчининг (масалан, маҳсулот) ўзгаришига асосланган қийматга тенг бўлган оддий акцияларнинг ўзгарувчан миқдорига конвертацияланадиган бўлганда эди, айнан шу каби ёндашув қўлланилган бўлар эди. Бироқ, тўланмаган ҳар қандай дивидендлар сўндириш қийматига қўшилса, бутун инструмент мажбурият ҳисобланади. Бундай ҳолатда, ҳар қандай дивидендлар фоизли харажатлар сифатида таснифланади.

## 5.2. Бир акцияга тўғри келадиган фойда (БҲХС 33) стандртнинг мақсади ва қўллаш доираси

Молиявий ҳисобот халқаро стандартлари Қўмитаси (Фонди) томонидан ишлаб чиқилган «Бир акцияга тўғри келадиган фойда (БҲХС 33 номли стандарт 2005 йилнинг 1 январидан ёки ундан сўнг бошланадиганйиллик даврлар учун қўлланилади. Қуйида мазкур стандартнинг мақсади ва унинг қўллаш доираси ҳамда унда келтирилган қоидалар ҳақида стандартда келтирилган маълумотлар асосида қуйида тўхталиб ўтилади.

| | |
|---|---|
| *Стандартнинг мақсади.* | *бир акцияга тўғри келадиган фойдани аниқлаш ва тақдим этиш тамойилларини белгилаш бўлиб, бунда бир ҳисобот даврида турли тадбиркорлик субъектлари ўртасидаги ҳамда бир тадбиркорлик субъектининг турли ҳисобот даврларидаги фаолият натижаларини ўзаро қиёслашни яхшилаш кўзда тутилади.* |

“Фойда”ни аниқлашда фойдаланилиши мумкин бўлган турли хил ҳисоб сиёсатлари туфайли бир акцияга тўғри келадиган фойда тўғрисидаги маълумотларнинг чекловлари бўлсада, изчил тарзда ҳисобланган махраж молиявий ҳисоботлар сифатини яхшилайди. Стандартда асосий эътибор бир акцияга тўғри келадиган фойдани ҳисоблашдаги махражга қаратилган.

*Қўллаш доираси.*

Стандарт қуйидагиларга нисбатан қўлланилиши лозим: қуйидаги тадбиркорлик субъектининг алоҳида ёки индивидуал молиявий ҳисоботларига:

*оддий акциялари ёки потенциал оддий акциялари очиқ бозорда савдо қилинадиган (ички ёки халқаро фонд бозори, ёки биржадан ташқари бозорда, жумладан маҳаллий ёки регионал бозорлар) очиқ бозорда оддий акцияларни чиқариш мақсадида қимматли қоғозлар комиссияси ёки бошқа назорат қилувчи ташкилотга ўз молиявий ҳисоботларини тақдим этган ёки тақдим этиш жараёнида бўлган;*

қуйидаги бош ташкилотга эга гуруҳнинг жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларига:

*оддий акциялари ёки потенциал оддий акциялари очиқ бозорда савдо қилинадиган (ички ёки халқаро фонд бозори, ёки биржадан ташқари бозорда, жумладан маҳаллий ёки регионал бозорлар) ёки*

*очиқ бозорда оддий акцияларни чиқариш мақсадида қимматли қоғозлар комиссияси ёки бошқа назорат қилувчи ташкилотга ўз молиявий ҳисоботларини тақдим этган ёки тақдим этиш жараёнида бўлган.*

Бир акцияга фойдани очиб берадиган тадбиркорлик субъекти бир акцияга фойдани мазкур Стандартга мувофиқ ҳисоблаши ва очиб бериши лозим.

Қачонки тадбиркорлик субъекти МҲХС 10 “Жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботлар” ва БҲХС 27 “Алоҳида молиявий ҳисоботлар” га мувофиқ мос равишда ҳамжамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларни ҳам алоҳида молиявий ҳисоботларни тақдим этса, мазкур Стандарт томонидан талаб этилган очиб беришлар фақат жамланган (консолидациялашган) маълумотлар асосида тақдим этилиши зарур. Алоҳида молиявий ҳисоботларга асосланган бир акцияга фойдани очиб беришни танлаган тадбиркорлик субъекти бундай бир акцияга фойда тўғрисидаги маълумотни фақат унинг умумлашган даромад тўғрисидаги ҳисоботида тақдим этиши лозим. Тадбиркорлик субъекти ушбу бир акцияга фойда тўғрисидаги маълумотни жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларда тақдим этмаслиги лозим.

Агра тадбиркорлик субъекти БҲХС 1 “Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш”да белгилангандек алоҳида ҳисоботда фойда ёки зарар моддаларини тақдим этса, у бир акцияга фойдани фақат ушбу алоҳида ҳисоботда тақдим этади.

Ушбу стандартда қуйидаги белгиланган маънодаги атамалардан фойдаланилади:

*Йириклаштириш* - бир акцияга фойдада кўпайишни ёки бир акцияга зарарда камайишни билдириб, бунда ушбу ўзгаришлар конвертация қилинадиган инструментлар конвертацияланган, опционлар ёки варрантлар амалга оширилган, ёки белгиланган шартлар бажарилиши остида оддий акциялар чиқарилган деб фараз қилиниши натижасида юзагакелади.

Шартли акция келишуви - белгиланган шартлар бажарилишига боғлиқ бўлган акцияларни чиқариш келишувидир. Шартли чиқариладиган оддий акциялар - шартли акция келишувида белгиланган шартлар бажарилиши

билан кам миқдордаги пул маблағи ёки бепул ёки бошқа товонни қоплаш эвазига чиқариладиган оддий акциялардир.

*Майдалаштириш* - бир акцияга фойдада камайишни ёки бир акцияга зарарда кўпайишни билдириб, бунда ушбу ўзгаришлар конвертация қилинадиган инструментлар конвертацияланган, опционлар ёки варрантлар амалга оширилган, ёки белгиланган шартлар бажарилиши остида оддий акциялар чиқарилган деб фараз қилиниши натижасида юзагакелади.

*Опционлар, варрантлар ва уларнинг эквивалентлари* - молиявий инструментлар бўлиб, улар ўзэгасига оддий акцияларни сотиб олиш ҳуқуқини беради.

*Оддий акция* - улушли инструмент бўлиб, у улушли инструментларнинг бошқа барча туркумларига субординациялашган бўлади.

Потенциал оддий акция - ўз эгасига оддий акцияларга эгалик ҳуқуқини бериши мумкин бўлган молиявий инструмент ёки бошқа шартномадир.

Оддий акцияларга пут опциони эгалик қилувчига белгиланган даврда белгиланган нархда оддий акцияларни сотиш ҳуқуқини берадиган шартномадир.

Оддий акциялар давр фойдасида фақат имтиёзли акциялар каби акцияларнинг бошқа турлари қатнашгандан сўнг қатнашиши мумкин. Тадбиркорлик субъекти оддий акцияларнинг бирдан ортиқ туркумига эга бўлиши мумкин. Бир хил туркумдаги оддий акциялар дивидендлар олиш бўйича бир хил ҳуқуққа эгадирлар.

Потенциал оддий акцияларга мисоллар қуйидагилардир:

молиявий мажбуриятлар ёки улушли инструментлар, жумладан, оддий акцияларга конвертацияланадиган имтиёзли акциялар;

опционлар ва варррантлар;

шартномавий келишувлардан, масалан, бизнес ёки бошқа активларни сотиб олишдан,

юзага келадиган шартларни қаноатлантирилиши асосида чиқарилиши мумкин бўлган акциялар.

БҲХС 32 “Молиявий инструментлар: тақдим этиш” да аниқланган атамалар, бошқа ҳолатларназарда тутилмагунча, мазкур Стандартда БҲХС32 нинг тегишли бандида белгиланган маънолари бўйича фойдаланилади. БҲХС 32 молиявий инструментни, молиявий активни, молиявий мажбуриятни вакапитал инструментни таърифлайди ҳамда ушбу таърифларни қўллашда кўрсатма билан таъминлайди. МҲХС 13 “Ҳаққоний қийматни баҳолаш” ҳаққоний қийматни таърифлайди ҳамда ушбу таърифни қўллаш учун талабларни белгилайди.

*Бир акцияга тўғри келадиган базавий фойда*

Тадбиркорлик субъекти бош ташкилотнинг оддий акция эгаларига тегишли фойда ёки зарар бўйича бир акцияга тўғри келадиган базавий фойда миқдорларини ва агар тақдим этилса, ушбу акция эгаларига тегишли давом эттириладиган фаолиятлардан фойда ёки зарарни ҳисоблаши лозим.

Бир акцияга тўғри келадиган базавий фойда бош ташкилотнинг оддий акция эгаларига тегишли фойда ёки зарарни (сурат) давр мобайнида муомаладаги оддий акцияларнинг тортилган ўртача миқдорига (махраж) нисбати орқали ҳисобланиши лозим.

Бир акцияга тўғри келадиган базавий фойда тўғрисидаги маълумотнинг мақсади ҳисобот даври мобайнида бош ташкилотнинг ҳар бир оддий акциясининг унинг фаолияти натижасидаги улушларининг ҳисобини таъминлашдан иборатдир.

*Фойда*

Бир акцияга тўғри келадиган базавий фойдани ҳисоблаш мақсадида:

бош ташкилотга тегишли давом эттириладиган фаолиятдан фойда ёки зararга;

бош ташкилотга тегишли фойда ёки зарарга нисбатан бош ташкилотнинг оддий акция эгаларига тегишли суммалар имтиёзли дивидендларнинг соликдан сўнгги суммаларига, имтиёзли акциялар ҳисоб-китобида юзага келадиган фарқларга ва капитал сифатида таснифланган

имтиёзли акцияларнинг бошқа шу каби таъсирларига тўғриланган суммаларидир.

Тегишли даврда тан олинган бош ташкилотнинг оддий акция эгаларига тегишли даромад ва харажатларнинг барча моддалари, жумладан, солиқ харажатлари ва мажбуриятлар сифатида таснифланган имтиёзли акциялар бўйича дивидендлар, бош ташкилотнинг оддий акция эгаларига тегишли давр учун фойда ва зарарни аниқлашда эътиборга олинади (БҲХС1).

Фойда ёки зарардан чегириладиган имтиёзли дивидендларнинг солиқдан сўнгги суммаси қуйидагилардир:

давр учун эълон қилинган нокумулятив имтиёзли акциялар бўйича ҳар қандай имтиёзли дивидендларнинг солиқдан сўнгги миқдори;

дивидендлар эълон қилинган ёки қилинмаганлигидан қатъий назар, давр учун талабэтилган кумулятив имтиёзли акциялар бўйича имтиёзли дивидендларнинг солиқдан сўнгги суммаси. Давр учун имтиёзли дивидендлар суммаси ўтган даврлар учун жорий даврда тўланган ёки эълон қилинган кумулятив имтиёзли акциялар бўйича ҳар қандай имтиёзли дивидендлар суммасини ўз ичига олмайди.

Тадбиркорлик субъектининг имтиёзли акцияларни дисконт билан сотиш харажатларини қоплашда дастлаб паст дивидендни таъминлайдиган имтиёзли акциялар, ёки кейинги даврларда инвесторларнинг имтиёзли акцияларни мукофот билан сотиб олиш харажатларини қоплашда бозордан юқори дивидендни таъминлайдиган имтиёзли акциялар, баъзида ўсувчи суръатга эгаимтиёзли акциялар деб юритилади. Ўсувчи суръатга эга имтиёзли акциялар бўйича ҳар қандайдастлабки дисконт ёки мукофот эффектив фоиз усули орқали тақсимланмаган фойдага амортизация қилинади ва бир акцияга фойдани ҳисоблаш мақсадида имтиёзли дивиденд сифатида инобатга олинади.

Имтиёзли акциялар акция эгаларига тадбиркорлик субъектининг тендер таклифи асосида қайта сотиб олиниши мумкин. Имтиёзли акция эгаларига тўланган қийматни қоплашнинг ҳаққоний қийматини имтиёзли акцияларнинг

баланс қийматидан ошган қисми имтиёзли акциялар эгаларига даромадни акс эттиради ва тадбиркорлик субъектининг тақсимланмаган фойдасидан чегирилади.

Ушбу миқдор бош ташкилотнинг оддий акция эгаларига тегишли фойда ёки зарарни ҳисоблашда чегирилади.

Конвертацияланадиган имтиёзли акцияларнинг муддатидан олдин конвертацияси тадбиркорлик субъекти томонидан дастлабки конвертация шартларига қулайроқ бўлган ўзгаришлар киритиш орқали ёки қўшимча қийматни қоплаш тўлови орқали рағбатлантирилиши мумкин. Оддий акцияларнинг ёки бошқа тўланган қийматни қоплашнинг ҳаққоний қийматини дастлабки конвертация шартларида чиқариладиган оддий акцияларнинг ҳаққоний қийматидан ошган қисми имтиёзли акциялар эгалари учун даромад ҳисобланади ва бош ташкилотнинг оддий акция эгаларига тегишли фойда ёки зарарни ҳисоблашда чегирилади.

Имтиёзли акциялар баланс қийматининг уларни ҳисоб-китоб қилишда тўланган қийматни қоплашнинг ҳаққоний қийматидан ошган қисми бош ташкилотнинг оддий акция эгаларига тегишли фойда ёки зарарни ҳисоблашда қўшилади.

*Акциялар*

Бир акцияга тўғри келадиган базавий фойдани ҳисоблаш мақсадида, оддий акцияларнинг миқдори давр мобайнида муомаладаги оддий акцияларнинг тортилган ўртача миқдори бўлиши лозим.

Давр мобайнида муомаладаги оддий акцияларнинг тортилган ўртача миқдоридан фойдаланиш ҳарқандай пайтда муомалада бўлган акцияларнинг кўпроқ ёки камроқ миқдори натижасида даврмобайнида акциядорлар капитали суммасининг ўзгарганлиги эҳтимолини акс эттиради. Давр мобайнида муомаладаги оддий акцияларнинг тортилган ўртача миқдори – давр мобайнида қайтасотиб олинган ёки чиқарилган оддий акцияларнинг вақтга-тортилган омилга кўпайтирилган миқдорига тўғриланган давр бошида муомаладаги оддий акцияларнинг миқдори ҳисобланади.

Вақтга-тортилган омил акцияларнинг муомалада бўлган кунлар сонининг даврдаги жами кунлар сонидаги улушидир; тортилган ўртачанинг оқилона яхлитланиши кўп ҳолатларда ўринлидир.

Акциялар одатда улар қийматини қоплайдиган товон олиниши мумкин бўлган санадан (қайсики, умуман олганда, уларнинг чиқарилган санаси) бошлаб акцияларнинг тортилган ўртача миқдорига киритилади, масалан: (а) пул маблағи эвазига чиқарилган оддий акциялар киритилади, қачонки пул маблағи олиниши лозим бўлганда;

оддий ёки имтиёзли акциялар бўйича ихтиёрий равишда қайта инвестиция қилинадиган дивидендлар ҳисобига чиқарилган оддий акциялар киритилади, қачонки дивидендлар қайта инвестиция қилинганда;

қарз инструментининг оддий акцияга конвертацияси натижасида чиқарилган оддий акциялар фоиз ҳисобланиши тўхтатилган санадан бошлаб киритилади;

бошқа молиявий инструментлар бўйича асосий қисм ёки фоиз ўрнига чиқарилган оддий акциялар фоиз ҳисобланиши тўхтатилган санадан бошлаб киритилади;

тадбиркорлик субъекти мажбуриятининг ҳисоб-китоби эвазига чиқарилган оддий акциялар ҳисоб-китоб санасидан бошлаб киритилади;

пул маблағидан ташқари бошқа актив харидининг қийматини қоплаш сифатида чиқарилган оддий акциялар харид тан олинган санадан бошлаб киритилади;

тадбиркорлик субъектига хизматлар кўрсатиш эвазига чиқарилган оддий акциялар хизматлар кўрсатилган санадан бошлаб киритилади.

Оддий акцияларнинг киритилиш пайти уларнинг чиқарилишига тегишли шартлар ва шароитлар орқали аниқланади. Тегишли эътибор акция чиқарилиши билан боғлиқ ҳар қандай шартноманинг моҳиятига қаратилади.

Бизнес бирлашувида тўланган қийматни қоплашнинг қисми сифатида чиқарилган оддий акциялар сотиб олиш санасидан бошлаб акцияларнинг тортилган ўртача миқдорига киритилади. Чунки сотиб олувчи ушбу санадан

бошлаб ўзининг умумлашган даромад тўғрисидаги ҳисоботида сотиб олинган тадбиркорлик субъектининг фойдалари ва зарарларини ҳисобга олади.

Мажбурий тарзда конвертацияланадиган инструментнинг конвертацияси асосида чиқариладиган оддий акциялар шартнома тузилган санадан бошлаб бир акцияга тўғри келадиган базавий фойдани ҳисоблашда инобатга олинади.

Шартли чиқариладиган акциялар барча зарурий шартлар қаноатлантирилган (яъни ҳодисалар содир бўлган) санадан бошлаб муомалада деб ҳисобга олинади ва бир акцияга тўғри келадиган базавий фойдани ҳисоблашда ҳисобга олинади. Фақатгина маълум вақт ўтгандан сўнг чиқарилиши мумкин бўлган акциялар шартли чиқариладиган акциялар ҳисобланмайди, чунки бунда вақтнинг ўтиши аниқдир. Шартли қайтариладиган (яъни қайта чақирилишга тегишли) муомаладаги оддий акциялар, улар қайта чақирилишга тегишли бўлмагунча, муомаладаги акциялар сифатида ҳисобга олинмайди ва бир акцияга тўғри келадиган базавий фойдани ҳисоблашда инобатга олинмайди.

Давр мобайнида ва тақдим этилган барча даврлардаги муомаладаги оддий акцияларнинг тортилган ўртача миқдори, потенциал оддий акцияларнинг конвертациясидан ташқари, ресурслардаги мос равишдаги ўзгаришсиз муомаладаги оддий акциялар миқдорини ўзгартирган ҳодисаларга тўғриланиши лозим.

Ресурслардаги мос равишдаги ўзгаришсиз, оддий акциялар чиқарилиши мумкин, ёки муомаладаги оддий акциялар миқдори камайтирилиши мумкин. Масалан:

капитализация ёки бонус эмиссияси (баъзида акция дивиденди деб юритилади);

бошка ҳар қандай эмиссияда бонус элементи, масалан, мавжуд акциядорлар учун бонус элементига эга ҳуқуқ эмиссияси;

акциялар бўлиниши;

акцияларнинг яхлитланиши (акцияларнинг консолидацияланиши).

Капитализацияда ёки бонус эмиссиясида ёки акция бўлинишида, оддий акциялар мавжудакциядорларга ҳеч қандай қўшимча товонсиз чиқарилади. Шу туфайли, муомаладаги оддий акцияларнинг миқдори ресурсларда кўпайишсиз кўпаяди. Ҳодисадан олдин муомалада бўлган оддий акцияларнинг миқдори худдики ҳодиса тақдим этилган энг олдинги даврнинг бошланишида содир бўлгандек муомалада бўлган оддий акцияларнинг миқдоридаги пропорционал ўзгаришга тўғриланади. Масалан, иккитага-битта бонус эмиссиясида, эмиссиядан олдин муомалада бўлган оддий акцияларнинг миқдори оддий акцияларнинг жами янги миқдорига эга бўлиш учун учга кўпайтирилади, ёки қўшимча оддий акцияларнинг миқдорига эга бўлиш учун иккига кўпайтирилади.

Оддий акцияларнинг консолидацияланиши, умуман олганда, ресурслардаги мос равишдаги камайишсиз муомалада бўлган оддий акцияларнинг миқдорини камайтиради. Бироқ, умумий натижа акцияни унинг ҳаққоний қийматида қайта сотиб олиш бўлса, муомаладаги оддий акциялар миқдоридаги камайиш ресурслардаги мос равишдаги камайишнинг натижаси ҳисобланади. Мисол тариқасида, махсус дивиденд билан боғланган акция консолидацияланишини келтириш мумкин.

Бундай боғланган операция юз берган давр мобайнида муомаладаги оддий акцияларнинг тортилган ўртача миқдори махсус дивиденд тан олинган санадан бошлаб оддий акциялар миқдоридаги камайишга тўғриланади.

*Бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойда*

Тадбиркорлик субъекти бош ташкилотнинг оддий акция эгаларига тегишли фойда ёки зарарбўйича бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойданинг суммасини, агартақдим этилса, ушбу акция эгаларига тегишли давом эттирилаётган фаолиятдан олинган фойда ёки зарарни ҳисоблаши лозим.

Бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойдани ҳисоблаш мақсадида, тадбиркорлик субъекти барча майдалаштирувчи потенциал оддий акциялар таъсирига нисбатан бош ташкилотнинг оддий акция эгаларига

тегишли фойда ёки зарарни ҳамда муомаладаги оддий акцияларнинг тортилган ўртача миқдорини тўғрилаши лозим.

Бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойданинг мақсади бир акцияга тўғри келадиган базавий фойданинг мақсадига мос ҳолда, ҳар бир оддий акциянинг бош тадбиркорлик субъектининг фаолияти натижасидаги улушининг ҳисобини таъминлаш бўлиб, айни пайтда барча майдалаштирувчи потенциал оддий акциялар таъсири ҳам инобатга олинади.

*Натижада:*

Бош ташкилотнинг оддий акция эгаларига тегишли бўлган фойда ёки зарар майдалаштирувчи потенциал оддий акциялар бўйича даврда тан олинган дивидендларнинг ва фоизларнинг солиқдан сўнгги суммасига кўпаяди ҳамда майдалаштирувчи потенциалоддий акцияларнинг конвертацияси натижасида юзага келиши мумкин бўлган даромад ва харажатдаги ҳар қандай ўзгаришларга тўғриланади;

муомаладаги оддий акцияларнинг тортилган ўртача миқдори барча майдалаштирувчи потенциал оддий акцияларнинг конвертацияси фараз қилинганда муомалага чиқарилиши мумкин бўлган қўшимча оддий акцияларнинг тортилган ўртача миқдорига кўпаяди.

*Фойда*

Бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойдани ҳисоблаш мақсадида, тадбиркорлик субъекти тегишли бандига мувофиқ ҳисобланган бош тадбиркорлик субъектинингоддий акция эгаларига тегишли фойда ёки зарарни қуйидагиларнинг солиқдан сўнггитаъсирига нисбатан тўғрилаши лозим:

бош ташкилотнинг оддий акция эгаларигатегишли бўлган фойда ёки зарарни ҳисоблашда майдалаштирувчи потенциал оддийакцияларга тегишли ҳар қандай чегирилган дивидендлар ва бошқа моддалар;

майдалаштирувчи потенциал оддий акцияларга нисбатан даврда тан олинган ҳарқандай фоизлар;

майдалаштирувчи потенциал оддий акцияларнинг конвертациясидан юзагакеладиган даромад ва харажатдаги ҳар қандай ўзгаришлар.

Потенциал оддий акциялар оддий акцияларга конвертациялангандан сўнг белгиланган моддалар бошқа юзага келмайди. Бунинг ўрнига, янги оддий акциялар бошташкилотнинг оддий акция эгаларига тегишли фойда ёки зарарида иштирок этиш ҳуқуқига эгабўладилар. Шу туфайли, бош ташкилотнинг оддий акция эгаларигатегишли фойда ёки зарар тегишли ҳар қандайсолиқларга нисбатан тўғриланади. Потенциал оддий акциялар билан боғлиқ харажатлар эса битимгаоид харажатларни ва эффектив фоиз усулига мувофиқ ҳисобга олинган дисконтларни қамраб олади(2003 йилда ўзгартирилган БҲХС39 “Молиявий инструментлар: тан олиш ва баҳолаш”).

Потенциал оддий акцияларнинг конвертацияси натижасида даромадлар ёки харажатларданатижавий ўзгаришлар юз бериши мумкин. Масалан, потенциал оддий акцияларга тегишли фоизлихаражатларнинг камайиши ва оқибатда фойдадаги кўпайиш ёки зарардаги камайиш ходимларнингноихтиёрий фойдани тақсимлаш режасига тегишли харажатларнинг кўпайишига олиб келишимумкин. Бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойдани ҳисоблаш мақсадида, бошташкилотнинг оддий акция эгаларига тегишли фойда ёки зарар даромадлар ёки харажатлардагибундай натижавий ўзгаришларга нисбатан тўғриланиши лозим.

*Акциялар*

Бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойдани ҳисоблаш мақсадида, оддийакцияларнинг миқдори19 ва26-бандларга мувофиқ ҳисобланган оддий акцияларнингтортилган ўртача миқдорига барча майдалаштирувчи потенциал оддий акцияларни оддийакцияларга конвертацияланишида чиқарилиши мумкин бўлган оддий акцияларнингтортилган ўртача миқдори қўшилгани бўлиши лозим. Майдалаштирувчи потенциал оддийакцияларни давр бошидан, ёки агарда

кеч бўлса, потенциал оддий акциялар эмиссияқилинган санадан бошлаб оддий акцияларга конвертация қилинди деб ҳисобланади.

Майдалаштирувчи потенциал оддий акциялар тақдим этиладиган ҳар бир давр учун мустақил тарздааниқланади. Йил-бошидан даврда инобатга олинган майдалаштирувчи потенциал оддийакцияларнинг миқдори ҳар бир оралиқ ҳисоблашларда инобатга олинган майдалаштирувчипотенциал оддий акцияларнинг тортилган ўртачаси ҳисобланмайди.

Потенциал оддий акциялар улар муомалада бўлган давр бўйича тортилади. Бекор қилинган ёкимаълум бир даврда юридик кучга эга бўлмаган потенциал оддий акциялар фақат улар муомаладабўлган даврнинг қисми учун бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойдани ҳисоблашда

инобатга олинади. Давр мобайнида оддий акцияларга конвертация қилинган потенциал оддийакциялар бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойдани ҳисоблашда давр бошиданконвертация санасигача бўлган даврда инобатга олинади; конвертация санасидан бошлаб, ҳосилбўлган оддий акциялар бир акцияга тўғри келадиган ҳам базавий ҳам майдалаштирилган фойданиҳисоблашда инобатга олинади.

Майдалаштирувчи потенциал оддий акцияларнинг оддий акцияларга конвертацияси натижасидачиқариладиган оддий акциялар миқдори потенциал оддий акцияларнинг шартларига асосананиқланади. Қачонки конвертациянинг бирдан ортиқ услублари мавжуд бўлса, ҳисоблаш потенциалоддий акцияларнинг эгалари нуқтаи назаридан қараганда энг афзалроқ конвертация ставкаси ёкибажариш нархи инобатга олинади.

Шуъба тадбиркорлик субъекти, қўшма корхонаёки қарам тадбиркорлик субъекти бош ташкилот ёкиинвестиция объекти бўйича биргаликдаги назоратга эга, ёки аҳамиятли таъсирга эга, инвестор бошқатомонлар учун шуъба тадбиркорлик субъектининг, қўшма корхонанинг ёки қарам тадбиркорлик субъектининг оддий акцияларига ёки бош ташкилотнинг ёки инвестиция объекти бўйича биргаликдаги назоратга эга, ёки аҳамиятли

таъсирга эга(ҳисобот берадиган), инвесторнинг оддийакцияларига конвертацияланадиган потенциал оддий акциялар чиқариши мумкин.

Агарда ушбушуъба тадбиркорлик субъектининг, қўшма корхонанинг ёки қарам тадбиркорлик субъектинингпотенциал оддий акциялари ҳисобот берадиган тадбиркорлик субъектининг бир акцияга тўғрикеладиган базавий фойдасига нисбатан майдалаштириш таъсирига эга бўлса, улар бир акцияга тўғрикеладиган майдалаштирилган фойдани ҳисоблашда инобатга олинади.

*Опционлар, варрантлар ва уларнинг эквивалентлари*

Бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойдани ҳисоблаш мақсадида, тадбиркорлик субъекти унинг майдалаштирувчи опционлари ва варрантларинингбажарилишини назарда тутиши лозим. Ушбу инструментлардан олиниши кутилган тушумлароддий акцияларни давр мобайнида оддий акцияларнинг ўртача бозор нархидаги эмиссиясиданолинган деб ҳисобланиши лозим. Эмиссия қилинган оддий акциялар миқдори билан даврмобайнида оддий акцияларнинг ўртача бозор нархида эмиссия қилиниши мумкин бўлганоддий акциялар миқдори ўртасидаги фарқ оддий акцияларнинг бепул эмиссияси сифатидаинобатга олиниши лозим.

Опционлар ва варрантлар майдалаштирувчи бўлади, қачонки улар давр мобайнида оддийакцияларнинг ўртача бозор нархидан паст нархда оддий акцияларнинг эмиссиясига олиб келса. Майдалаштиришнинг суммаси давр мобайнида оддий акцияларнинг ўртача бозор нархидан эмиссиянархи чегирилганига тенг бўлади. Шу туфайли, бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилганфойдани ҳисоблашда, потенциал оддий акциялар қуйидагиларнинг иккаласини ҳам қамраб оладидеб инобатга олинади:

оддий акцияларнинг маълум миқдорини давр давомидаги уларнинг ўртача бозор нархидаэмиссия қилиш бўйича шартнома. Бундай оддий акциялар ҳаққоний нархланган ҳамда уларна майдалаштирувчи ва на йириклаштирувчи деб фараз қилинади. Улар бир акцияга тўғрикеладиган майдалаштирилган фойдани ҳисоблашда инобатга олинмайди.

Қолган оддий акцияларни бепул эмиссия қилиш бўйича шартнома. Бундай оддий акциялартушумлар ҳосил қилмайди ва муомаладаги оддий акцияларга тегишли фойда ёки зарарганисбатан таъсирга эга эмас. Шу туфайли, бундай акциялар майдалаштирувчи бўлиб, уларбир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойдани фойдани ҳисоблашдамуомаладаги оддий акциялар миқдорига қўшилади.

Опционлар ваваррантлар майдалаштирувчи таъсирга эга бўлади, фақатгина қачонки даврмобайнидаги оддий акцияларнинг ўртача бозор нархи опцион ва варрантларнинг бажариладиганнархидан ошса(яъни улар“пулда” бўлса). Олдин эълон қилинган бир акцияга фойдада оддийакциялар нархларидаги ўзгаришларни акс эттириш учун ретроспектив тарзда тузатишкиритилмайди.

МҲХС2 “Акцияларга асосланган тўлов” қўлланиладиган акция опционлари ва бошқа акциягаасосланган тўлов келишувлари учун, 46-бандда қайд қилинган эмиссия нархи ва47-бандда қайдқилинган бажарилиш нархи акция опциони ёки бошқа акцияга асосланган тўлов келишуви асосидакелгусида тадбиркорлик субъектига етказиб берилиши кутилаётган ҳар қандай товарлар ёкихизматларнинг(МҲХС2 га мувофиқ баҳоланган) ҳаққоний қийматини ўз ичига олиши лозим.

Ходимларнинг шартлари қатъий белгиланган ёки аниқланадиган акция опционлари ҳамда ҳуқуқикафолатланмаган оддий акциялар, уларнинг ҳуқуқи кафолатланишига шартли равишда боғлиқ бўлсаҳам, бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойдани ҳисоблашда опционлар сифатидаҳисобга олинади. Улар тақдим этилган санадан бошлаб муомалада деб ҳисобланади.

Фаолиятнатижасига асосланган ходимларнинг акция опционлари шартли равишда чиқариладиган акцияларсифатида ҳисобга олинади, чунки уларнинг эмиссияси вақт ўтишига қўшимча тарзда белгиланганшартларнинг қаноатлантирилишига боғлиқдир.

*Конвертацияланадиган инструментлар*

Конвертацияланадиган инструментларнинг майдалаштириш таъсирига мувофиқбир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойдада акс эттирилиши лозим.

Конвертацияланадиган имтиёзли акциялар йириклаштирувчидир, қачонки конвертация пайтида ҳарбир оддий акция бўйича олиниши мумкин бўлган бундай акцияларга жорий даврда эълон қилинганёки жамланган дивиденд суммаси бир акцияга тўғри келадиган базавий фойдадан ошса. Шунингдек, конвертацияланадиган қарз йириклаштирувчидир, қачонки конвертация пайтида олиниши мумкинбўлган ҳар бир оддий акция бўйича фоиз суммаси(солиқлар ва бошқа даромад ёки харажатдагиўзгаришлардан ҳоли) бир акцияга тўғри келадиган базавий фойдадан ошса.

Конвертацияланадиган имтиёзли акцияларнинг сўндирилиши ёки мажбурий конвертацияси олдинмуомалада бўлган конвертацияланадиган имтиёзли акцияларнинг фақат маълум қисмига таъсирэтиши мумкин. Бундай ҳолатларда, қолган муомаладаги конвертацияланадиган имтиёзли акциялармайдалаштирувчилигини аниқлаш мақсадида ҳар қандай ортиқча қийматни қоплашсўндирилган ёки конвертацияланган акцияларга тегишли бўлади. Сўндирилган ёкиконвертацияланган акциялар сўндирилмаган ёки конвертацияланмаган акциялардан алоҳидаинобатга олинади.

*Шартли чиқариладиган акциялар*

Бир акцияга тўғри келадиган базавий фойдани ҳисоблашда, агар белгиланган шартларқаноатлантирилганда(масалан, маълум ҳодисалар содир бўлганда), шартли чиқариладиган оддийакциялар муомалада деб ҳисобланади ва бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойданиҳисоблашда инобатга олинади. Шартли чиқариладиган акциялар давр бошидан(ёки агарда кечбўлса, шартли акция келишуви санасидан бошлаб) ҳисобга олинади. Агар шартларқаноатлантирилмаса, бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойдани ҳисоблашдаинобатга олинган шартли чиқариладиган акциялар миқдори шундай акциялар миқдоригаасосланадики, қайсики чиқарилган бўлар эди, агарда даврнинг

охири шартли даврнинг охиригатўғри келганда. Қайта ҳисоблашга рухсат этилмайди, агарда шартли давр муддати тугагандашартлар қаноатлантирилмаса.

Агар фойданинг белгиланган суммасига эришиш ёки уни сақлаб туриш шартли эмиссиянинг шартибўлганда ва агарда ҳисобот даври охирида ушбу миқдор эришилган, аммо ҳисобот давриданташқари қўшимча давр учун сақлаб турилиши шарт бўлганда, қўшимча оддий акциялар муомалададеб ҳисобга олинади, агарда бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойдани ҳисоблашдаунинг таъсири майдалаштирувчи бўлса. Бундай ҳолатда, бир акцияга тўғри келадиганмайдалаштирилган фойдани ҳисоблаш, агар ҳисобот даври охиридаги фойда суммаси шартли даврохиридаги фойда суммасига тенг бўлганда эмиссия қилинадиган оддий акциялар миқдоригаасосланади. Келгуси даврда фойда ўзгариши мумкинлиги туфайли, бир акцияга тўғри келадиганбазавий фойдани ҳисоблашда шартли чиқариладиган акциялар шартли давр тугамагунча инобатгаолинмайди, чунки зарурий шартларнинг барчаси ҳам қаноатлантирилмаган.

Шартли чиқариладиган оддий акциялар миқдори оддий акцияларнинг келгуси бозор нархига боғлиқбўлиши мумкин. Бундай ҳолатда, агар таъсир майдалаштирувчи бўлса, бир акцияга тўғри келадиганмайдалаштирилган фойдани ҳисоблаш, ҳисобот даври охиридаги бозор нархи шартли даврохиридаги бозор нархига тенг бўлганда эмиссия қилинадиган оддий акциялар миқдоригаасосланади. Агар шарт ҳисобот даври охиридан ташқари даврга чўзиладиган давр мобайнидагибозор нархларининг ўртачасига асосланган бўлса, ўтган даврдаги ўртача ҳисобга олинади. Келгусидаврда бозор нархи ўзгариши мумкинлиги туфайли, бир акцияга тўғри келадиган базавий фойданиҳисоблашда шартли чиқариладиган акциялар шартли давр тугамагунча инобатга олинмайди, чункизарурий шартларнинг барчаси ҳам қаноатлантирилмаган.

Шартли чиқариладиган оддий акциялар миқдори келгусидаги фойда суммасига ҳамда оддийакцияларнинг келгусидаги нархларига боғлиқ бўлиши

мумкин. Бундай ҳолатларда, бир акциягатўғри келадиган майдалаштирилган фойдани ҳисоблашга киритилган оддий акциялар миқдорииккала шартларга(яъни, маълум санагача фойда суммаси ҳамда ҳисобот даври охиридаги жорийбозор нархига) ҳам асосланган бўлади. Шартли чикариладиган оддий акциялар иккала шартлар ҳамқаноатлантирилмагунча бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойдани ҳисоблашдаинобатга олинмайди.

Бошқа ҳолатларда, шартли чиқариладиган оддий акциялар миқдори келгуси фойда суммаси ёкибозор нархидан бошқа шартларга боғлиқ бўлади(масалан, маълум миқдордаги чакана савдодўконларининг очилиши). Бундай ҳолатларда, шартнинг ҳозирги мақоми шартли даврнинг охиригақадар ўзгармасдан қолади деб фараз қилиниб, шартли чиқариладиган оддий акциялар ҳисобот давриохиридаги мақомга мувофиқ бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойдани ҳисоблашдаинобатга олинади.

Шартли чиқариладиган оддий акциялар(шартли акция келишуви қамраб олганлардан ташқари, масалан, шартли чиқариладиган конвертацияланадиган инструментлар) бир акцияга тўғри келадиганмайдалаштирилган фойдани ҳисоблашда қуйидагича инобатга олинади:

тадбиркорлик субъекти шартли оддий акция шартларига мувофиқпотенциал оддий акцияларни уларнинг эмиссиясида белгиланган шартлар асосидачиқарилишини фараз қилиш мумкинлигини аниқлайди;

агарда ушбу потенциал оддий акциялар бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилганфойдада акс эттирилиши керак бўлса, тадбиркорлик субъектиопционлар ваваррантлар учун шартларга, конвертацияланадиганинструментлар учун шартларга, оддий акциялар ёки пул маблағидаҳисоб-китоб қилинадиган шартномаларнинг учун шартларга ёки бошқа ўринли шартларгариоя қилган ҳолда, уларнинг бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойданиҳисоблашга таъсирини аниқлайди.

Бироқ, шартномаларнинг бажарилиши ёки конвертацияланиши бир акцияга тўғри келадиганмайдалаштирилган фойдани ҳисоблаш учун фараз қилинмайди, бунда шартли чиқарилмайдиганшунга ўхшаш муомаладаги потенциал оддий акциялар бўйича шартномаларнинг бажарилиши ёкиконвертацияланиши фараз қилинмагунча.

*Оддий акцияларда ёки пул маблағида ҳисоб-китоб қилинадиган шартномалар*

Қачонки тадбиркорлик субъекти унинг ихтиёрига кўра оддий акцияларда ёки пул маблағидаҳисоб-китоб қилинадиган шартномалар чиқарганда, тадбиркорлик субъекти шартнома оддийакцияларда ҳисоб-китоб қилинади деб фараз қилиши лозим ҳамда агарда таъсирмайдалаштирувчи бўлса, натижадаги потенциал оддий акциялар бир акцияга тўғрикеладиган майдалаштирилган фойдани ҳисоблашда инобатга олиниши лозим.

Қачонки бундай шартнома бухгалтерия ҳисоби мақсадларида актив ёки мажбурият сифатида тақдимэтилган бўлса ёки у капитал тарбикий қисмга ва мажбурият таркибий қисмга эга бўлса, тадбиркорлик субъекти формуладаги суратни, агар шартнома бутунлигича улушли инструментсифатида таснифланган бўлганида, давр давомида юзага келиши мумкин бўлган фойда ёкизарардаги ўзгаришларга нисбатан тўғрилаши лозим. Ушбу тўғрилаш33-бандда қайд қилингантўғрилашларга ўхшашдир.

Акцияларга эгалик қилувчи шахснинг ихтиёрига кўра оддий акцияларда ёки пул маблағида ҳисоб-китоб қилинадиган шартномалар учун, пул маблағида ҳисоб-китобдан ва оддий акцияларда ҳисоб-китобдан қайси бири кўпроқ майдалаштирувчи хусусиятига эга бўлса, анаўша бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойдани ҳисоблашда инобатга олинишилозим.

Оддий акцияларда ёки пул маблағида ҳисоб-китоб қилинадиган шартномага мисол тариқасида,сўндириш пайтида тадбиркорлик субъектига асосий қарз суммасини пул маблағида ёки ўзинингоддий акциялари билан ҳисоб-китоб қилишда чексиз ҳуқуқ берадиган қарз инструментини

келтиришмумкин. Бошқа мисол сифатида ўз эгасига оддий акцияларда ёки пул маблағида ҳисоб-китоб қилишимконини берадиган ёзилган“пут” опционини келтириш мумкин.

*Сотиб олинган опционлар*

Сотиб олинган“пут” опционлари ва сотиб олинган“колл” опционлари(яъни тадбиркорлик субъектиэгалигидаги ўзининг оддий акциялари бўйича опционлар) каби шартномалар бир акцияга тўғрикеладиган майдалаштирилган фойдани ҳисоблашда инобатга олинмайди, чунки уларнингкиритилиши йириклаштирувчи таъсирга олиб келиши мумкин. “Пут” опциони фақатгина бажаришнархи бозор нархидан юқори бўлганда амалга оширилган бўлар эди ва“колл” опциони фақатгинабажариш нархи бозор нархидан паст бўлганда амалга оширилган бўлар эди.

*Чиқарилган“пут” опционлар*

Тадбиркорлик субъектидан ўз акцияларини қайта сотиб олишни талаб этадиганшартномалар, масалан, чиқарилган“пут” опционлари ва форвард сотиб олиш шартномалари, бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойдани ҳисоблашда инобатга олинади, агарда таъсир майдалаштирувчи бўлса. Агарда ушбу шартномалар маълум давр мобайнида“пулда” бўлса(яъни, ушбу даврда бажариш ёки ҳисоб-китоб нархи ўртача бозор нархиданюқори бўлса), бир акцияга фойдага потенциал майдалаштириш таъсири қуйидагичаҳисобланиши лозим:

шуни фараз қилиш лозимки, давр бошида шартномани қаноатлантирадиган тушумгаэга бўлиш учун етарли миқдорда оддий акциялар(давр мобайнидаги ўртача бозорнархида) чиқарилади;

шуни фараз қилиш лозимки, эмиссия тушумларидан шартномани қаноатлантиришдафойдаланилади(яъни оддий акцияларни қайта сотиб олиш);

қўшимча оддий акциялар(чиқарилган деб фараз қилинган оддий акциялар миқдорибилан шартномани қаноатлантиришдан олинган оддий

акциялар микдориўртасидаги фарк) бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойданиҳисоблашда инобатга олиниши лозим.

*Ретроспектив тузатишлар*

Агарда муомаладаги оддий ёки потенциал оддий акцияларнинг миқдори капитализация, бонус эмиссияси ёки акция майдалаштирилиши натижасида кўпайса, ёки акцияйириклаштирилиши натижасида камайса, тақдим этилган барча даврлар учун бир акциягатўғри келадиган базавий ва майдалаштирилган фойданинг ҳисобланиши ретроспектив тарздатузатилиши лозим. Агарда ушбу ўзгаришлар ҳисобот давридан кейин, аммо молиявийҳисоботлар эълон қилиш учун тасдиқланишидан олдин содир бўлса, ушбу давр ва унданолдинги ҳар қандай даврларнинг молиявий ҳисоботлари учун бир акцияга ҳисоб-китобларакцияларнинг янги миқдорига асосланиши лозим. Бир акцияга ҳисоб-китоблар акциялармиқдоридаги бундай ўзгаришларни ўзида акс эттириши тўғрисидаги факт очиб берилишилозим. Шу билан бирга, тақдим этилган барча даврлардаги бир акцияга тўғри келадиганбазавий ва майдалаштирилган фойда ретроспектив тарзда ҳисобга олинган ҳисобсиёсатларидаги ўзгаришлар натижасида юзага келадиган хатолар ва тузатишлар таъсиригатўғриланиши лозим.

Тадбиркорлик субъекти бир акцияга фойдани ҳисоблашда фойдаланилган фаразлардагиўзгаришларга нисбатан ёки потенциал оддий акцияларнинг оддий акцияларга конвертациясиганисбатан олдин тақдим этилган ҳар қандай даврдаги бир акцияга тўғри келадиганмайдалаштирилган фойдани қайта ҳисобламайди.

*Тақдим этиш*

Тадбиркорлик субъекти умумлашган даромад тўғрисидаги ҳисоботида бош ташкилот оддийакция эгаларига тегишли давом эттириладиган фаолиятдан фойда ёки зарар бўйича ҳамдамаълум даврда фойдани тақсимлашда турли ҳуқуққа эга бўлган оддий акцияларнинг ҳар биртуркуми бўйича ушбу даврдаги бош ташкилотнинг оддий акция эгаларига тегишли

фойда ёкизарар бўйича бир акцияга тўғри келадиган базавий ва майдалаштирилган фойдани бир хилкўламда акс эттириши лозим. Тадбиркорлик субъекти тақдим этилган барча даврлар учун бир акцияга тўғри келадиган базавий ва майдалаштирилган фойдани тенг тўлиқликда тақдимэтиши лозим.

Бир акцияга фойда умумлашган даромад тўғрисидаги ҳисобот тақдим этилган ҳар бир даврда аксэттирилади. Агарда бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойда камида бир давр учунтақдим этилган бўлса, у бир акцияга тўғри келадиган базавий фойдага тенг бўлишидан қатъийназар, тақдим этилган барча даврлар учун тақдим этилиши лозим. Агарда бир акцияга тўғрикеладиган базавий ва майдалаштирилган фойда тенг бўлса, иккаласи ҳам умумлашган даромадтўғрисидаги ҳисоботда уларни бир қаторда акс эттириш орқали тақдим этилиши мумкин.

Агарда тадбиркорлик субъекти БҲХС1 нингбандида(2011 йилда ўзгартирилган) таърифлангандек фойда ёки зарар моддаларини алоҳида ҳисоботда тақдим этса, у ушбу алоҳида ҳисоботда бир акцияга тўғри келадиган базавий вамайдалаштирилган фойдани тақдим этади.

Давом эттирилмайдиган фаолиятни тақдим этадиган тадбиркорлик субъекти умумлашгандаромад тўғрисидаги ҳисоботда ёки изоҳларда давом эттирилмайдиган фаолият бўйича биракцияга тўғри келадиган базавий ва майдалаштирилган суммаларни очиб бериши лозим.

Агар тадбиркорлик субъекти БҲХС1 да (2011 йилда ўзгартирилган) таърифлангандек фойда ёки зарар моддаларини алоҳида ҳисоботида тақдим этса, у ушбу алоҳида ҳисоботда ёки изоҳларда тугатилган фаолият бўйича бир акцияга тўғрикеладиган базавий ва майдалаштирилган фойдани тақдим этади.

Тадбиркорлик субъекти бир акцияга тўғри келадиган базавий ва майдалаштирилган фойданитақдим этиши лозим, агарда сумма манфий бўлса ҳам (яъни бир акцияга зарар тўғри келса ҳам).

## 5.3. Молиявий инструментлар: тан олиш ва баҳолаш (БҲХС 39) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси

Молиявий ҳисобот халқаро стандартлари Қўмитаси (Фонди) томонидан ишлаб чиқилган «Молиявий инструментлар: тан олиш ва баҳолаш»(БҲХС 39 номли стандарт2005 йилнинг1 январидан ёки ундан сўнг бошланадиганйиллик даврлар учун қўлланилади. Қуйида мазкур стандартнинг мақсади ва унинг қўллаш доираси ҳамда унда келтирилган қоидалар ҳақида стандартда келтирилган маълумотлар асосида қуйида тўхталиб ўтилади.

Ушбу Стандарт барча тадбиркорлик субъектлари томонидан молиявий инструментларнингбарча турларига нисбатан қўлланилиши лозим, қуйидагилар бундан мустасно:

МҲХС10 “Жамланган(консолидациялашган) молиявий ҳисоботлар”, БҲХС27 “Алоҳида молиявий ҳисоботлар” ёки БҲХС28 “Қарам тадбиркорлик субъектларидагива қўшма корхоналардаги инвестициялар” га мувофиқ ҳисобга олинадиган шуъбатадбиркорлик субъектларидаги, қарам тадбиркорлик субъектларидаги ва қўшмакорхоналардаги улушлар. Бироқ, тадбиркорлик субъектлари БҲХС27 ёки БҲХС28га мувофиқ мазкур Стандарт бўйича ҳисобга олинадиган шуъба тадбиркорликсубъектидаги, қарам тадбиркорлик субъектидаги ёки қўшма корхонадаги улушганисбатан ушбу Стандартни қўллаши лозим. Тадбиркорлик субъектлари шуъбатадбиркорлик субъектидаги, қарам тадбиркорлик субъектидаги ёки қўшмакорхонадаги улуш бўйича деривативларга нисбатан ҳам ушбу Стандартни қўллашилозим, бунда деривативлар БҲХС32 “Молиявий инструментлар: тақдим этиш” дагитадбиркорлик субъектининг улушли инструменти таърифини қаноатлантирмагунча.

БҲХС17 “Ижара” қўлланиладиган ижара келишувлари бўйича ҳуқуқлар вамажбуриятлар. Бироқ:

*ижарага берувчи томонидан тан олинган ижара бўйича дебиторлик қарзларига нисбатан мазкур Стандартнинг ҳисобдан чиқариш ва*

*қадрсизланишга тегишли шартлари қўлланилади;*

*ижарага олувчи томонидан тан олинган молиявий ижара бўйича мажбуриятларга нисбатан мазкур Стандартнинг ҳисобдан чиқаришга тегишли шартлари қўлланилади;*

*ижараларга сингдирилган дериватив ларга нисбатан мазкур Стандартнинг*

*сингдирилган деривативлар шартлари қўлланилади.*

БҲХС19 "Ходимларнинг даромадлари" қўлланиладиган ходимларга ҳақ(ва нафақа) тўлаш тизимларига асосан ходимлар ҳуқуқлари ва мажбуриятлари.тадбиркорлик субъекти томонидан чиқарилган молиявий инструментлар, қайсикиБҲХС32 даги улушли инструментнинг таърифини қаноатлантиради(жумладан, опционлар ва варрантлар) ёки қайсики БҲХС32 нинг16А ва16Б-бандлари ёки16Вва16Г-бандларига мувофиқ улушли инструмент сифатида таснифланиши талабэтилади. Бироқ, бундай улушли инструментларнинг эгаси ушбу инструментларганисбатан ушбу Стандартни қўллаши лозим, бунда улар юқоридаги бандларидакелтирилган истиснони қаноатлантирмагунча.

ҳуқуқлар ва мажбуриятлар, қайсики МҲХС4 "Суғурта шартномалари" датаърифланган суғурта шартномаси асосида юзага келади, бунда МҲХС9 "Молиявийинструментлар" нинг А-иловасида келтирилган молиявий кафолат шартномаситаърифини қаноатлантирадиган суғурта шартномаси асосида юзага келадиганҳуқуқлар ва мажбуриятлардан ташқари, ёки (ii) МҲХС4 қўллаш доирасидагишартнома асосида юзага келади, чунки у ихтиёрий иштирок этиш имкониятини ўзичига олади. Бироқ, мазкур Стандарт МҲХС4 қўллаш доирасидаги шартномагасингдирилган деривативга нисбатан қўлланилади, агарда деривативнинг ўзи МҲХС4 қўллаш доирасида алоҳида шартнома бўлмаса. Бундан ташқари, агарда молиявийкафолат шартномаларининг эмитенти бундай шартномаларни суғурташартномалари сифатида инобатга олганини ва суғурта шартномаларига хосравишда ҳисобга олганини олдинроқ аниқ тарзда тасдиқлаган бўлса, эмитент бундаймолиявий

кафолат шартномаларига нисбатан мазкур Стандартни ёки МҲХС4 ниқўллашни танлаши мумкин(ҚК4 ва ҚК4А-бандларга қаранг). Эмитент ушбутанловни шартномага қараб амалга ошириши мумкин, аммо ҳар бир шартнома учунтанланган ёндашув кейинчалик ўзгартирилмайди.

сотиб олувчи ва сотувчи акциядор ўртасидаги сотиб олинувчини сотиб олиш ёкисотиш бўйича ҳар қандай форвард шартномаси, қайсики келгуси харид санасидабизнес бирлашувига олиб келади. Форвард шартномасининг муддати одатда талабэтилган ҳар қандай тасдиқлашлар ва операцияни тугатиш учун зарур бўлган ўринлимуддатдан ошмаслиги керак.

кредит мажбуриятларидан ташқари кредит мажбуриятлари.

Кредит мажбуриятларнинг эмитенти ушбу Стандартнинг қўллаш доирасидабўлмаган кредит мажбуриятлари учун БҲХС37 “Резервлар, шартли мажбуриятларва шартли активлар” ни қўллаши лозим. Бироқ, барча кредит мажбуриятлариганисбатан мазкур Стандартнинг ҳисобдан чиқаришга тегишли шартларикўлланилади.

БҲХС2 “Акцияга асосланган тўлов” қўлланиладиган акцияга асосланган тўловоперацияларидаги молиявий инструментлар, шартномалар ва мажбуриятлар, бунданмазкур Стандарт қўлланилган ҳолда, унинг5-7-бандларининг қўллаш доирасидагишартномалар мустасно.

шундай мажбуриятни ҳисоб-китоб қилишни амалга ошириш учун тадбиркорликсубъектидан талаб этилган сарфларни қоплаш бўйича тўловларни олишҳуқуқларики, бунда тадбиркорлик субъекти ушбу мажбуриятни БҲХС37 га мувофиқрезерв сифатида тан олади ёки ушбу мажбурият учун олдинги даврда БҲХС37 гамувофиқ резервни тан олган.

Қуйидаги кредит мажбуриятлари ушбу Стандартнинг қўллаш доирасидадир:

Тадбиркорлик субъекти ҳаққоний қийматидаги ўзгаришлар фойда ёки зарардаҳисобга олинадиган молиявий мажбуриятлар сифатида белгилайдиган кредитмажбуриятлари(МҲХС9 нинг4.2.2-банди). Кредит мажбуриятлариданюзага келадиган активларни уларни шакллантиришдан

қисқа муддатдан сўнг сотишбўйича олдинги амалиётларга эга бўлган тадбиркорлик субъекти айнан шутуркумдаги ўзининг барча кредит мажбуриятларига нисбатан ушбу Стандартниқўллаши лозим.

Ҳисоблашишдаги фарқи соф асосда пул маблағлари билан тўланиши ёки бошқамолиявий инструментни етказиб бериш ёки эмиссия қилиш орқали ҳисоб-китобқилиниши мумкин бўлган кредит мужбуриятлари. Ушбу кредит мужбуриятларидеривативлардир. Кредит мажбурияти кредит бўлиб-бўлиб тўланганлигитуфайлигина соф ҳолда ҳисоб-китоб қилинди деб ҳисобланмайди(масалан,қурилишни амалга ошириш давомида қисмларга бўлиб-бўлиб тўлаб бориладиганқурилиш ипотека кредити).

Бозор фоиз ставкасидан паст даражада кредит ажратиш бўйича мажбуриятлари(МҲХС9 нинг4.2.1-банди).

Мазкур Стандарт пул маблағлари ёки бошқа молиявий инструмент билан соф асосда, ёкимолиявий инструментларни айирбошлаш орқали, худдики шартномалар молиявийинструментлар бўлганидек, ҳисоб-китоб қилиниши мумкин бўлган номолиявий модданисотиб олиш ёки сотиш шартномалари учун қўлланилиши лозим, бундан тадбиркорликсубъекти кўзда тутган харид, сотув ёки фойдаланиш талабларига мувофиқ номолиявиймоддани қабул қилиш ёки етказиб бериш мақсадида тузилган ва сақланаётган шартномалармустасно.

Бир неча усуллар мавжудки, бунда номолиявий моддани сотиб олиш ёки сотиш шартномаси пулмаблағлари ёки бошқа молиявий инструмент билан соф асосда, ёки молиявий инструментларниайирбошлаш орқали, ҳисоб-китоб қилиниши мумкин. Улар қуйидагиларни ўз ичига олади:

қачонки шартнома шартлари бирор томонга пул маблағлари ёки бошқа молиявийинструмент билан соф асосда, ёки молиявий инструментларни айирбошлаш орқали, ҳисоб-китоб қилишга имкон берганида;

қачонки пул маблағлари ёки бошқа молиявий инструмент билан соф асосда, ёки молиявийинструментларни айирбошлаш орқали ҳисоб-китоб қилиш имконияти шартномашартларида аниқ белгиланмаган, аммо

тадбиркорлик субъекти шунга ўхшашшартномаларни пул маблағлари ёки бошқа молиявий инструмент билан соф асосда, ёкимолиявий инструментларни айирбошлаш орқали ҳисоб-китоб қилиш амалиётига эгабўлганида(контрагент билан ўзаро ҳисоб-китоб шартномаларини тузиш орқали ёкишартноманинг ҳисоб-китоб қилинишидан ёки муддати тугашидан олдин шартноманисотиш орқали);

ўхшаш шартномалар бўйича, қачонки тадбиркорлик субъекти асосдаги активнинг етказибберилишини қабул қилиш ва етказиб берилгандан сўнг қисқа муддат ичида нархдаги қисқамуддатли тебранишлар ёки дилер маржасидан фойдага эришиш мақсадида уни сотиштажрибасига эга бўлганда;

қачонки шартнома предмети бўлган номолиявий модда пул маблағига тездаайлантирилганда.

шартномалар тадбиркорлик субъекти кўзда тутган харид, сотув ёкифойдаланиш талабларига мувофиқ номолиявий моддани қабул қилиш ёки етказиб бериш мақсадидатузилган шартномалар эмас, ва шу туфайли, у мазкур Стандартнинг қўллаш доирасидадир.

МҲХС9 ва БҲХС32 да таърифланган атамалар ушбу стандартда МҲХС9 нинг А-иловасида ваБҲХС32 нинг11-бандида белгиланган маъноларда фойдаланилади: МҲХС9 ва БҲХС32 қуйидагиатамаларни таърифлайди:

• *ҳисобдан чиқариш*

• *дериватив*

• *улушли инструмент*

• *ҳаққоний қиймат*

• *молиявий актив*

• *молиявий кафолат шартномаси*

• *молиявий инструмент*

• *молиявий мажбуриятва ушбу таърифларни қўллаш бўйича қўлланмани таъминлайди.*

Ушбу стандартда қуйидаги белгиланган маънодаги атамалардан фойдаланилади:

*Тан олиш ва баҳолашга тегишли таърифлар*

*Молиявий актив ёки молиявий мажбуриятнинг амортизацияланган қиймати*- бу молиявийактив ёки молиявий мажбуриятнинг дастлаб тан олинганда баҳоланган қиймати минус асосийқарз тўловлари, плюс ёки минус эффектив фоиз ставкасини қўллаган ҳолда бошланғичқиймат билан сўндириш қиймати орасидаги аниқланган ҳар қандай фарқнинг йиғилганамортизацияси ҳамда минус қадрсизланиш ёки умидсиз қарзлар бўйича ҳар қандай камайишсуммаси(бевосита ёки резерв ҳисобварақидан фойдаланган ҳолда).

*Эффектив фоиз усули*- бу молиявий актив ёки молиявий мажбуриятнинг(ёки молиявийактивлар ёки молиявий мажбуриятлар гуруҳининг) амортизацияланган қийматини ҳисоблашва фоизли даромад ёки фоизли харажатни тегишли даврда тақсимлаш усулидир. Эффектив фоиз ставкаси- бу молиявий инструментнинг кутилган хизмат муддати, ёкиўринли бўлганда, қисқароқ муддат давомида баҳоланган келгуси пул тўловлари ёкитушумларини молиявий актив ёки молиявий мажбуриятнинг соф баланс қийматигачамутлақо тўғри дисконтлайдиган фоиз ставкасидир. Эффектив фоиз ставкасини ҳисоблашда, тадбиркорлик субъекти молиявий инструмент шартномасининг барча шартларини(масалан, олдиндан тўлов, “колл” ва шунга ўхшаш опциопларни) инобатга олган ҳолда пул оқимларинибаҳолаши лозим, аммо келгуси кредитзарарларини эътиборга олмаслиги лозим. Ҳисоблашшартнома томонлари ўртасида тўланган ёки олинган ҳамда эффектив фоиз ставкасинингажралмас қисми ҳисобланадиган барча ҳақлар ва йиғимларни(БҲХС18 “Одатдагифаолиятдан олинадиган даромад”), битимга доир харажатларни ва бошқа барчамукофотлар ёки дисконтларни қамраб олади. Бунда шундай фараз мавжудки, пул оқимларива ўхшаш молиявий инструментлар гуруҳининг кутилган хизмат муддати ишончли баҳоланади. Бироқ, пул оқимларини ёки молиявий инструментнинг (молиявийин

струментлар гуруҳининг) кутилган хизмат муддатини ишончли баҳолаш имкони бўлмаган айрим ҳолатларда, тадбиркорлик субъекти молиявий инструментнинг (молиявий инструментлар гуруҳининг) тўлиқ шартномавий муддати давомидаги шартномавий пул оқимларидан фойдаланиши лозим.

*Битимга оид харажатлар* - бу молиявий актив ёки молиявий мажбуриятнинг хариди, эмиссияси ёки чиқиб кетиши билан бевосита боғлиқ қўшимча харажатлардир. Қўшимча харажат бу шундай харажатки, қайсики сарфланмаган бўлар эди, агарда тадбиркорлик субъекти молиявий инструментни сотиб олмаганда, эмиссия қилмаганда ёки чиқиб кетишини амалга оширмаганда эди.

*Хеж ҳисобига тегишли таърифлар*

*Қатъий келишув* - бу белгиланган келгуси сана ёки саналарда белгиланган нархда ресурсларнинг белгиланган миқдорининг алмашинуви бўйича мажбурият юклайдиган келишувдир.

*Режалаштирилган операция* - бу мажбурий бўлмаган, аммо кутилган келгуси операциядир.

*Хежлаш инструменти* - бу белгиланган дериватив ёки (фақат хорижий валюта курсидаги ўзгариш рискининг хеджи учун) белгиланган но-дериватив молиявий актив ёки белгиланганно-дериватив молиявий мажбурият бўлиб, уларнинг ҳаққоний қиймати ва пул оқимларибелгиланган хежланган модданинг ҳаққоний қийматидаги ёки пул оқимларидагиўзгаришларни қоплаши кутилади.

*Хежланган модда*- бу актив, мажбурият, қатъий келишув, юқори эҳтимоллирежалаштирилган операция ёки хориждаги бўлинмага соф инвестиция бўлиб, бунда тадбиркорлик субъектини ҳаққоний қийматдаги ёки пул оқимларидаги ўзгаришлар рискигадучор этади ва хежланадиган сифатида белгиланади.

*Хеж самарадорлиги*- бу хежланган рискга тегишли бўлган хежланган модданинг ҳаққонийқийматидаги ёки пул оқимларидаги ўзгаришларнинг

хежлаш инструментининг ҳаққонийқийматидаги ёки пул оқимларидаги ўзгаришлар билан қопланиш даражасидир.

*Амортизацияланган қийматда баҳоланган молиявий активларбўйича қадрсизланиш ва умидсиз қарзлар*

Тадбиркорлик субъекти ҳар бир ҳисобот даври охирида амортизацияланган қийматдабаҳоланган молиявий активнинг ёки молиявий активлар гуруҳининг қадрсизланганлигинитасдиқловчи ҳар қандай объектив далил мавжуд ёки мавжуд эмаслигини баҳолаши лозим.

Агар бундай далил мавжуд бўлса, тадбиркорлик субъекти ҳар қандай қадрсизланиш зарарисуммасини аниқлаш учун63-бандни қўллаши лозим.

Молиявий актив ёки молиявий активлар гуруҳи қадрсизланган бўлади ва қадрсизланиш зарарлариҳисобга олинади, фақатгина агарда актив дастлаб тан олингандан сўнг содир бўлган бир ёки бирнеча ҳодисалар(“зарарли ҳодиса”) натижасида қадрсизланишнинг объектив далили мавжуд бўлса вазарарли ҳодиса(ёки ҳодисалар) ишончли баҳоланиши мумкин бўлган молиявий актив ёки молиявийактивлар гуруҳининг баҳоланган келгуси пул оқимларига нисбатан таъсирга эга бўлса.

Қадрсизланишга сабаб бўлган ягона, аниқ бир ҳодисани аниқлаш имкони бўлмаслиги мумкин. Балкибир неча ҳодисаларнинг умумлашган таъсири қадрсизланишга сабаб бўлиши мумкин. Келгуси ҳодисалар натижасида кутилаётган зарарлар, эҳтимоли қанчалик бўлишидан қатъий назар, танолинмайди. Молиявий актив ёки молиявий активлар гуруҳи қадрсизланганлигини билдирадиганобъектив далил қуйидаги зарарли ҳодисалар тўғрисида актив эгасининг эътиборидаги кузатиладиганмаълумотларни ўз ичига олади:

эмитент ёки кредидорнинг сезиларли молиявий қийинчилиги;

шартноманинг бузилиши, масалан, асосий қарз ёки фоиз бўйича дефолт ёки тўлашмуддатининг чузилиши;

қарздорнинг молиявий қийинчилигига боғлиқ иқтисодий ёки юридик сабаблар туфайли,кредитор томондан қарздорга бошқа ҳолатларда тақдим этилмайдиган имтиёз тақдимэтилиши;

қарздорнинг банкрот бўлиши ёки молиявий қайта ташкил этилишининг эҳтимоли юзагакелиши;

молиявий қийинчиликлар туфайли ушбу молиявий актив бўйича фаол бозорнинг йўқбўлиши;

молиявий активлар гуруҳининг баҳоланган келгуси пул оқимларида, улар дастлаб танолингандан буён, сезиларли камайиш мавжудлигини намоён этаётган кузатиладиганмаълумот, бунда камайиш гуруҳдаги алоҳида молиявий активлар орқали аниқланмаса ҳам,

жумладан:

*гуруҳдаги қарздорларнинг тўлов қобилиятида салбий ўзгаришлар(масалан, кечиктирилган тўловларнинг кўпайган миқдори ёки ўзларининг кредит лимитигаэришган ва ойлик минимум суммасини тўлаётган кредит карта қарздорларинингкўпайган сони);*

*гуруҳдаги активлар бўйича дефолтлар билан боғлиқ миллий ёки маҳаллийиқтисодий ҳолатлар(масалан, қарздорларнинг географик жойида ишсизликдаражасининг ўсиши, тегишли жойдаги ипотекалар учун кўчмас мулкнархларида камайиш, нефть қазиб чиқарувчиларга берилган кредит активларучун нефть нархларида камайиш ёки гуруҳдаги қарздорларга таъсир этадигансоҳа ҳолатларидаги салбий ўзгаришлар).*

Тадбиркорлик субъектининг молиявий инструментларининг бундан буён очиқ бозорда савдоқилинмаслиги туфайли фаол бозорнинг йўқ бўлиши қадрсизланишнинг далили ҳисобланмайди.

Тадбиркорлик субъектининг кредит рейтингининг пасайиши, бошқа мавжуд маълумотлар биланкўрилганда қадрсизланиш далили бўлса ҳам, ўзи алоҳида қадрсизланишнинг далили бўлибҳисобланмайди. Молиявий активнинг ҳаққоний қиймати унинг таннархидан ёки амортизацияланганқийматидан паст даражада камайиши қадрсизланиш

далили бўлиши шарт эмас(масалан, рискдан-ҳоли фоиз ставкасининг кўтарилиши натижасида қарз инструментидаги инвестициянинг ҳаққонийқийматида камайиш).

Айрим ҳолатларда, молиявий актив бўйича қадрсизланиш зарари суммасини баҳолашда талабэтилган кузатиладиган маълумотлар чекланган бўлиши ёки бундан буён жорий шарт-шароитларучун тўлиқ ўринли бўлмаслиги мумкин. Масалан, бундай ҳолат қарздор молиявий қийинчиликлардабўлганда ва ўхшаш қарздорларга тегишли кам тарихий маълумотлар мавжуд бўлганда содир бўлишимумкин. Бундай ҳолатларда, тадбиркорлик субъекти қадрсизланиш зарари суммасини баҳолашдаўзининг тажрибаси асосида мулоҳаза қилиб ҳукм чиқаради. Худди шунингдек, тадбиркорликсубъекти жорий шарт-шароитларни акс эттириш учун молиявий активлар бўйича кузатиладиганмаълумотларни тўғрилашда ўзининг тажрибаси асосида мулоҳаза қилиб ҳукм чиқаради. Ўринли тахминий баҳолашлардан фойдаланиш молиявий ҳисоботларнинг асосийқисми бўлиб, уларнинг ишончлилигига путур етказмайди.

Агарда амортизацияланган қийматда баҳоланган молиявий активлар бўйича қадрсизланишзарари етказилганлиги тўғрисида объектив далил мавжуд бўлса, зарар суммаси активнингбаланс қиймати билан молиявий активнинг дастлабки эффектив фоиз ставкасида(яънидастлаб тан олишда ҳисобланган эффектив фоиз ставкасида) дисконтланган ҳолда баҳоланганкелгуси пул оқимларининг келтирилган(дисконтланган) қиймати ўртасидаги фарқ сифатидаБаҳоланади(бунда етказилмаган келгуси кредит зарарларидан ташқари). Активнинг балансқиймати бевосита ёки резерв ҳисобварақидан фойдаланган ҳолда камайтирилиши лозим.

*Зарар суммаси фойда ёки зарарда тан олиниши лозим.*

Тадбиркорлик субъекти дастлаб қадрсизланишнинг объектив далили алоҳида аҳамиятли бўлганмолиявий активлар учун алоҳида тарзда мавжудлигини ва алоҳида аҳамиятли бўлмаган молиявий активлар учун алоҳида ёки бирлашган тарзда мавжудлигини баҳолайди.

Агардатадбиркорлик субъекти қадрсизланишнинг ҳеч қандай объектив далили алоҳида баҳоланганмолиявий актив учун, актив аҳамиятли ёки аҳамиятсиз бўлишидан қатъий назар, мавжуд эмаслигинианиқласа, у активни ўхшаш кредит рискининг хусусиятларига эга молиявий активлар гуруҳигакиритади ва уларнинг қадрсизланишини бирлашган тарзда баҳолайди. Қадрсизланиши алоҳидабаҳоланган ва қадрсизланиш зарари тан олинган ёки тан олиниши давом этадиган активларқадрсизланишнинг бирлашган тарзда баҳоланишига киритилмайди.

Кейинги даврда, агарда қадрсизланиш зарарининг суммаси камайса ва камайишқадрсизланиш тан олингандан сўнг содир бўладиган ҳодисага объектив тарзда тегишлибўлиши мумкин бўлса(масалан, қарздор кредит рейтингида яхшиланиш), олдин тан олинганқадрсизланиш зарари бевосита ёки резерв ҳисобварақини тўғрилаш орқали қайта тикланишилозим. Қайта тикланиш натижасида молиявий активнинг баланс қийматиагардақадрсизланиш у қайта тикланган санада тан олинмаганда бўлиши мумкин бўлганамортизацияланган қийматдан ошмаслиги керак. Қайта тиклаш қиймати фойда ёки зарардатан олиниши лозим

*Хежлаш инструментлари*

*Хежлаш инструменти таърифига жавоб берадиган инструментлар*

Мазкур Стандарт дериватив хежлаш инструменти сифатида белгиланиши мумкин бўлганҳолатларни чекламайди, агар шартлар қаноатлантирилса, бундан айрим чиқарилганопционлар мустасно. Бироқ, нодериватив молиявий актив ёкинодериватив молиявий мажбурият фақатгина хорижий валюта рискининг хежида хежлашинструменти сифатида белгиланиши мумкин.

Хеж ҳисоби мақсадларида, фақатгина ҳисобот берадиган тадбиркорлик субъектига(яъни, гуруҳгаёки фаолияти бўйича ҳисобот бериладиган алоҳида тадбиркорлик субъектига) нисбатан ташқитомонни ўз ичига оладиган инструментлар хежлаш инструментлари сифатида белгиланиши мумкин.

Жамланган(консолидациялашган) гуруҳ ичидаги алоҳида тадбиркорлик субъектлари ёкитадбиркорлик субъекти ичидаги бўлинмалар бошқа гуруҳ ичидаги тадбиркорлик субъектлари ёкитадбиркорлик субъекти ичидаги бўлинмалар билан хежлаш операцияларни амалга ошириши мумкинбўлсада, бундай гуруҳ ичидаги операциялар жамлашда(консолидациялашда) чиқариб ташланади.

Шу туфайли, бундай хежлаш операциялари гуруҳнинг жамланган(консолидациялашган) молиявийҳисоботларидаги хеж ҳисоби сифатида таснифланмайди. Бироқ, улар гуруҳ ичидаги алоҳидатадбиркорлик субъектларининг алоҳида ёки ажратилган молиявий ҳисоботларидаги хеж ҳисобисифатида таснифланиши мумкин, агарда улар фаолияти бўйича ҳисобот бериладиган алоҳидатадбиркорлик субъектига нисбатан ташқи томон бўлса.

*Хежлаш инструментларини белгилаш*

Одатда бутун хежлаш инструменти учун ягона ҳаққоний қиймат мавжуд бўлади ва ҳаққонийқийматдаги ўзгаришларга сабаб бўладиган омиллар бир бирига боғлиқдир. Шу туфайли, хежлашалоқаси тадбиркорлик субъекти томонидан бутун хежлаш инструменти учун белгиланади. Бундарухсат этилган истиснолар қуйидагилардир:

опцион шартномасининг ички қийматини ва муддатдаги қийматини ажратиш ва хежлашинструменти сифатида фақатгина опционнинг ички қийматидаги ўзгаришни белгилаш ваунинг муддатдаги қийматидаги ўзгаришни истисно этиш;

форвард шартномасининг фоиз жиҳати билан спот нархини ажратиш.

Опционнинг ички қиймати ва форвард бўйича мукофот умуман олганда алоҳида баҳоланишимумкинлиги сабабли, ушбу истисноларга рухсат этилади. Опцион шартномасининг ҳам ичкиқийматини ҳам муддатдаги қийматини баҳолайдиган динамик хежлаш стратегияси хеж ҳисобисифатида таснифланиши мумкин.

Бутун хежлаш инструментининг қисми, масалан номинал қийматнинг50 фоизи, хежлаш алоқасидахежлаш инструменти сифатида белгиланиши мумкин. Бироқ, хежлаш алоқаси хежлаш инструментиамалда бўлган муддатнинг фақатгина маълум қисми учун белгиланиши мумкин эмас.

Ягона хежлаш инструменти бирдан ортиқ риск турининг хежи сифатида белгиланиши мумкин,

агар хежланган рисклар аниқ аниқланиши мумкин бўлса;

хеж самарадорлигини намоёнэтиши мумкин бўлса;

хежлаш инструментининг ва турли риск ҳолатларининг муайянбелгиланиши мавжуд бўлишини таъминлаш имкони бўлса.

Икки ёки ундан ортиқ деривативлар, ёки уларнинг қисмларлари(ёки валюта рискининг хежиҳолатида, икки ёки ундан ортиқ нодеривативлар ёки уларнинг қисмларлари, ёки деривативлар ванодеривтивлар бирлашмаси ёки уларнинг қисмлари), биргаликда инобатга олиниши ва хежлашинструменти сифатида биргаликда белгиланиши мумкин, масалан айрим деривативлардан юзагакеладиган риск бошқа деривативлардан юзага келадиган риск(лар)ни ўзаро қоплайдиган ҳолатшу жумладандир. Бироқ, фоиз ставкаси«коллар»и ёки чиқарилган опцион билан сотиб олинган опционни бирлаштирадиган бошқа дериватив инструмент хежлаш инструменти сифатидатаснифланмайди, агарда у ҳақиқатда соф чиқарилган опцион(соф мукофот олинадиган опцион) бўлса. Худди шунингдек, икки ёки ундан ортиқ инструментлар (ёки уларнинг қисмларлари) хежлаш инструменти сифатида биргаликда белгиланиши мумкин, фақатгина агарда уларнинг ҳеч биричиқарилган опцион ёки соф чиқарилган опцион бўлмаса.

*Хежланган моддалар*

*Хежланган модда таърифига жавоб берадиган моддалар*

Хежланган модда тан олинган актив ёки мажбурият, тан олинмаган қатъий келишув, юқориэҳтимолли режалаштирилган операция ёки хориждаги бўлинмага соф инвестиция бўлиши мумкин.

Хежланган модда ягона актив, мажбурият, қатъий келишув, юқори эҳтимолли режалаштирилганоперация ёки хориждаги бўлинмага соф инвестиция,

ўхшаш риск хусусиятларига эга активлар,

мажбуриятлар, қатъий келишувлар, юқори эҳтимолли режалаштирилган операциялар ёки хориждаги

бўлинмага соф инвестициялар гуруҳи ёки фақат фоиз ставкаси риски бўйича портфел хежида,

хежланадиган риск тақсимланган молиявий активлар ёки молиявий мажбуриятлар портфелинингқисми бўлиши мумкин.

Хеж ҳисоби мақсадларида, фақатгина тадбиркорлик субъектига нисбатан ташқи томонни ўз ичигаоладиган активлар, мажбуриятлар, қатъий келишувлар ёки юқори эҳтимолли режалаштирилганоперациялар хежланган моддалар сифатида белгиланиши мумкин. Бундан келиб чиқадики, хежҳисоби айнан бир гуруҳдаги тадбиркорлик субъектлари ўртасидаги операцияларга нисбатангуруҳнинг жамланган(консолидациялашган) молиявий ҳисоботларида эмас, балки фақатгина ушбутадбиркорлик субъектларининг алоҳида ёки ажратилган молиявий ҳисоботларида қўлланилади, бундан МҲХС10 да таърифланган инвестицион тадбиркорлик субъектининг жамланган(консолидациялашган) молиявий ҳисоботлари мустасно бўлиб, МҲХС10 га мувофиқ инвестиционтадбиркорлик субъекти билан ҳаққоний қийматидаги ўзгаришлар фойда ёки зарарда ҳисобгаолинадиган унинг шуъбалари ўртасидаги операциялар жамланган(консолидациялашган) молиявийҳисоботлардан чиқариб ташланмайди.

Истисно тариқасида, гуруҳ ичидаги монетар моддага тегишли(масалан, иккита шуъба тадбиркорлик субъектлари ўртасидаги дебиторлик/кредиторлик қарзи) хорижий валюта риски жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларда хежланган модда сифатида таснифланиши мумкин, агарда у ҳисоботларни жамлашда

(консолидациялашда) БҲХС 21 «Валюта курсларидаги ўзгаришларнинг таъсирлари»га мувофиқ тўлиқ чиқариб ташланмайдиган валюта курси ошиши ёки камайиши таъсирига дучор бўлишга олиб келса. БҲХС21 га мувофиқ, гуруҳ ичидаги монетар моддалар бўйича валюта курси ўзгаришидан олинадиган фойда ёки зарарлар жамлашда (консолидациялашда) тўлиқ чиқариб ташланмайди, қачонки гуруҳ ичидаги монетар модда бўйича операция турли функционал валюталарга эга гуруҳнинг икки тадбиркорлик субъектлари ўртасида амалга оширилганда. Шу билан бирга, юқори эҳтимолли режалаштирилган гуруҳ ичидаги операция бўйича хорижий валюта риски жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларда хежланган модда сифатида таснифланиши мумкин, агарда операция операцияни амалга ошираётган тадбиркорлик субъектининг функционал валютасидан бошқа валютада ифодаланган бўлса ва хорижий валюта риски жамланган (консолидациялашган) фойда ёки зарарга таъсир қилса.

*Молиявий моддаларни хежланган моддалар сифатида белгилаш*

Агарда хежланган модда молиявий актив ёки молиявий мажбурият бўлса, у фақатгина унинг пулоқимларининг ёки ҳаққоний қийматининг қисми(масалан, бир ёки ундан ортиқ танланган шартномавий пул оқимлари ёки уларнинг қисмлари ёки ҳаққоний қийматнинг улуши) билан боғлиқ рискларга нисбатан хежланган модда бўлиши мумкин, агарда хежлашнинг самарадорлигини баҳолаш мумкин бўлса. Масалан, фоизли актив ёки фоизли мажбурият бўйича фоиз ставкаси рискининг аниқланадиган ва алоҳида баҳоланадиган қисми хежланган риск сифатида белгиланиши мумкин (масалан, рискдан-ҳоли фоиз ставкаси ёки хежланган молиявий инструмент бўйича жамифоиз ставкаси рискининг таянч фоиз ставкаси қисми).

Молиявий активлар ёки молиявий мажбуриятлар портфели бўйича фоиз ставкаси рискининг ҳаққоний қиймат хежида (ва фақатгина бундай хежда), хежланган қисм алоҳида активлар (ёки мажбуриятлар) сифатида эмас, балки валюта суммаси сифатида (масалан, доллар, евро, фунтстерлинг

ёки рэнд суммасида) белгиланиши мумкин. Портфель, рискни бошқариш мақсадларида, активларни ва мажбуриятларни ўз ичига олиши мумкин бўлсада, белгиланган сумма активлар суммаси ёки мажбуриятлар суммасига тенг бўлади. Активлар билан мажбуриятлар ўртасидаги фарққа тенг бўлган соф суммани хежланган модда сифатида белгилашга рухсат этилмайди.

Тадбиркорлик субъекти ушбу белгиланган сумма билан боғлиқ фоиз ставкаси рискининг қисмини хежлаши мумкин. Масалан, олдиндан тўланадиган активларни қамраб оладиган портфель хежи ҳолатида, тадбиркорлик субъекти, шартномавий эмас, балки кутилган қайта нархлаш саналари асосида хежланган фоиз ставкасидаги ўзгаришга тегишли бўлган ҳаққоний қийматдаги ўзгаришнихежлаши мумкин. Қачонки хежланган қисм кутилган қайта нархлаш саналарига асосланса, хежланган фоиз ставкасидаги ўзгаришларнинг ушбу кутилган қайта нархлаш саналарига нисбатантаъсири хежланган модданинг ҳаққоний қийматидаги ўзгаришни аниқлашда инобатга олинишилозим. Ўз навбатида, агарда олдиндан тўланадиган моддаларни қамраб оладиган портфель олдиндантўланмайдиган дериватив билан хежланган бўлса, самарадорсизлик юзага келади агарда хежланган портфелдаги моддаларнинг олдиндан тўланиши кутилган саналар ўзгартирилса, ёки ҳақиқий олдиндан тўлов саналари кутилган саналардан фарқ қилса. Номолиявий моддаларни хежланган моддалар сифатида белгилаш.

Агарда хежланган модда номолиявий актив ёки номолиявий мажбурият бўлса, у қуйидагилар учун хежланган модда сифатида белгиланиши лозим:

хорижий валюта рисклари учун;

хорижий валюта рискларидан бошқа муайян рискларга тегишли бўлган пул оқимларининг ёки ҳаққоний қийматдаги ўзгаришларнинг ўринли қисмини ажратиш ва баҳолаш қийин бўлгани сабабли, хежланган модданинг бутун ҳолатида у билн боғлиқ бўлган барча рисклар учун.

*Моддалар гуруҳларини хежланган моддалар сифатида белгилаш*

Ўхшаш активлар ёки ўхшаш мажбуриятлар умумлаштирилиши ва гуруҳ сифатида хежланиши лозим, фақатгина агарда гуруҳдаги алоҳида активлар ёки алоҳида мажбуриятлар ўртасида хежланадиган сифатида белгиланган риск тақсимланса. Бундан ташқари, гуруҳдаги ҳар бир алоҳида модда бўйича хежланган рискга тегишли ҳаққоний қийматдаги ўзгариш моддалар гуруҳининг хежланган рискига тегишли ҳаққоний қийматдаги умумий ўзгаришга тахминан пропорционал бўлиши кўзда тутилиши лозим.

Тадбиркорлик субъекти хеж самарадорлигини хежлаш инструментининг ҳаққоний қийматидаги ёки пул оқимидаги ўзгаришни хежланган модда билан қиёслаш орқали баҳолаши туфайли, хежлаш инструментини муайян хежланган модда билан эмас, балки умумий соф позиция(масалан ўхшаш сўндириш муддатларига эга барча фоизлари қатъйи белгиланган активлар билан фоизлари қатъий белгиланган мажбуриятлар ўртасидаги фарққа тенг соф позиция) билан қиёслаш хеж ҳисоби сифатида таснифланмайди.

*Хежни ҳисобга олиш*

Хежни ҳисобга олишда хежлаш инструменти билан хежланган модданинг ҳаққоний қийматларидаги ўзгаришларнинг ўзаро ҳисоб-китоб қилиниши натижасида фойда ёки зарарга бўлган таъсир тан олинади.

Хежлаш алоқалари уч хил бўлади:

ҳаққоний қиймат хежи: тан олинган активнинг ёки мажбуриятнинг ёки тан олинмаган қатъий келишувнинг, ёки бундай активнинг, мажбуриятнинг ёки қатъий келишувнинг аниқланадиган қисмининг, ҳаққоний қийматидаги ўзгаришларга дучорлик рискининг хежи бўлиб, у муайян рискга тегишли бўлади ва фойда ёки зарарга таъсир этиши мумкин.

пул оқими хежи: пул оқимларидаги ўзгарувчанликка дучорлик рискининг хежи бўлиб, тан олинган актив ёки мажбурият (масалан ўзгарувчан фоизли қарз бўйича барча ёки айрим келгуси фоиз тўловлари) ёки юқори эҳтимолли режалаштирилган операция билан боғлиқ муайян рискга тегишли бўлади ва фойда ёки зарарга таъсир этиши мумкин.

хориждаги бўлинмага соф инвестициянинг хежи, бунда БҲХС21 да таърифлангандек.

Қатъий келишув бўйича хорижий валюта рискининг хежи ҳаққоний қиймат хежи сифатида ёки пул оқими хежи сифатида ҳисобга олиниши мумкин.

*Пул оқими хежлари*

Агарда пул оқими хежи давр мобайнида 88-банддаги талабларни қаноатлантирса, у қуйидагича ҳисобга олиниши лозим:

самарали хеж деб аниқланган хежлаш инструменти бўйича фойда ёки зарарнинг қисми (88-бандга қаранг) бошқа умумлашган даромадда тан олиниши лозим;

хежлаш инструменти бўйича фойда ёки зарарнинг самарасиз қисми фойда ёкизарарда тан олиниши лозим.

Янада аниқроқ қилиб, пул оқими хежи қуйидагича ҳисобга олинади:

капиталнинг хежланган модда билан боғлиқ алоҳида қисми қуйидагиларнинг камроғида тўғриланади (мутлақ суммаларда):

*хеж бошланишидан буён хежлаш инструменти бўйича йиғилган фойда ёки зарар;*

*хеж бошланишидан буён хежланган модда бўйича кутилган келгуси пул оқимларининг ҳаққоний қийматидаги (келтирилган (дисконтланган) қийматидаги) йиғилган ўзгариш;*

хежлаш инструменти ёки унинг белгиланган қисми (қайсики самарасиз хеж) бўйича ҳар қандай қолдиқ фойда ёки зарар фойда ёки зарар таркибида тан олиниши лозим;

агарда тадбиркорлик субъектининг муайян хежлаш алоқаси бўйича ҳужжатлаштирилган рискни бошқариш стратегияси хеж самарадорлигини баҳолашда хежлаш инструменти бўйича фойда ёки зарарнинг ёки тегишли пул оқимларининг маълум қисмини инобатга олмаса (74, 75 ва 88(а)-бандлар), фойда ёки зарарнинг ушбу инобатга олинмаган қисми МҲХС9 нинг5.7.1-бандига мувофиқ тан олинади.

Агарда режалаштирилган операциянинг хежи кейинчалик молиявий актив ёки молиявиймажбуриятни тан олинишига олиб келса, 95-бандга мувофиқ бошқа умумлашган даромаддатан олинган тегишли фойда ёки зарарлар қайта таснифлашнинг тўғриланиши(БҲХС1 (2007 йилда ўзгартирилган) га қаранг) сифатида капиталдан фойда ёки зарарга шундай даврда ёкидаврларда олиб борилиши(қайта таснифланиши) лозимки, бунда ушбу давр ёки даврлармобайнида хежланган режалаштирилган пул оқимлари фойда ёки зарарга таъсир этади(масалан, фоизли даромад ёки фоизли харажат тан олинган даврлар). Бироқ, агардатадбиркорлик субъекти бошқа умумлашган даромадда тан олинган зарарнинг барчаси ёкиқисми бир ёки ундан ортиқ келгуси даврларда тикланмаслигини кўзда тутса, у фойда ёкизарарда қайта таснифлашнинг тўғриланиши сифатида тикланиши кутилмаган суммани қайтатаснифлаши лозим.

*Соф инвестициянинг хежлари*

Хориждаги бўлинмага соф инвестициянинг хежлари, жумладан соф инвестциянинг қисмисифатида ҳисобга олинган монетар модда(БҲХС21) хежи, пул оқими хежларига ўхшаштарзда ҳисобга олиниши лозим:

самарали хеж деб аниқланган хежлаш инструменти бўйича фойда ёки зарарнингқисми(88-банд) бошқа умумлашган даромадда тан олиниши лозим;

самарасиз қисм фойда ёки зарарда тан олиниши лозим.

Бошқа умумлашган даромадда тан олинган хежнинг самарали қисмига тегишли бўлганхежлаш инструменти бўйича фойда ёки зарар қайта таснифлашнинг тўғриланиши(БҲХС1(2007 йилда ўзгартирилган) га қаранг) сифатида капиталдан фойда ёки зарарга БҲХС21 нингбандларига мувофиқ хориждаги бўлинманинг чиқиб кетишида ёки қисман чиқибкетишида қайта таснифланиши лозим.

## Такрорлаш учун саволлар

1. Молиявий инструментлар: тақдим этиш стандартнинг мақсадини тушунтириб беринг?
2. Молиявий инструмент деганда нимани тушинасиз?
3. Молиявий активлар таркибини изоҳланг?
4. Молиявий активлар таркибини изоҳланг?
5. Хаққоний қиймат қандай ҳолатларда аниқланади?
6. Деревативалар ва унинг моҳиятини тушунтириб беринг?
7. Мураккаб молиявий инструментлар ва уларни ҳисоблаш тартиби?
8. Молиявий актив ва молиявий мажбуриятнинг ўзаро ҳисоб-китоб қилиниши (оффсетинг)ни асосланг?
9. Оддий акцияларда ёки пул маблағида ҳисоб-китоб қилинадиган шартномалар?
10. Шартли чиқариладиган акциялар?
11. Опционлар, варрантлар ва уларнинг эквивалентлари?
12. Бир акцияга тўғри келадиган майдалаштирилган фойда?
13. Соф инвестициянинг хежларини тушунтириб беринг?
14. Пул оқими хежлари деганда нимани тушинасиз?
15. Ҳаққоний қиймат хежларини изоҳлаб беринг?

## Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест саволлари

**1. Стандартнинг мақсади молиявий инструментларни мажбуриятлар ёки капитал сифатида тақдим этиш ҳамда ......... ўзаро ҳисоб-китоб қилиш тамойилларини белгилашдан иборат.**

A) молиявий активлар ва молиявий мажбуриятларни

B) молиявий маблағлар ва молиявий мажбуриятларни

C) молиявий активлар ва манбаларни

D) хусусий капитал ва молиявий мажбуриятларни

**2. Молиявий инструментлар номли стандартдаги тамойиллар ......**

**тўғрисидаги маълумотларни очиб бериш тамойилларини тўлдиради.**

A) МҲХС 9 ва МҲХС 7

B) МҲХС 10 ва МҲХС 38

C) МҲХС 1 ва МҲХС 4

D) МҲХС 2 ва МҲХС 10

**3. Молиявий инструмент......**

A) Бир субъектнинг молиявий активини ва бошқа субъектнинг молиявий мажбурияти ёки улушли инструментини кўпайишига олиб келадиган шартномадир.

B) Шундай активки, бунда у: пул маблағи, бошқа субъектнинг улушли инструментлари ҳамда шартномавий ҳуқуқдир.

C) Шундай мажбуриятки, бунда у бошқа субъектга пул маблағи ёки бошқа молиявий активни етказиб бериш ва субъект учун потенциал ноқулай бўлган шартларда бошқа субъект билан молиявий активларни ёки молиявий мажбуриятларни айирбошлашдир.

D) Бу субъектнинг барча мажбуриятлари чегирилгандан сўнг унинг активидаги қолдиқ улушни тасдиқловчи ҳар қандай шартномадир.

**4. Молиявий активлар бу.....**

A) Бу бир субъектнинг молиявий активини ва бошқа тадбиркорлик субъектининг молиявий мажбурияти ёки улушли инструментини кўпайишига олиб келадиган шартномадир.

B) Шундай активки, бунда у: пул маблағи, бошқа тадбиркорлик субъектининг улушли инструментлари ҳамда шартномавий ҳуқуқдир.

C) Шундай мажбуриятки, бунда у бошқа субъектга пул маблағи ёки бошқа молиявий активни етказиб бериш ва субъект учун потенциал ноқулай бўлган шартларда бошқа субъект билан молиявий активларни ёки молиявий мажбуриятларни айирбошлашдир.

D) Бу субъектнинг барча мажбуриятлари чегирилгандан сўнг унинг активидаги қолдиқ улушни тасдиқловчи ҳар қандай шартномадир.

**5. Молиявий мажбуриятлар бу......**

A) Субъектнинг молиявий активини ва бошқа тадбиркорлик субъектининг молиявий мажбурияти ёки улушли инструментини кўпайишига олиб келадиган шартномадир.

B) Пул маблағи, бошқа тадбиркорлик субъектининг улушли инструментлари ҳамда шартномавий ҳуқуқдир.

C) Бошқа субъектга пул маблағи ёки бошқа молиявий активни етказиб бериш ва субъект учун потенциал ноқулай бўлган шартларда бошқа субъект билан молиявий активларни ёки молиявий мажбуриятларни айирбошлашдир.

D) Тадбиркорлик субъектининг барча мажбуриятлари чегирилгандан сўнг унинг активидаги қолдиқ улушни тасдиқловчи ҳар қандай шартномадир.

**6. Улушли инструмент.....**

A) Субъектнинг молиявий активини ва бошқа тадбиркорлик субъектининг молиявий мажбурияти ёки улушли инструментини кўпайишига олиб келадиган шартномадир.

B) Пул маблағи, бошқа тадбиркорлик субъектининг улушли инструментлари ҳамда шартномавий ҳуқуқдир.

C) Бошқа субъектга пул маблағи ёки бошқа молиявий активни етказиб бериш ва субъект учун потенциал ноқулай бўлган шартларда бошқа субъект билан молиявий активларни ёки молиявий мажбуриятларни айирбошлашдир.

D) Субъектнинг барча мажбуриятлари чегирилгандан сўнг унинг активидаги қолдиқ улушни тасдиқловчи ҳар қандай шартномадир.

**7. Молиявий инструментлар фақат ликвидация жараёнида эмитент тадбиркорлик субъектининг унинг соф активларидаги пропорционал улушни бошқа томонга етказиб бериш бўйича .......ўз ичига олади.**

A) шартномавий мажбуриятини

B) шартномавий активларини

C) шартномавий капиталини

D) шартномавий даромадларини

**8. Молиявий активлар ва молиявий мажбуриятларнинг баҳоланиши.....да кўриб чиқилади.**

A) МҲХС 5

B) МҲХС 9

C) МҲХС 16

D) МҲХС 23

**9. Сақланаётган қайта сотиб олинган ўз акциялари миқдори БҲХС 1 .......га мувофиқ алоҳида молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда очиб берилади.**

A) “Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш”

B) “Асосий воситалар”

C) “Даромадлар ва харажатлар”

D) “Инвестицион мулк”

**10. Стандарт молиявий активлар ва молиявий мажбуриятларни ....... асосда акс эттиришни талаб этади, агар ҳисоб-китобни амалга ошириш субъект томонидан икки ёки ундан ортиқ алоҳида молиявий инструментларни ҳисоб-китоб қилишдан кутилган келгуси пул оқимларини акс эттирган ҳолда.**

A) Нетто (соф)

B) Брутто (соф)

C) Якуний (соф)

D) Жорий (соф)

# IV БОБ. АГРАР СОҲАГА ОИД ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР

## 6.1. Қишлоқ хўжалиги (БҲХС 41) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси

Молиявий ҳисобот халқаро стандартлари Қўмитаси (Фонди) томонидан ишлаб чиқилган «Қишлоқ хўжалиги»(БҲХС 41номли стандарт2003 йилнинг1 январидан ёки ундан сўнг бошланадиганйиллик даврлар учун қўлланилади. Қуйида мазкур стандартнинг мақсади ва унинг қўллаш доираси ҳамда унда келтирилган қоидалар ҳақида стандартда келтирилган маълумотлар асосида қуйида тўхталиб ўтилади.

| | |
|---|---|
| *Стандартнинг мақсади.* | *қишлоқ хўжалиги фаолиятига тегишли бухгалтерия ҳисоби ёндашувини ва очиб бериладиган маълумотларни белгилашдан иборат.* |

Ушбу Стандарт қуйидагиларни ҳисобга олишга нисбатан қўлланилади, қачонки улар қишлоқхўжалиги фаолиятига тегишли бўлса:

биологик активлар;

йиғим жараёнидаги қишлоқ хўжалиги ҳосиллари; ва

давлат грантлари.

*Мазкур Стандарт қуйидагиларга нисбатан қўлланилмайди:*

қишлоқ хўжалиги фаолиятига тегишли ер (БҲХС1 6 “Асосий воситалар” ва БҲХС40 “Инвестицион мулк” );

қишлоқ хўжалиги фаолиятига тегишли номоддий активлар (БҲХС 38 “Номоддий активлар”).

Ушбу Стандарт фақатгина йиғим жараёнидаги қишлоқ хўжалиги ҳосилига, қайсики тадбиркорлик субъектининг биологик активларининг йиғиштирилган маҳсулотига, нисбатан қўлланилади. Бундан сўнг, БҲХС 2 “Товар-моддий захиралар” ёки бошқа тегишли стандарт қўлланилади. Шу туфайли, мазкур Стандарт йиғимдан сўнг қишлоқ хўжалиги ҳосилини қайта ишлаш жараёнини инобатга олмайди; масалан, узумни етиштирган вино

сотувчиси томонидан узумни қайта ишлаб вино олиш жараёни. Бундай қайта ишлаш жараёни қишлоқ хўжалиги фаолиятининг мантиқий ва табиий давомибўлсада ҳамда содир бўлаётган жараёнлар биологик трансформацияга бўйича айрим ўхшашликларгаэга бўлсада, бундай қайта ишлаш мазкур Стандартдаги қишлоқ хўжалиги фаолиятининг таърифидоирасига киритилмайди.

*Қишлоқ хўжалигига тегишли таърифлар*

Ушбу Стандартда қуйидаги белгиланган маънодаги атамалардан фойдаланилади:

*Қишлоқ хўжалиги фаолияти* - бу тадбиркорлик субъекти томонидан сотиш ёки қишлоқхўжалиги ҳосилига ёки қўшимча биологик активларга айлантириш учун биологик активларнинг биологик трансформациясини ва йиғимини бошқаришдир.

*Қишлоқ хўжалиги ҳосили* - бу тадбиркорлик субъектининг биологик активларининг йиғиштирилган маҳсулотидир.

*Биологик актив* - бу тирик ҳайвон ёки ўсимликдир.

*Биологик трансформация* - бу биологик активдаги сифат ва миқдор жиҳатдан ўзгаришларга сабаб бўладиган ўсиш, насл бузилиши, ишлаб чиқариш ҳамда кўпайиш жараёнларини қамраболади.

*Сотиш харажатлари* - бу молиялаштириш харажатлари ва даромад солиғидан ташқари, активни ҳисобдан чиқариш билан боғлиқ қўшимча бевосита харажатлардир.

*Биологик активлар гуруҳи* - бу ўхшаш тирик ҳайвонлар ёки ўсимликлар умумлашмасидир.

*Йиғим* - бу маҳсулотни биологик активдан ажратиш ёки биологик активнинг ҳаёт жараёнининг тугатилишидир.

Қуйидаги жадвалда биологик активларга, қишлоқ хўжалиги ҳосилига ҳамда йиғимдан сўнг қайтаишлаш натижасида олинган маҳсулотларга тегишли мисоллар келтирилган:

| **Биологик активлар** | **Қишлоқ хўжалиги ҳосили** | **Йиғимдан сўнг қайта ишлаш натижасида олинган маҳсулотлар** |
|---|---|---|
| Қўй | Жун газлама | Йигирилган ип, гилам |
| Дарахтзордаги дарахтлар | Кесилган дарахтлар | Ёғочлар, арраланган тахталар |
| Ўсимликлар | Пахта | Калава ип, кийим |
| | Йиғилган қамиш | Шакар |
| Чорва мол | Сут | Пишлоқ |
| Чўчқалар | Гўшт | Колбаса маҳсулотлари |
| | | Консерваланган гўштлар |
| Бута ўсимликлари | Барг | Чой |
| | | қуритилган тамаки |
| Узум дарахтлари | Узумлар | Вино |
| Мевали дарахтлар | Терилган мевалар | Қайта ишланган мевалар |

Қишлоқ хўжалиги фаолияти кенг турдаги фаолиятларни қамраб олади: масалан, чорвачилик, ўрмончилик, бир йиллик ёки кўп йиллик экинларни етиштириш, боғ ва плантацияларнипарваришлаш, гулчилик ва акваэкинлари(жумладан, балиқчилик). Маълум умумий жиҳатлар ушбухилма-хилликда мавжуд:

Ўзгариш қобилияти. Тирик ҳайвонлар ёки ўсимликлар биологик трансформацияқобилиятига эгадирлар;

Ўзгаришни бошқариш. Бошқариш жараён содир бўлишига зарур бўлган шароитларни(масалан, озиқа моддалари даражаси, намгарчилик, ҳарорат, ҳосилдорлик ва ёруғлик) яхшилаш, ёки камида барқарорлаштириш, орқали биологик трансформацияниенгиллаштиради. Бундай бошқариш қишлоқ хўжалиги фаолиятини бошқа фаолиятларданфарқлайди. Масалан, бошқарилмайдиган манбалардан(масалан, океандаги балиқчилик ваўрмонларни кесиш) йиғимлар қишлоқ хўжалиги фаолияти эмас;

Ўзгаришни баҳолаш. Биологик трансформациядан юзага келадиган сифатдаги(масалан, генетик жиҳати, зичлик, етилганлик, ёғ миқдори, оқсил

миқдори ва толанингмустаҳкамлиги) ёки миқдордаги ўзгариш(насллик, оғирлик, кубик метр, толанингузунлиги ёки диаметри ва куртакларнинг сони) ёки ҳосил мунтазам бошқариш функциясисифатида баҳоланади ва назорат қилинади.

Биологик трансформация қуйидаги турдаги натижаларга олиб келади:

*Ўсиш (ҳайвон ёки ўсимлик сифатининг яхшиланиши ёки миқдорининг ошиши),*

*насл бузилиши(ҳайвон ёки ўсимлик сифатининг ёмонлашуви ёки миқдорининг камайиши),*

*кўпайиш (қўшимча ҳайвонлар ёки ўсимликларнинг пайдо бўлиши) орқали ўзгаришига;*

Қишлоқ хўжалиги ҳосилини, масалан, латекс, чой барги, жун газлама ёки сутетиштиришга.

*Умумий таърифлар*

Ушбу Стандартда қуйидаги белгиланган маънодаги атамалардан фойдаланилади:

*Баланс қиймати* - бу активнинг молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисоботда тан олинадиганқийматидир.

*Ҳаққоний қиймат* - бу баҳолаш санасида бозор иштирокчилари ўртасидаги одатдаги операцияда активни сотишда олиниши мумкин бўлган ёки мажбуриятни ўтказишда тўланиши мумкин бўлган нархдир. (МҲХС13 "Ҳаққоний қийматни баҳолаш").

*Давлат грантлари* – БҲХС 20 "Давлат грантларини ҳисобга олиш ва давлат ёрдамини очибберишˮ да таърифлангандек таърифга эга.

## 6.2. Биологик активларни тан олиш ва баҳолаш

*Тан олиш ва баҳолаш*

Тадбиркорлик субъекти биологик активни ёки қишлоқ хўжалиги ҳосилини тан олиши лозим, фақатгина қачонки:

тадбиркорлик субъекти активни ўтган ҳодисалар натижасида назорат қилса;

тадбиркорлик субъектига актив билан боғлиқ келгуси иқтисодий манфаатлар оқимисодир бўлишининг эҳтимоли мавжуд бўлса;

активнинг ҳаққоний қиймати ёки таннархи ишончли баҳоланса.

Қишлоқ хўжалиги фаолиятида, назоратнинг мавжудлиги, масалан, қорамолга юридик эгалик ҳуқуқиорқали ва сотиб олишда, туғилишида ёки сутдан ажратилишида қорамолни тамғалаш ёки бошқаҳолларда белгиланиши билан намоён бўлиши мумкин. Келгуси манфаатлар одатда аҳамиятлижисмоний жиҳатларни ўлчаш орқали баҳоланиши мумкин.

Биологик актив дастлабки тан олинишида ва ҳар бир ҳисобот даврининг охирида сотишхаражатлари чегирилгандаги ҳаққоний қийматда баҳоланиши лозим, бунданкелтирилган ҳаққоний қийматни ишончли баҳолаш имкони бўлмаган ҳолат мустаснодир.

Тадбиркорлик субъектининг биологик активларидан йиғиштирилган қишлоқ хўжалигиҳосили йиғим нуқтасида сотиш харажатлари чегирилгандаги ҳаққоний қийматда баҳоланишилозим. Бундай баҳолаш ўша санада БҲХС2 “Товар-моддий захиралар” ёки бошқа тегишлиСтандарт қўлланилгандаги таннарх ҳисобланади.

Биологик активлар ёки қишлоқ хўжалиги ҳосилининг ҳаққоний қийматини аниқлаш биологикактивлар ёки қишлоқ хўжалиги ҳосилини уларнинг асосий жиҳатларига мувофиқ гуруҳлаштиришорқали енгиллаштирилиши мумкин; масалан ёш ёки сифат жиҳатидан. Тадбиркорлик субъектижиҳатларни бозорда нархлаш асоси сифатида фойдаланиладиган жиҳатлардан танлайди.

Тадбиркорлик субъектлари кўп ҳолларда биологик активларни ёки қишлоқ хўжалиги ҳосилларииникелгуси санада сотиш бўйича шартнома тузадилар. Шартнома нархлари ҳаққоний қийматнианиқлашда ўринли бўлиши шарт эмас, чунки ҳаққоний қиймат харидор ва сотувчи томониданбитимларни амалга ошириш мумкин бўлган жорий бозор

шароитларини акс эттиради. Натижада, биологик актив ёки қишлоқ хўжалиги ҳосилининг ҳаққоний қиймати шартнома мавжудлигитуфайли тўғриланмайди. Баъзи ҳолатларда, биологик активни ёки қишлоқ хўжалиги ҳосилинисотиш бўйича шартнома БҲХС37 “Резервлар, шартли мажбуриятлар ва шартли активлар” датаърифлангандек оғирлик юклайдиган шартнома бўлиши мумкин. БҲХС37 оғирлик юклайдиганшартномаларга нисбатан қўлланилади.

Тадбиркорлик субъекти активларни молиялаштириш, солиқ ёки ҳосилдан сўнг биологик активниқайта тиклаш бўйича пул оқимларини ҳисобга олмайди(масалан, ҳосилдан сўнг дарахтларниўрмонда қайта экиш харажати).

Таннарх баъзида ҳаққоний қийматга яқинроқ бўлиши мумкин, хусусан қачонки:

дастлабки харажатлар амалга оширилгандан бошлаб кичик биологик трансформация содирбўлганда(масалан, мевали дарахт кўчатлари бевосита ҳисобот даври тугашидан олдинўтқазилганда);

Биологик трансформациянинг нархга таъсири муҳим бўлиши кутилмаганда(масалан, 30-йиллик қарағай плантациясининг ҳосил қилиш даврида дастлабки ўсиш).

Биологик активлар одатда ерга жисмонан бириктирилган бўлади(масалан, ўрмон плантациясидагидарахтлар). Ерга бириктирилган биологик активлар учун алоҳида бозор бўлмаслиги мумкин, бироқумумлашган активларга нисбатан, яъни биологик активлар, ишлов берилмаган ер ва ергаободончиликларни ўзида умумлашган активларга нисбатан актив бозор мавжуд бўлиши мумкин.

Тадбиркорлик субъекти умумлашган активларга тегишли маълумотлардан биологик активларнингҳаққоний қийматини аниқлашда фойдаланиши мумкин. Масалан, умумлашган активларинингҳаққоний қийматидан ишлов берилмаган ернинг ва ерга ободончиликларнинг ҳаққоний

қийматиничегириб ташлаб, биологик активларнинг ҳаққоний қийматини аниқлаш мумкин.

*Фойда ва зарарлар*

Биологик активни сотиш харажатлари чегириб ташлангандаги ҳаққоний қийматда дастлабкитан олишда ҳамда сотиш харажатлари чегириб ташлангандаги ҳаққоний қийматнингўзгариши натижасида юзага келадиган фойда ёки зарар у қайси даврда юзага келган бўлса, ўша даврнинг фойда ёки зарари таркибига киритилиши лозим.

Биологик активнинг дастлабки тан олинишида зарар вужудга келиши мумкин, чунки сотишхаражатлари биологик активнинг сотиш харажатлари чегириб ташлангандаги ҳаққоний қийматинианиқлашда айрилинади. Биологик активнинг дастлабки тан олинишида фойда вужудга келишимумкин, масалан бузоқ туғилганда.

Қишлоқ хўжалиги ҳосилини сотиш харажатлари чегириб ташлангандаги ҳаққоний қийматдадастлабки тан олиш натижасида вужудга келадиган фойда ёки зарар у қайси даврда вужудгакелган бўлса, ўша даврнинг фойда ёки зарари таркибига киритилиши лозим.

Қишлоқ хўжалиги ҳосилини дастлабки тан олишдаги фойда ёки зарар йиғиштириш натижасидавужудга келиши мумкин.

*Ҳаққоний қийматни ишончли баҳолашнинг имконсизлиги*

Шундай фараз мавжудки, биологик актив учун ҳаққоний қиймат ишончли баҳоланишимумкин. Бироқ, ушбу фараз фақатгина шундай биологик активни дастлабки тан олинишидаинкор этилиши мумкинки, бунда бундай биологик актив учун белгиланган бозор нархларимавжуд бўлмайди ёки ҳаққоний қийматнинг муқобил баҳолашлари аниқ ишончсиз дебаниқланган бўлади. Бундай ҳолатда, биологик актив жамғарилган эскириш ва жамғарилганқадрсизланишдан зарарлар чегириб ташлангандаги таннархда баҳоланиши лозим.

Қачонкибундай биологик активнинг ҳаққоний қийматини ишончли баҳолаш имкони бўлганда, тадбиркорлик субъекти уни сотиш харажатлари чегириб ташлангандаги ҳаққоний қийматдабаҳолаши лозим. Қачонки узоқ муддатли биологик актив МҲХС5 “Сотишга мўлжалланганузоқ муддатли активлар ва давом эттирилмайдиган фаолият” га мувофиқ сотишгамўлжалланган таснифининг мезонларини қаноатлантирса(ёки сотишга мўлжаллангансифатида таснифланган ҳисобдан чиқариш гуруҳига киритилса), бунда фараз қилинадики,ҳаққоний қиймат ишончли баҳоланиши мумкин.

Биологик активниолдин сотиш харажатлари чегириб ташлангандаги ҳаққоний қийматда баҳолаган тадбиркорликсубъекти уни ҳисобдан чиқаришгача сотиш харажатлари чегириб ташлангандаги ҳаққоний қийматдабаҳолашни давом эттиради.

Барча ҳолатларда, тадбиркорлик субъекти йиғим нуқтасидаги қишлоқ хўжалиги ҳосилини унингсотиш харажатлари чегириб ташлангандаги ҳаққоний қийматида баҳолайди.

Мазкур Стандарт шуниназарда тутадики, йиғим нуқтасидаги қишлоқ хўжалиги ҳосилининг ҳаққоний қиймати доимоишончли баҳоланиши мумкин.

Тадбиркорлик субъекти таннарх, жамғарилган эскириш ва жамғарилган қадрсизланишданзарарларни аниқлашда БҲХС2, БҲХС16 ва БҲХС36 “Активларнинг қадрсизланиши” ларниэътиборга олади.

*Давлат грантлари*

Сотиш харажатлари чегириб ташлангандаги ҳаққоний қийматда баҳоланган биологикактивга тегишли шартсиз давлат гранти фойда ёки зарарда тан олиниши лозим, фақатгинақачонки давлат гранти олиниши аниқ бўлса.

Агарда сотиш харажатлари чегириб ташлангандаги ҳаққоний қийматда баҳоланган биологикактивга тегишли давлат гранти шартли бўлса, жумладан қачонки давлат грантитадбиркорлик субъектидан муайян қишлоқ хўжалиги

фаолияти билан шуғулланмасликниталаб этса, тадбиркорлик субъекти давлат грантини фойда ёки зарарда тан олиши лозим, фақатгина қачонки давлат грантига бириктирилган шартлар бажарилса.

Давлат грантларининг талаб ва шартлари турли хил бўлади. Масалан, грант тадбиркорликсубъектидан маълум бир жойда беш йил давомида қишлоқ хўжалиги билан шуғулланишни талабэтиши мумкин ва агарда тадбиркорлик субъекти беш йилдан кам муддатда қишлоқ хўжалиги биланшуғулланса, барча грантни қайтаришни талаб этиши ҳам мумкин. Бундай ҳолатда, давлат грантифойда ёки зарарда беш йил ўтмагунча тан олинмайди. Бироқ, грант шартлари маълум вақт ўтгандансўнг унинг маълум қисми қайтарилмаслигига рухсат берса, тадбиркорлик субъекти грантнинг ушбуқисмини вақт ўтиши билан фойда ёки зарарда тан олади.

Агарда давлат гранти жамғарилган эскириш ва жамғарилган қадрсизланишдан зарарлар чегирибташлангандаги таннархда баҳоланган биологик активга тегишли бўлса(30-бандга қаранг), БҲХС20 қўлланилади.

Мазкур Стандарт БҲХС20 га нисбатан бошқача ёндашувни талаб этади, агарда давлат гранти сотишхаражатлари чегириб ташлангандаги ҳаққоний қийматда баҳоланган биологик активга тегишлибўлса ёки давлат гранти тадбиркорлик субъектидан муайян қишлоқ хўжалиги фаолияти биланшуғулланмасликни талаб этса. БҲХС20 эса фақатгина жамғарилган эскириш ва жамғарилганқадрсизланишдан зарарлар чегириб ташлангандаги таннархда баҳоланган биологик активга тегишлидавлат грантига нисбатан қўлланилади.

### 6.3. Биологик активлар ҳақидаги маълумотларни очиб бериш

*Умумий ҳолат*

Тадбиркорлик субъекти жорий ҳисобот мобайнида биологик активлар ва қишлок хўжалиги ҳосилини дастлабки тан олинишида ҳамда биологик активларнинг сотиш харажатлари чегириб ташлангандаги ҳаққоний

қийматидаги ўзгариш натижасида вужудга келадиган жами фойда ёки зарарни очиб бериши лозим.

Тадбиркорлик субъекти биологик активларнинг ҳар бир гуруҳининг таснифини таъминлашилозим. Очиб бериш шарҳда ёки миқдорий тасниф кўринишида бўлиши мумкин.

Тадбиркорлик субъекти томонидан истеъмолга мўлжалланган ва ҳосил берадиган биологик активларёки етилган ва етилгмаган биологик активларни, тегишли тарзда, фарқлаган ҳолда биологикактивларнинг ҳар бир гуруҳининг миқдордаги таснифи таъминланиши маъқулланади. Масалан, тадбиркорлик субъекти истеъмолга мўлжалланган ва ҳосил берадиган биологик активларнингбаланс қийматларини гуруҳ бўйича очиб бериши мумкин. Тадбиркорлик субъекти ушбу балансқийматларини яна етилган ва етилгмаган активларга ажратиши ҳам мумкин. Ушбу фарқлар келгусипул оқимларининг муддатини баҳолашда фойдали бўладиган маълумотларни таъминлайди.

Тадбиркорлик субъекти бундай фарқларни амалга ошириш бўйича мезонни очиб беради.

Истеъмолга мўлжалланган биологик активлар булар қишлоқ хўжалиги ҳосили сифатидайиғиштириладиган ёки биологик активлар сифатида сотиладиган активлардир. Мисол тариқасида, гўшт етиштиришга мўлжалланган қорамол, сотишга мўлжалланган қорамол, балиқ хўжалигидагибалиқлар, маккажўхори ёки буғдойга ўхшаш дон экинлари, ёғоч етиштиришга мўлжаллангандарахтлар истеъмолга мўлжалланган биологик активлардир. Ҳосил берадиган биологик активлар эсабулар истеъмолга мўлжалланган биологик активлардан бошқа биологик активлардир; масалан, сутетиштиришга мўлжалланган қорамол, узум новдалари, мевали дарахтлар, ўзи қолган ҳолда ўтинолинадиган дарахтларни келтириш мумкин. Ҳосил берадиган биологик активлар қишлоқ хўжалигиҳосили бўлмай, балки ўзини қайта тиклайдиган активлардир.

Биологик активлар ёки етилган биологик активлар ёки етилмаган биологик активлар сифатидатаснифланиши мумкин. Етилган биологик

активлар булар(истеъмолга мўлжалланган биологикактивлар учун) йиғиштириладиган хусусиятларига эришган ёки(ҳосил берадиган биологик активларучун) мунтазам ҳосил бера оладиган активлардир.

Агарда молиявий ҳисоботлар билан бирга чоп этиган маълумотларда очиб берилмаган бўлса, тадбиркорлик субъекти қуйидагиларни изоҳлаши лозим:

биологик активларнинг ҳар бир гуруҳини қамраб оладиган фаолиятларнингхусусиятини;

қуйидагиларнинг моддий миқдорларининг номолиявий параметрлари ва

баҳоларини:

*ҳисобот охирида тадбиркорлик субъектининг биологик активларининг ҳар*

*бир гуруҳи;*

*ҳисобот давридаги қишлоқ хўжалиги ҳосили.*

Тадбиркорлик субъекти:

номлари чегараланган биологик активларнинг мавжудлиги ва баланс қийматлариҳамда мажбуриятларга гаров сифатида ажратилган биологик активларнинг балансқийматларини;

биологик активларни ривожлантириш ва сотиб олиш бўйича мажбуриятларнингҳажмини;

қишлоқ хўжалиги фаолияти билан боғлиқ молиявий рискни бошқаришстратегияларини очиб бериши лозим.

Тадбиркорлик субъекти жорий давр бошидаги ва охиридаги биологик активларнинг балансқийматидаги ўзгаришларнинг солиштирмасини тақдим этиши лозим. Солиштирмақуйидагиларни ўз ичига олиши лозим:

сотиш харажатлари чегириб ташлангандаги ҳаққоний қийматдаги ўзгаришнатижасида вужудга келадиган фойда ёки зарар;

харидлар ҳисобига кўпайишлар;

сотишлар ва МҲХС5 га мувофиқ сотишга мўлжалланган сифатида таснифланган(ёки сотишга мўлжалланган сифатида таснифланган ҳисобдан чиқариш гуруҳигакиритилган) биологик активлар ҳисобига камайишлар;

йиғим ҳисобига камайишлар;

бизнес бирикмаларидан юзага келадиган кўпайишлар;

молиявий ҳисоботларни бошқа тақдим этиладиган валютага ўтказиш натижасида ваҳисобот тақдим этадиган тадбиркорлик субъектининг чет элдаги фаолиятини тақдимэтиладиган валютага ўтказиш натижасида вужудга келадиган соф валюта курсифарқлари; ва

бошқа ўзгаришлар.

Биологик активнинг сотиш харажатлари чегириб ташлангандаги ҳаққоний қиймати ҳам моддийўзгаришлар ҳам бозордаги нарх ўзгаришлари ҳисобига ўзгариши мумкин. Моддий ва нархўзгаришларининг алоҳида очиб берилиши жорий даврдаги фаолиятни ҳамда келгуси истиқболларнитаҳлил қилишда фойдалидир, айниқса қачонки ишлаб чиқариш даври бир йилдан ортиқ бўлса.

Бундай ҳолатларда, тадбиркорлик субъектининг моддий ўзгаришлар ва нарх ўзгаришларинатижасида фойда ёки зарарда инобатга олинган сотиш харажатлари чегириб ташлангандагиҳаққоний қийматдаги ўзгаришларни, гуруҳ ёки бошқа жиҳатидан, очиб бериши маъқулланади.

Қачонки ишлаб чиқариш даври бир йилдан кам бўлса(масалан, жўжалар ёки дон экинлариетиштиришда), бундай маълумотлар кам фойдалидир.

Биологик трансформация натижасида моддий ўзгаришнинг бир қатор турлари содир бўлишимумкин – ўсиш, насл бузилиши, ишлаб чиқариш ҳамда кўпайиш бўлиб, уларнинг ҳар бириникўзатиш ва баҳолаш мумкиндир. Мазкур моддий ўзгаришларнинг ҳар бири келгуси иқтисодийманфаатлар билан бевосита боғлиқликка эгадир. Йиғиштириш натижасида юзага келадиганбиологик активнинг ҳаққоний қийматидаги ўзгариш ҳам моддий ўзгаришдир.

Қишлоқ хўжалиги фаолияти одатда иқлим, касаллик ва бошқа табиий рискларга дучор бўлади.

Агарда даромад ёки харажатнинг муҳим моддасини юзага келтирадиган ҳодиса содир бўлса, БҲХС1 “Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш” га мувофиқ ушбу модданинг хусусияти ва ҳажми очибберилади. Бундай ҳодисага мисол тариқасида хавфли касалликни, тошқинни, қаттиқ курғоқчиликниёки қахратонни ҳамда ҳашаротлар ҳужумини келтириш мумкин.

*Ҳаққоний қийматни ишончли баҳолаш мумкин бўлмаганбиологик активлар учун қўшимча очиб беришлар*

Агарда тадбиркорлик субъекти ҳисобот даври охирида биологик активларни уларнингжамғарилган эскириши ва жамғарилган қадрсизланиш бўйича зарарлар чегирибташлангандаги таннархида(30-бандга қаранг) баҳоласа, тадбиркорлик субъекти ушбубиологик активлар бўйича қуйидагиларни очиб бериши лозим:

*биологик активларнинг тавсифи;*

*нима учун ҳаққоний қиймат ишончли баҳоланмаслигини тушунтириш;*

*агар мумкин бўлса, ҳаққоний қиймат юқори эҳтимол билан мавжуд бўладиганбаҳолар кенглигини;*

*фойдаланилган эскиришни ҳисоблаш усули;*

*фойдаланиш даври ёки фойдаланилган эскириш меъёрлари;*

*ҳисобот даври боши ва охирида жами баланс қиймати ва жамғарилган эскиришсуммаси(жамҳарилган қадрсизланишдан зарарлар билан бирга*).

Агар тадбиркорлик субъекти жорий давр мобайнида биологик активларни уларнингжамғарилган эскиришм ва жамғарилган қадрсизланиши бўйича зарарлар чегирибташлангандаги таннархида(30-бандга қаранг) баҳоласа, тадбиркорлик субъекти ушбубиологик активларни ҳисобдан чиқаришда тан олинган ҳар қандай фойда ёки зарарни очиббериши лозим ва50-бандда талаб этилган солиштирмада ушбу биологик активларга тегишлиқиймат алоҳида очиб берилиши лозим. Шу билан бирга,

солиштирмада ушбу биологикактивларга тегишли фойда ёки зарарга киритилган қуйидаги қийматлар ҳам қамраболиниши лозим:

*қадрсизланиш бўйича зарарлар;*

*қадрсизланиш бўйича зарарларнинг қайта тикланиши; ва*

*эскириш.*

Агар олдин жамғарилган эскириш ва жамғарилган қадрсизланиш бўйича зарарлар чегирибташлангандаги таннархда баҳоланган биологик активларнинг ҳаққоний қийматини жорийдаврда ишончли баҳолаш имконияти пайдо бўлса, тадбиркорлик субъекти ушбу биологикактивлар учун қуйидагиларни очиб бериши лозим:

биологик активларнинг таснифи;

нима учун ҳаққоний қийматни ишончли баҳолаш мумкин бўлганлигинитушунтириш;

ўзгариш таъсири.

*Давлат грантлари*

Тадбиркорлик субъекти ушбу Стандарт қамраб олган қишлоқ хўжалиги фаолиятига тегишлиқуйидагиларни очиб бериши лозим:

молиявий ҳисоботларда тан олинган давлат грантларининг хусусияти ва миқдори;

давлат грантларига бириктирилган бажарилмаган шартлар ва бошқа ҳолатлар;

давлат грантлари ҳажмида кутилаётган аҳамиятли камайишлар.

*Кучга кириш санаси ва ўтиш қоидалари*

Ушбу Стандарт2003 йилнинг1 январидан ёки ундан кейин бошланадиган даврларни қамраболадиган йиллик молиявий ҳисоботлар учун кучга киради. Муддатидан олдин қўллаш мақулланади. Агар тадбиркорлик субъекти мазкур Стандартни2003 йилнинг1 январидан олдин бошланадигандаврлар учун қулласа, у ушбу фактни очиб бериши лозим.

Ушбу Стандарт муайян ўтиш шартларини белгиламайди. Ушбу Стандартни қабул қилиш БҲХС8“Ҳисоб сиёсатлари, ҳисоблаб чиқилган баҳолардаги ўзгаришлар ва хатолар” га мувофиқ амалгаоширилади.

***“Қишлоқ хўжалиги” БҲХС 41 нинг амалий жиҳатлари***

*1-вазият:*Биологик захираларнинг қуйидаги турларини уларнинг учта асосий тури ўртасида тақсимланг:

- қўйлар, йигирилган ип, гилам маҳсулотлари, жун;

- ёғочлар, арраланган қурилиш материаллари, ўрмон хўжалигидаги дарахтлар;

- пахта, тўпланган қамиш, ғўза ўсимлик сифатида, иплар, шакар, газлама;

- пишлоқ, йогурт, ёғ, сут, сутли чорва моллари;

- чўчқа гўшти, колбаса, чўчқалар, карбонат;

- гранулланган ва пачкалардаги барг чойи, чойбарглари, чойбўтазорлари;

- узумзорлар, вино, узум;

- мевали дарахтлар, дарахтлардан терилганмевалар, қуруқ мевалардан тайёрланган компот;

*Тўғри жавоб:*

Қишлоқ хўжалиги билан боғлиқ турли хилдаги активларни таснифлашда махсус IAS 41 “Қишлоқ хўжалиги” стандартининг талабларига амал қилиш лозим.

Бунда мазкур стандартда таснифлаш масалаларига терминология даражасида катта эътибор қаратилади. Хусусан, қуйидаги тушунчалар таърифлари киритилади:

Биологик актив – ҳайвон ёки ўсимлик.

Қишлоқ хўжалиги маҳсулоти – компаниянинг биологик активларидан йиғиб олинган маҳсулот.

Биологик активлар гуруҳи – ўхшаш ҳайвонлар ёки ўсимликлар йиғиндиси.

Қишлоқ хўжалиги маҳсулотини йиғиш – маҳсулотни биологик активдан ажратиш ёки биологик активнинг ҳаётини тўхтатиш.

Қишлоқ хўжалиги фаолияти - қишлоқ хўжалиги маҳсулотини олиш ёки қўшимча биологик активлар етиштириш мақсадида биологик активлар биотрансформациясини бошқариш.

Биотрансформация биологик активда сифатий ёки микдорий ўзгаришларни келтириб чиқарувчи ўсиш, дегенерация, маҳсулот ишлаб чиқариш ва такрор ишлаб чиқариш жараёнларидан иборат.

Ушбу тушунчаларга мувофиқ юқорида келтирилган активларни таснифлашни амалга оширамиз:

| **Биологикактивлар** | **Қишлоқ хўжалиги маҳсулоти** | **Йиғимдан кейин қайта ишлаш натижасида олинган маҳсулот** |
|---|---|---|
| Қўйлар | Жун | Йигирилган ип, гилам маҳсулотлари |
| Ўрмон хўжалигидаги дарахтлар | Ёғочлар | Арраланган қурилиш материаллари |
| Ғўза ўсимлик сифатида | пахта, тўпланган қамиш | Иплар, кийим-бош, шакар |
| Сутли чорва моллари | Сут | Пишлоқ, йогурт, ёғ |
| Чўчқалар | Нимталанган гўштлар | Колбаса маҳсулотлари, дудланган |
| Чой бўтазорлари | Чой барглари | Гранулланган ва пачкалардаги барг чойи |
| Узумзорлар | Узум | Вино |
| Мевали дарахтлар | Дарахтлардан терилганмевалар | Қуруқ мевалардан тайёрланган компот |

*2-вазият:* Биологик актив дастлабки тан олиш вақтида ва ҳар бир ҳисобот санаси ҳолатига кўрақуйидагиларбўйичабаҳоланади*:*

адолатли нархни ишончли тарзда аниқлаш мумкин бўлган ҳолларда назарда тутилаётган сотиш харажатлари чегирма қилинган ҳолда адолатли нархбўйича;

сотилиш мумкин бўлган соф қиймат бўйича;

биологик активнинг тури ва у бўйича адолатли нархни аниқлаш

имкониятидан қатъи назартаннарх бўйича.

Биологик активларни (биологик захираларни) ҳисобга олиш масалалариамалда IAS 2стандартини тармоқ қисми билантўлдирувчи IAS 41 «Қишлоқ хўжалиги» стандарти билан тартибга солинади.

IAS 41 стандартининг 21-бандида айтилишича, биологик актив дастлабки тан олиш вақтида ва ҳар бир ҳисобот санаси ҳолатига кўра назарда тутилаётган сотиш харажатлари чегирма қилинган ҳолда адолатли нархбўйичабаҳоланиши керак, 39-бандда ёритилган, яъни адолатли нархни етарли даражада ишончлилик билан аниқлаш мумкин бўлмаган ҳолатлар бундан мустасно.

39-бандда айтилишича, биологик активнинг адолатли нархини етарли даражада ишончлилик билан аниқлаш мумкинлиги тўғрисидаги тамойилга амал қилади. Ушбу тамойилнифақат унга таалуқли бозор нархлари ва кўрсаткичлари тўғрисидаги ахборот мавжуд бўлмаган, адолатли нархнинг муқобил ҳисоб-китоблари эса яққолишончлилиги билан ажралиб турмайдиган биологик активни тан олиш вақтида рад этиш мумкин. Бундай ҳолатда биологик актив тўпланган амортизация ва объектнинг қадрсизланишидан кўрилган зарарлар суммалари чегирма қилинган ҳолда таннарх бўйичабаҳоланишикерак. Адолатли нархни етарли даражада ишончлилик билан аниқлаш имконияти пайдо бўлиши билан компанияназарда тутилаётган сотиш харажатлари чегирма қилинган ҳолда адолатли нархбўйичабаҳолашгаўтиши даркор.

*Демак, тан олишлозимки, биологик активларни баҳолашга нисбатанасосий ёндашув – бу уларни адолатли нархбўйича баҳолашёндашувибўлиб, фақат бошқа иложи бўлмаганҳолларда тўпланган амортизация чегирма қилинган ҳолда таннарх бўйича баҳолашга йўл қўйилади.*

## Такрорлаш учун саволлар

1. Стандартнинг мақсади ва қўллаш сохасини тушунтириб беринг?
2. Биологик активлар деганда нима тушунилади?
3. Йиғим жараёнидаги қишлоқ ҳўжалиги хосиллари деганда нимани тушинасиз?
4. Йиғимдан сўнг қайта ишлаш натижасида олинган маҳсулотларни асослаб беринг?
5. Қишлоқ хўжалиги фаолияти деганда нимани тушунасиз?
6. Қишлоқ хўжалиги ҳосили деганда нимани тушунасиз?
7. Биологик трансформация деганда нимани тушунасиз?
8. Сотиш харажатларини тавсифланг?
9. Биологик активлар гуруҳига нималар киритилади?
10. Ўзгариш қобилияти ва уни бошқариш деганда нимани тушунасиз?

## Мавзуни мустаҳкамлашга учун тест саволлари

**1. Қишлоқ хўжалиги БҲХС 41 нинг фойдаланиш даврлари....**

A) 2001 йил 1 январдан

B) 2002 йил 1 январдан

C) 2003 йил 1 январдан

D) 2004 йил 1 январдан

**2. Қишлоқ хўжалиги фаолияти бу.....**

A) тадбиркорлик субъекти томонидан сотиш ёки қишлоқ хўжалиги ҳосилига ёки қўшимча биологик активларга айлантириш учун биологик активларнинг биологик трансформациясини ва йиғимини бошқаришдир.

B) тадбиркорлик субъектининг биологик активларининг йиғиштирилган маҳсулотидир.

C) тирик ҳайвон ёки ўсимликдир.

D) биологик активдаги сифат ва миқдор жиҳатдан ўзгаришларга сабаб бўладиган ўсиш, насл бузилиши, ишлаб чиқариш ҳамда кўпайиш жараёнларини қамраб олади.

**3. Қишлоқ хўжалиги ҳосили бу....**

A) тадбиркорлик субъекти томонидан сотиш ёки қишлоқ хўжалиги ҳосилига ёки қўшимча биологик активларга айлантириш учун биологик активларнинг биологик трансформациясини ва йиғимини бошқаришдир.

B) тадбиркорлик субъектининг биологик активларининг йиғиштирилган маҳсулотидир.

C) тирик ҳайвон ёки ўсимликдир.

D) биологик активдаги сифат ва миқдор жиҳатдан ўзгаришларга сабаб бўладиган ўсиш, насл бузилиши, ишлаб чиқариш ҳамда кўпайиш жараёнларини қамраб олади.

**4. Биологик актив бу.....**

A) тадбиркорлик субъекти томонидан сотиш ёки қишлоқ хўжалиги ҳосилига ёки қўшимча биологик активларга айлантириш учун биологик активларнинг биологик трансформациясини ва йиғимини бошқаришдир.

B) тадбиркорлик субъектининг биологик активларининг йиғиштирилган маҳсулотидир.

C) тирик ҳайвон ёки ўсимликдир.

D) биологик активдаги сифат ва миқдор жиҳатдан ўзгаришларга сабаб бўладиган ўсиш, насл бузилиши, ишлаб чиқариш ҳамда кўпайиш жараёнларини қамраб олади.

**5. Биологик трансформация бу...**

A) тадбиркорлик субъекти томонидан сотиш ёки қишлоқ хўжалиги ҳосилига ёки қўшимча биологик активларга айлантириш учун биологик активларнинг биологик трансформациясини ва йиғимини бошқаришдир.

B) тадбиркорлик субъектининг биологик активларининг йиғиштирилган маҳсулотидир.

C) тирик ҳайвон ёки ўсимликдир.

D) биологик активдаги сифат ва миқдор жиҳатдан ўзгаришларга сабаб бўладиган ўсиш, насл бузилиши, ишлаб чиқариш ҳамда кўпайиш жараёнларини қамраб олади.

6. **Сотиш харажатлари**

A) молиялаштириш харажатлари ва даромад солиғидан ташқари, активни ҳисобдан чиқариш билан боғлиқ қўшимча бевосита харажатлардир.

B) ўхшаш тирик ҳайвонлар ёки ўсимликлар умумлашмасидир.

C) маҳсулотни биологик активдан ажратиш ёки биологик активнинг ҳаёт жараёнининг тугатилишидир.

D) тирик ҳайвон ёки ўсимликдир

7. **Биологик активлар гуруҳи бу....**

A) молиялаштириш харажатлари ва даромад солиғидан ташқари, активни ҳисобдан чиқариш билан боғлиқ қўшимча бевосита харажатлардир.

B) ўхшаш тирик ҳайвонлар ёки ўсимликлар умумлашмасидир.

C) бу маҳсулотни биологик активдан ажратиш ёки биологик активнинг ҳаёт жараёнининг тугатилишидир.

D) тадбиркорлик субъектининг биологик активларининг йиғиштирилган маҳсулотидир

8. **Йиғим бу...**

A) молиялаштириш харажатлари ва даромад солиғидан ташқари, активни ҳисобдан чиқариш билан боғлиқ қўшимча бевосита харажатлардир.

B) ўхшаш тирик ҳайвонлар ёки ўсимликлар умумлашмасидир.

C) маҳсулотни биологик активдан ажратиш ёки биологик активнинг ҳаёт жараёнининг тугатилишидир.

D) тадбиркорлик субъектининг биологик активларининг йиғиштирилган маҳсулотидир

9. **Грант тадбиркорлик субъектидан маълум бир жойда беш йил давомида қишлоқ хўжалиги билан шуғулланишни талаб этиши мумкин ва агарда тадбиркорлик субъекти ........ муддатда қишлоқ**

**хўжалиги билан шуғулланса, барча грантни қайтаришни талаб этиши ҳам мумкин.**

A) беш йилдан кам

B) тўрт йилдан кам

C) уч йилдан кам

D) икки йилдан кам

10. **Биологик активнинг сотиш харажатлари чегириб ташлангандаги ҳаққоний қиймати ҳам моддий ўзгаришлар ҳам .......... ўзгаришлари ҳисобига ўзгариши мумкин.**

A) бозордаги нарх

B) давлат нархи

C) ички нарх

D) трансферт нарх

# VII БОБ. МОЛИЯВИЙ НАТИЖАЛАРГА ОИД ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР

## 7.1. Одатдаги фаолиятдан олинадиган даромад (БҲХС 18) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси

Молиявий ҳисобот халқаро стандартлари Қўмитаси (Фонди) томонидан ишлаб чиқилган «Одатдаги фаолиятдан олинадиган даромад» (БҲХС 18) номли стандарт 2003 йилнинг 1 январидан ёки ундан сўнг бошланадиган йиллик даврлар учун қўлланилади. Қуйида мазкур стандартнинг мақсади ва унинг қўллаш доираси ҳамда унда келтирилган қоидалар ҳақида стандартда келтирилган маълумотлар асосида қуйида тўхталиб ўтилади.

Даромад "Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этишнинг концептуал асоси" да қуйидагича аниқланади: "даромад – бу активларнинг келиб тушиши ёки кўпайиши ёҳуд мажбуриятларнинг камайиши шаклида иқтисодий нафнинг ҳисобот даврида ўсишидир, ва ушбу ўсиш капиталнинг мулк эгаларининг капиталга қўйилмалари билан боғлиқ бўлмаган кўпайишига олиб келади". Даромад тушунчаси одатдаги фаолиятдан олинадиган даромад ва бошқа даромадни ўз ичига олади.

Одатдаги фаолиятдан олинадиган даромад (кейинги матнда «даромад») ташкилотнинг одатдаги фаолияти доирасида ҳосил бўлади ва турлича номланади, шу жумладан сотишдан тушум, йиғимлар, фоизлар, дивидендлар, роялти ва ижара ҳақи.

| | |
|---|---|
| *Стандартнинг мақсади* | *айрим турдаги операциялар ва ҳодисалар натижасида ҳосил бўладиган даромадни ҳисобга олиш тартибини белгилашдан иборатдир.* |

Даромадни ҳисобга олишдаги асосий масала бўлиб ушбу даромад қачон тан олиниши кераклигини аниқлаш ҳисобланади. Даромад келгуси иқтисодий наф ташкилот томонидан олиниши эҳтимоли мавжуд бўлганида ва

ушбу наф ишончли даражада баҳоланиши мумкин бўлганда тан олинади. Мазкур стандарт ушбу мезонлар бажараладиган ва, шу боис, даромад тан олинадиган ҳолатларни белгилайди. У, шунингдек, ушбу мезонларни қўллаш бўйича амалий кўрсатмаларни беради.

*Қўллаш доираси*

Ушбу Стандарт қуйидаги операция ва ҳодисалар натижасида ҳосил бўладиган даромадни ҳисобга олишда қўлланилиши керак:

товарларни сотиш;

хизматларни кўрсатиш;

бошқа томонлар ташкилотнинг фоизлар, роялти ва дивидендлар кўринишидаги даромадларни келтирадиган активларидан фойдаланиши.

Товарларга ташкилот томонидан сотиш мақсадида ишлаб чиқарилган товарлар ҳамда қайта сотиш учун харид қилинган товарлар, масалан чакана савдо билан шуғулланадиган сотувчи томонидан харид қилинган товарлар ёки қайта сотиш мақсадида сақланаётган ер ва бошқа мулклар киради.

Хизмат кўрсатиш одатда ташкилот шартномада белгилаб қўйилган топшириқни келишилган давр давомида бажаришини ўз ичига олади. Хизматлар битта ёки бир неча даврлар давомида кўрсатилиши мумкин. Хизмат кўрсатишга оид айрим шартномалар қурилиш шартномалари билан бевосита боғлиқ бўлади, масалан, архитекторлар ва лойиҳа бошқарувчилари хизматига оид шартномалар. Бундай шартномалар бўйича юзага келадиган даромадлар мазкур стандартга биноан эмас, балки БҲХС 11 “Қурилиш шартномалари” да қурилишга оид шартномалар бўйича белгиланган талабларга мувофиқ ҳисобга олинади.

Ташкилотнинг активларидан бошқа томонлар фойдаланиши натижасида қуйидаги кўринишдаги даромадлар юзага келади:

*Фоизлар* - Ташкилотга қарашли бўлган пул маблағлари ёки уларнинг эквивалентларидан ёки ташкилотга тўланиши керак бўлган суммалардан фойдаланилгани учун олинадиган ҳақ;

*Роялти* - Ташкилотга қарашли бўлган узоқ муддатли активлар, масалан патентлар, савдо белгилари, авторлик ҳуқуқлари ва дастурий таъминотлардан фойдаланилгани учун олинадиган ҳақ; ва

*Дивидендлар* - улушли инвестицияларнинг эгаларига уларнинг айрим турдаги капиталдаги улушига мутаносиб равишда фойданинг тақсимланиши.

Ушбу стандарт қуйидагилардан келадиган даромадларга нисбатан қўлланилмайди:

ижара шартномалари (БҲХС 17 “Ижара”);

улуш бўйича ҳисобга олиш усулида акс эттириладиган инвестициялардан олинадиган дивидендлар (БҲХС 28 “Қарам хўжалик субъектлари ва қўшма корхоналарга инвестициялар” га қаранг);

БҲХС 4 “Суғурта шартномалари” нинг қўллаш доирасидаги бўлган суғурта шартномалари;

молиявий активлар ёки молиявий мажбуриятларнинг ҳаққоний қийматидаги ўзгаришлар ёки уларнинг чиқиб кетиши ( МҲХС 9 “Молиявий инструментлар” га қаранг);

бошқа жорий активларнинг қийматидаги ўзгаришлар;

қишлоқ хўжалиги фаолиятига тегишли бўлган билогик активларни дастлабки тан олиш ва уларнинг ҳаққоний қиймати ўзгариши (БҲХС 41 “Қишлоқ хўжалиги”);

қишлоқ хўжалиги маҳсулотларини дастлабки тан олиш (БҲХС 41);

минерал маъданларни қазиб олиш.

*Таърифлар*

*Одатдаги фаолиятдан олинадиган даромад (кейинги матнда “даромад”)* - маълум давр мобайнида ташкилотнинг одатдаги фаолияти натижасида олинадиган иқтисодий нафнинг ялпи тушими бўлиб, ушбу тушим мулк эгаларининг капиталга қўйилмалари билан боғлиқ бўлмаган капиталнинг кўпайишига олиб келади.

*Ҳаққоний қиймат* - бу баҳолаш санасида бозор иштирокчилари ўртасидаги одатдаги операцияда активни сотишда олиниши мумкин бўлган

ёки мажбуриятни ўтказишда тўланиши мумкин бўлган нархдир (МҲХС 13 “Ҳаққоний қийматни баҳолаш”).

Даромад ташкилотнинг фақат ўзи учун олинган ёки олинадиган иқтисодий нафнинг ялпи тушимини қамраб олади. Учинчи томонлар номидан ундириб олинган суммалар, масалан сотишдан солиқлар, товарлар ва хизматлардан олинадиган солиқлар, қўшилган қиймат солиғи, ташкилотга келиб тушадиган иқтисодий наф бўлиб хизмат қилмайди ва капиталнинг кўпайишига олиб келмайди. Шу боис, улар даромадга киритилмайди. Шунга ўхшаш, воситачилик муносабатларида, иқтисодий нафнинг ялпи тушими буюртмачи номидан ундириладиган суммаларни қамраб олади, лекин ташкилотнинг капитали ошишига олиб келмайди. Буюртмачи номидан ундирилган суммалар даромад бўлиб ҳисобланмайди. Аксинча, даромад бўлиб воситачилик ҳақи ҳисобланади.

*Даромадни баҳолаш*

Даромад олинган ёки олинадиган товоннинг ҳаққоний қиймати бўйича баҳоланади.

Операция натижасида ҳосил бўладиган даромад суммаси одатда ташкилот билан харидор ёки активдан фойдаланувчи ўртасидаги келишув асосида аниқланади. У олинган ёки олинадиган товоннинг ҳаққоний қиймати бўйича баҳоланади, бунда ташкилот томонидан рухсат этилган ҳар қандай савдо чегирмалари ёки улгуржи савдо чегирмалари ҳисобга олинади.

Аксарият ҳолларда, товон пул маблағлари ёки уларнинг эквивалентлари шаклида бўлади, ва даромаднинг суммаси бўлиб олинган ёки олинадиган пул маблағлари ёки уларнинг эквиалентлари суммаси хизмат қилади. Бироқ, пул маблағлари ва уларнинг эквивалентлари тушими кечиктирилган бўлса, товоннинг ҳаққоний қиймати олинган ёки олинадиган пул маблағларининг номинал қийматидан кам бўлиши мумкин. Масалан, ташкилот харидорга фоизсиз кредит бериши ёки сотилган товарга ҳақ сифатида харидор томонидан берилган ва бозор нархидан камроқ фоиз ставкасига эга бўлган векселни акцептлаши мумкин. Келишув амалда

молиялаштириш операцияси бўлганида, товоннинг ҳаққоний қиймати барча келгуси тушимларни ҳисоблаб топилган фоиз ставкаси бўйича дисконтлаш орқали аниқланади. Ҳисоблаб топилган фоиз ставкаси – бу қуйидаги иккита ставкадан аникроқ аниқланадигани:

Кредит рейтинги бир хил бўлган эмитентнинг ўхшаш молиявий инструментлари бўйича устувор ставкаси; ёки

молиявий инструментнинг номинал қийматини товарлар ёки хизматларнинг сотиш нархларига тенг бўлгунча дисконтлайдиган фоиз ставкаси.

Агар товарлар ёки хизматлар қиймати тенг бўлган ёки ўхшаш товарлар ёки хизматларга алмаштирилса, бундай операция даромад келтирмайдиган операция бўлиб ҳисобланади. Бу кўпинча мой ёки сут каби маҳсулотларга ҳос, бунда мол етказиб берувчилар муайян жойда ушбу маҳсулотларга бўлган талабни ўз вақтида қондириш мақсадида бошқа-бошқа жойларда жойлашган товар-моддий захиралар билан алмашишади. Товарлар ёки хизматлар ўхшаш бўлмаган товарлар ёки хизматларга алмаштирилиши йўли билан сотилса, бундай алмашиш даромад келтирадиган операция бўлиб ҳисобланади. Даромад олинган товарлар ёки хизматларнинг ушбу операцияда ўтказилган пул маблағлари ёки уларнинг эквивалентлари суммасига тузатилган ҳаққоний қиймати бўйича баҳоланади. Агар олинган товарлар ёки хизматларнинг ҳаққоний қийматини ишончли даражада баҳолаб бўлмаса, даромад берилган товарлар ёки хизматларнинг ушбу операцияда ўтказилган пул маблағлари ёки уларнинг эквивалентлари суммасига тузатилган ҳаққоний қиймати бўйича баҳоланади.

*Операцияни аниқлаш*

Стандартда келтирилган тан олиш мезонлари, одатда, ҳар бир алоҳида операцияга нисбатан қўлланилади. Бироқ, айрим ҳолатларда, тан олиш мезонларини битта операциянинг алоҳида ажратиладиган таркибий қисмларига нисбатан, ушбу операциянинг моҳиятини акс эттириш мақсадида, қўллаш зарур бўлади. Масалан, маҳсулотнинг сотиш нархи

сотишдан сўнгги хизмат кўрсатиш учун алоҳида аниқлаб бўладиган суммани ўз ичига олса, бу сумма кечиктирилади ва хизмат кўрсатиладиган давр мобайнида даромад сифатида тан олинади. Ва тескари, тан олиш мезонлари иккита ва ундан ортиқ операцияларга нисбатан биргаликда қўлланилади, агар ушбу операциялар уларнинг тижорат натижасини фақат бир қатор операцияларни бир бутун операция сифатида ҳисобга олганда тушуниб бўладиган тарзда бир-бирига боғлиқ бўлса. Масалан, ташкилот товарларни сотиши мумкин, ва, шу пайтнинг ўзида, ушбу товарларни кейинчалик қайта сотиб олишга қаратилган алоҳида шартнома тузиши ва бу билан операциянинг натижасини йўққа чиқариши мумкин. Бундай ҳолатда, иккита операция биргаликда ҳисобга олиниши керак.

*Товарларни (маҳсулотларни) сотиш*

Товарларни (маҳсулотларни) сотишдан даромад қуйидаги шартларнинг ҳаммаси бажарилганда тан олиниши керак:

ташкилот товарларга эгалик қилиш билан боғлиқ рисклар ва мукофотларнинг анча қисмини харидорга ўтказганида;

ташкилот одатда эгалик ҳуқуқига ҳос бўлган даражада сотилган товарларни эндиликда бошқара олмаганда ва уларни самарали даражада назорат қила олмаганда;

даромаднинг суммасини ишончли даражада баҳолаб бўлганда;

ташкилот томонидан операция билан боғлиқ бўлган иқтисодий нафнинг олиниши эҳтимоли мавжуд бўлганида; ва

операция бўйича амалга оширилган ёки амалга ошириладиган харажатлар ишончли даражада баҳолана олганда.

Мулкка эгалик қилиш ҳуқуқи билан боғлиқ рисклар ва мукофотларнинг анча қисми ташкилот томонидан харидорга ўтказилиши пайтини аниқлаш учун операциянинг жиҳатларини ўрганиш талаб этилади. Аксарият ҳолларда, эгалик ҳуқуқи билан боғлиқ рисклар ва мукофотларнинг ўтказилиши харидорга юридик эгалик қилиш ҳуқуқи ёки тасарруф қилиш ҳуқуқининг ўтиши пайтига тўғри келади. Бу аксарият чакана савдо

операцияларига ҳосдир. Бошқа ҳолларда, эгалик ҳуқуқи билан боғлиқ рисклар ва мукофотларнинг ўтказилиши юридик эгалик қилиш ҳуқуқи ёки тасарруф қилиш ҳуқуқининг ўтиши пайтига тўғри келмайди.

Ташкилот мулкка эгалик қилиш билан боғлиқ рискларнинг анча қисмини сақлаб қолса, бундай операция сотиш бўлиб ҳисобланмайди ва даромад тан олинмайди. Ташкилот мулкка эгалик қилиш билан боғлиқ рискларнинг анча қисмини турли ҳолатларда сақлаб қолиши мумкин. Ташкилот мулкка эгалик қилиш билан боғлиқ рисклар ва мукофотларнинг анча қисмини сақлаб қоладиган ҳолатларга мисоллар қуйидагича:

ташкилот маҳсулотнинг оддий кафолат шартлари билан қопланмаган ёмон ишлаши учун жавобгарликни сақлаб қолганида;

муайян сотишдан даромад олиш харидор товарларни сотиши натижасида даромад олишига боғлиқ бўлганида;

ўрнатишни талаб қиладиган товарлар сотилиб, ўрнатиш ташкилот томонидан охиригача бажарилмаган шартноманинг муҳим қисми бўлганида;

харидор олди-сотди шартномасида келишилган сабабга кўра харидни бекор қилиш ҳуқуқига эга бўлганда ва ташкилотни даромад олишига ишончи комил бўлмаганида.

Ташкилот эгалик қилиш билан боғлиқ рискнинг фақат аҳамиятсиз қисмини сақлаб қолганида, операция сотиш бўлиб ҳисобланади ва даромад тан олинади. Масалан, сотувчи товарларга эгалик қилиш ҳуқуқини олиниши лозим бўлган сумманинг ундирилишини таъминлаш мақсадидагина сақлаб қолиши мумкин. Бундай ҳолатда, агар ташкилот эгалик ҳуқуқи билан боғлиқ рисклар ва мукофотларнинг анча қисмини ўтказган бўлса, операция сотиш бўлиб ҳисобланади ва даромад тан олинади. Ташкилот эгалик қилиш билан боғлиқ рискнинг фақат аҳамиятсиз қисмини сақлаб қолишининг яна битта мисоли бўлиб харидор харид билан мамнун бўлмаганида унга пуллари қайтарилиши таклиф қилинган чакана сотув ҳисобланиши мумкин. Бундай ҳолларда даромад сотиш пайтида тан олинади, агар сотувчи келгусида товарларнинг қайтарилишини ишончли даражада баҳола олса ҳамда олдинги

тажриба билан бошқа тегишли омиллар асосида қайтариладиган товарлар учун мажбуриятни тан олса.

Даромад операция билан боғлиқ бўлган иқтисодий наф ташкилот томонидан олиниши эҳтимоли мавжуд бўлганидагина тан олинади. Баъзи ҳолларда, бундай эҳтимол, товон олинмагунча ёки ноаниқлик бартараф бўлмагунча, мавжуд бўлмаслиги мумкин. Масалан, чет эл ҳукумати сотишдан олинган товонни хорижга ўтказилишига рухсат бериши ноаниқ бўлиши мумкин. Бундай рухсат берилганида, ноаниқлик бартараф бўлади ва даромад тан олинади. Бироқ, даромадга киритилган сумманинг ундириб олиниши тўғрисида шубҳа (ноаниқлик) тўғилганида, ундириб олиб бўлмайдиган ёки қопланиши эҳтимоли бўлмаган сумма олдин тан олинган даромад суммасининг тузатилиши эмас, балки харажат сифатида тан олинади.

*Хизматларни кўрсатиш*

Хизматларни кўрсатиш бўйича операциянинг натижасини ишончли баҳолаб бўлса, операция билан боғлиқ бўлган даромад операциянинг ҳисобот даври охиридаги тугалланиши даражасига боғлиқ равишда тан олинади. Операциянинг натижасини қуйидаги шартлар бажарилганда ишончли баҳолаш мумкин бўлади:

даромаднинг суммасини ишончли даражада баҳолаш мумкин;

операция билан боғлиқ иқтисодий наф ташкилот томонидан олиниши эҳтимоли мавжуд;

операциянинг ҳисобот даври охиридаги тугалланиш даражасини ишончли баҳолаш мумкин;

операция бўйича амалга оширилган харажатларни ҳамда операцияни охирига етказиш учун зарур харажатларни ишончли баҳолаш мумкин.

Даромадларнинг операциянинг тугалланиши даражасига боғлиқ равишда тан олиниши, кўпинча, тугалланиш даражаси (фоизи) усули деб юритилади. Бу усул бўйича, даромад хизматлар кўрсатилган ҳисобот даврларида тан олинади. Даромаднинг ушбу усул бўйича тан олиниши давр

давомида кўрсатилган хизматларнинг ҳажми ва фаолият натижалари тўғрисида фойдали маълумот беради. БҲХС 11 ҳам даромадларнинг ушбу усул бўйича тан олинишини талаб этади. Унинг талаблари одатда хизматларни кўрсатишни қамраб оладиган операция бўйича даромадларни ва улар билан боғлиқ харажатларни тан олишда қўлланилиши мумкин.

Даромад операция билан боғлиқ бўлган иқтисодий наф ташкилот томонидан олиниши эҳтимоли мавжуд бўлганидагина тан олинади. Бироқ, даромадга киритилган сумманинг ундириб олиниши тўғрисида шубҳа (ноаниқлик) туғилганида, ундириб олиб бўлмайдиган ёки қопланиши эҳтимоли бўлмаган сумма олдин тан олинган даромад суммасинининг тузатилиши эмас, балки харажат сифатида тан олинади.

Ташкилот операцияда иштирок этувчи бошқа томонлар билан қуйидагилар бўйича келишганидан сўнг, одатда, даромадни ишочли баҳола олади:

кўрсатиладиган ва операциянинг томонлари томонидан қабу қилинадиган хизмат юзасидан ҳар қайси томоннинг юридик кучга эга ҳуқуқлари;

хизматлар эвазига олинадиган товон;

ҳисоб-китобларнинг шакли ва шартлари.

Ташкилот учун, шунингдек, самарали ички молиявий режалатириш ва ҳисобот тизимига эга бўлиш муҳимдир. Ташкилот, зарурият туғилганда, баҳоланган даромадларни хизматлар бажарилиши сари қайта кўриб чиқади. Бундай қайта кўриб чиқишлар зарурати мавжудлиги операциянинг натижасини ишончли баҳолаб бўлмайди дегани эмас.

Операциянинг тугалланиши даражаси бир нечта усуллар билан аниқланиши мумкин. Ташкилот кўрсатилган хизматларни ишончли даражада баҳолайдиган усулдан фойдаланади. Операциянинг хусусиятидан келиб чиқиб, бу усулларга қуйидагилар киритилиши мумкин:

бажарилган ишларнинг назорат ўлчовини ўтказиш;

маълум санагача кўрсатилган хизматларнинг жами кўрсатиладиган хизматларга нисбатини (фоизларда) аниқлаш;

операция бўйича маълум санагача амалга оширилган харажатларнинг операция бўйича жами баҳоланган харажатларга нисбатини аниқлаш. Маълум санагача амалга оширилган харажатларга фақат ўша санагача кўрсатилган хизматларни акс эттирадиган харажатлар киритилади. Операция бўйича жами баҳоланган харажатларга кўрсатилган ёки кўрсатилиши керак бўлган хизматлар бўйича харажатлар киритилади.

Буюртмачилар томонидан хизматлар кўрсатилиши сари амалга ошириладиган тўловлар ва олинган бўнаклар кўпинча хизматлар кўрсатилиши даражасини кўрсатмайди.

*Фоизлар, роялти ва дивидендлар*

Ташкилотнинг фоизлар, роялти ва дивидендлар кўринишидаги даромадларни келтирувчи активларидан бошқа томонлар фойдаланиши натижасида ҳосил бўладиган даромад 30 бандда белгиланган асосда тан олиниши керак:

операция билан боғлиқ бўлган иқтисодий наф ташкилот томонидан олиниши эҳтимоли мавжуд бўлганида;

даромаднинг суммасини ишончли даражада баҳолаб бўлганда.

Даромад қуйидаги асосда тан олиниши лозим:

фоизлар БҲХС 39 да белгиланганидек эффектив фоиз ставкаси усулида тан олиниши керак;

роялти тегишли шартноманинг моҳиятига кўра ҳисоблаш усули бўйича тан олиниши керак;

дивидендлар, ҳиссадор томонидан тўлов олиниши ҳуқуқи кучга кирганида, тан олиниши керак.

*Маълумотларни очиб бериш*

Ташкилот қуйидаги маълумотларни очиб бериши лозим:

даромадни тан олиш учун ташкилот томонидан қабул қилинган ҳисоб сиёсатлари, шу жумладан хизматларни кўрсатиш бўйича операциянинг тугалланганлик даражасини аниқлаш учун қабул қилинган усуллар;

давр мобайнида даромаднинг ҳар бир муҳим тоифаси бўйича тан олинган сумма, шу жумладан қуйидагилар натижасида юзага келган даромад:

товарларни сотиш;

хизматларни кўрсатиш;

фоизлар;

роялти;

дивидендлар;

даромаднинг ҳар бир муҳим тоифасига киритилган ва товарлар ёки хизматлар билан алмашиш натижасида ҳосил бўлган даромад суммаси.

Ташкилот ҳар қандай шартли мажбуриятлар ва шартли активларни БҲХС 37 “Резервлар, шартли мажбуриятлар ва шартли активлар” га мувофиқ очиб беради. Шартли мажбуриятлар ва шартли активлар кафолатлар бўйича харажатлар, даъволар, жарималар ёки эҳтимоли бор бўлган заралардан келиб чиқиши мумкин.

## 7.2. Шарнома бўйича харидорлардан тушум (МҲХС 15) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси

Молиявий ҳисобот халқаро стандартлари Қўмитаси (Фонди) томонидан ишлаб чиқилган «Шартнома бўйича харидорлардан тушум» (МҲХС 15) номли стандарт 2017 йилнинг 1 январидан ёки ундан сўнг бошланадиган йиллик даврлар учун қўлланилади. Қуйида мазкур стандартнинг мақсади ва унинг қўллаш доираси ҳамда унда келтирилган қоидалар ҳақида стандартда келтирилган маълумотлар асосида қуйида тўхталиб ўтилади.

| | |
|---|---|
| *Стандартнинг мақсади.* | *мижозлар билан тузилган шартномадан келиб чиқадиган даромадлар ва пул оқимларининг табиати, ҳажми, муддати ва ноаниқлиги тўғрисида молиявий* |

*ҳисобот фойдаланувчилари учун фойдали бўлган ахборотни акс еттиришда ташкилот қо'ллаши керак бўлган тамойилларни аниқлашдир.*

Стандарт кўрсатилган мақсадга эришиш учун ушбу стандартнинг асосий принципи ташкилотдан даромадни ваъда қилинган товарлар ёки хизматларни харидорга берилишини акс эттирадиган ҳажмда акс эттиришни талаб қилади, бунда ташкилот бундай товарлар ёки хизматлар эвазига ҳуқуқ олиш ҳуқуқини олади.

Ушбу стандартни қўллаган ҳолда, ташкилот шартнома шартларини ва барча тегишли фактлар ва вазиятларни таҳлил қилиши керак. Корхона ушбу стандартни, шу билан ўхшаш хусусиятларга эга бўлган шартномаларга нисбатан ва шунга ўхшаш вазиятларда изчил равишда ҳар қандай амалий соддалаштиришлардан фойдаланган ҳолда қўллаши керак.

Стандарт мижоз билан алоҳида шартномани ҳисобга олиш билан шуғулланади. Амалий соддалаштириш сифатида, агар ташкилот молиявий ҳисобот нуқтаи назаридан ушбу стандартни шартномалар портфелига қўллаш натижалари жиддий равишда фарқ қилмаса, шунга ўхшаш хусусиятларга эга бўлган шартномалар портфелига (ёки мажбуриятлар бўйича) ушбу стандартни қўллаши мумкин. Шартномалар портфелини акс эттирганда, ташкилот бундай портфелнинг ҳажми ва таркибини акс эттирувчи тахминлар ва тахминлардан фойдаланиши керак.

*Қўлланиш соҳаси*

Корхона ушбу стандартни мижозлар билан тузилган барча шартномаларга нисбатан амал қилади (қуйида санаб ўтилганлардан ташқари):

Ижара» БҲХС 17 амал қилиш доирасига кирадиган ижаралар;

Суғурта шартномалари МҲХС 4 стандартига кирувчи суғурта шартномалари;

«Молиявий воситалар» (МҲХС 9), «Бирлашган молиявий ҳисобот» (МҲХС 10 ), «Биргаликда фаолият (МҲХС 11), "Алоҳида молиявий ҳисобот" (БҲХС 27) ва "Корхона ва қо'шма корхоналарга инвестициялар" (БҲХС 28);

харидорларга ёки потенциал харидорларга сотишни осонлаштириш мақсадида бир хил фаолият туридаги ташкилотлар ўртасидаги пул бўлмаган алмашинувлар. Масалан, ушбу стандарт турли хил ко'рсатилган минтақалардаги харидорларнинг талабларини қондириш учун ўз вақтида нефтни алмаштиришга рози бўлган иккита нефт компанияси ўртасидаги шартномага татбиқ этилмайди.

Ташкилот ушбу стандартни шартномага, фақат агар пудратчи томон харидор бўлса фойдаланиши шарт.

*Харидор* - бу ташкилот билан одатий фаолияти натижасида келиб чиққан товарлар ёки хизматларни қайтариб бериш эвазига ташкилот билан шартнома тузган томонлар. Шартнома бўйича контрагент, масалан, агар контрагент ташкилот билан бундай фаолият ёки жараён натижасида келиб чиқадиган хатар ва манфаатларга шерик бўлган фаолият ёки жараёнда қатнашиш тўғрисида шартнома тузган бўлса (масалан, ҳамкорлик шартномасининг бир қисми сифатида активни ишлаб чиқиш), ташкилотнинг одатдаги фаолияти натижаларини олиш тўғрисида келишув эмас.

Қабул қилувчилар билан тузилган шартнома қисман ушбу стандартда санаб ўтилган бошқа стандартлар доирасига кириши мумкин.

Агар бошқа стандартлар шартноманинг бир ёки бир нечта таркибий қисмларини ажратиш ва дастлаб баҳолаш зарурлигини кўрсада, ташкилот аввал ушбу стандартларда ажратиш ва баҳолаш талабларини қўллайди. Ташкилот дастлаб бошқа стандартларга мувофиқ баҳоланадиган шартнома таркибий қисмининг (ёки таркибий қисмларининг) қийматини битим нархидан чиқариб ташлайди ва бандларни амал қилиши шарт бўлган ҳар бир бажариш мажбуриятига битим нархининг қолган (агар мавжуд бўлса) қийматини белгилаши керак.

Ушбу стандартнинг кўрсатилганидек шартноманинг бошқа таркибий қисмлари. Агар бошқа стандартлар шартноманинг бир ёки бир нечта таркибий қисмларини қандай ажратиш ва дастлаб баҳолашни аниқламаса, ташкилот ушбу стандартни шартнома таркибий қисмини (ёки таркибий қисмларини) ажратиш ва дастлаб баҳолаш учун қўллайди.

Ушбу стандарт харидор билан шартнома тузишдаги қўшимча харажатлар ва харидор билан шартнома тузиш билан боғлиқ харажатларни ҳисобга олиш билан шуғулланади, агар бундай харажатлар бошқа стандартга кирмаса.

Корхона ушбу бандларни фақат ушбу стандартнинг доирасига кирадиган буюртмачи (ёки бундай шартноманинг таркибий қисми) билан шартномани амалга ошириш билан боғлиқ харажатларга нисбатан қўллайди.

*Тан олиш.*

Ташкилот харидор билан ушбу стандартнинг доирасига кирадиган шартномани фақат қуйида келтирилган барча мезонларга риоя қилган ҳолда ҳисобга олади:

шартнома тарафлари шартномани тасдиқлашди (ёзма равишда, оғзаки ёки бошқа оддий иш амалиётига мувофиқ) ва шартнома мажбуриятларини бажариш мажбуриятини оладилар;

ташкилот ҳар бир томоннинг бериладиган товарлар ёки хизматларга нисбатан ҳуқуқларини аниқлаши мумкин;

ташкилот o'тказиладиган товарлар ёки хизматлар учун тўлов шартларини аниқлаши мумкин;

контракт тижорат мазмунига эга (яъни, шартномани бажариш натижасида корхонанинг хатарлари, муддати ёки келажакдаги пул оқимлари ўзгариши кутилмоқда);

корхона мижозга бериладиган товарлар ёки хизматлар эвазига тўловларни олиши мумкинлиги эҳтимоли. Тўлов миқдорини олиш эҳтимолини баҳолаганда, корхона фақат харидорнинг қобилиятини ва тўлов муддати тугагандан со'нг тўлаш ниятини ҳисобга олиши керак. Ташкилот

ҳуқуқига эга бўлган компенсация миқдори шартномада кўрсатилган нархдан кам бўлиши мумкин, агар компенсация ўзгарувчан бўлса, ташкилот харидорга нарх имтиёзини таклиф қилиши мумкин.

*Шартнома* - бу икки ёки ундан ортиқ томонлар ўртасида ҳуқуқий ҳимоя билан таьминланган ҳуқуқ ва мажбуриятларни назарда тутувчи келишув.

Шартномадаги ҳуқуқ ва мажбуриятларнинг ҳуқуқий ҳимояси қонун билан таъминланади. Шартномалар ёзма, оғзаки ёки ташкилотнинг одатий фаолият йўналиши билан боғлиқ бўлиши мумкин. Мижозлар билан шартномалар тузиш амалиёти ва тартиблари юрисдикцияларга, соҳаларга ва ташкилотларга қараб фарқ қилади. Бундан ташқари, улар битта ташкилот ичида фарқ қилиши мумкин (масалан, улар мижозлар синфига ёки ваъда қилинган товарлар ёки хизматларнинг хусусиятларига боғлиқ боғлиши мумкин). Корхона мижоз билан тузилган шартнома қонуний ҳуқуқ ва мажбуриятни вужудга келтирадими ёки йўқми, қачон ва қачон содир бўлганлигини аниқлаш учун бундай амалиёт ва процедураларни кўриб чиқиши керак.

Мижозлар билан тузилган баъзи шартномалар белгиланган муддатга эга бўлмаслиги мумкин ва ҳар қандай томон томонидан исталган вақтда бекор қилиниши ёки ўзгартирилиши мумкин. Бошқа шартномаларнинг амал қилиш муддати автоматик равишда шартномада кўрсатилган даврий равишда узайтирилиши мумкин. Корхона ушбу стандартни шартноманинг амал қилиш муддатига (яъни, шартнома муддати) нисбатан қўллайди, бунда томонлар ҳуқуқий ҳимоя билан таъминланган мавжуд ҳуқуқ ва мажбуриятларга эга.

Агар ушбу шартноманинг ҳар бир томони бошқа томонга (ёки томонларга) компенсация тўламасдан, бирон бир қисмда бажарилмаган шартномани бир томонлама тартибда бекор қилишга қонуний ҳуқуққа эга бўлса, ушбу стандартни қо'ллашда шартнома мавжуд бўлмайди. Агар қуйида келтирилган иккала мезон ҳам бажарилса, контракт ҳеч қандай ҳолатда бажарилмайди:

ташкилот ҳали ваъда қилинган товарлар ёки хизматларни харидорга топширмаган бўлса;

ташкилот ҳали ваъда қилинган товарлар ёки хизматлар эвазига компенсация олиш ҳуқуқини олмаган ва қабул қилмаган.

Агар харидор билан тузилган шартнома, шартномани тузиш пайтида мезонларга жавоб берса, ташкилот ушбу мезонларни қайта кўриб чиқиши керак, фақат фактлар ва ҳолатларда жиддий ўзгаришлар ро'й берган бўлса. Масалан, харидорнинг компенсация тўлаш қобилияти сезиларли даражада пасайган бўлса, ташкилот ушбу ташкилотни сотиб олувчига бериладиган товарлар ёки хизматларнинг қолган қисми евазига имтиёзни олиш ҳуқуқини қайта кўриб чиқиши керак.

Агар харидор билан тузилган шартномада кўрсатилган мезонларга жавоб бермаса, ташкилот мезонларнинг кейинроқ бажарилишини аниқлаш учун доимий равишда шартномани таҳлил қилади.

*Шартномаларни бирлаштириш*

Ташкилот бир вақтнинг ўзида ёки деярли бир вақтнинг ўзида битта харидор (ёки харидорнинг тегишли томонлари) билан тузилган икки ёки ундан ортиқ шартномаларни бирлаштириши ва агар қуйидаги шартларнинг бир ёки бир нечтаси бажарилса, битта битим сифатида ҳисобга олиниши керак:

битимлар битта тижорат мақсадларида пакет сифатида келишилган бўлса;

битта контракт бўйича тўланиши лозим бўлган тўлов миқдори бошқа шартноманинг баҳосига ёки бажарилишига боғлиқ;

шартномалар бўйича ваъда қилинган товарлар ёки хизматлар (ёки ҳар бир шартнома бўйича ваъда қилинган баъзи товарлар ёки хизматлар) мувофиқ битта биттадан мажбуриятни ташкил қилади.

*Шартномаларни модификациялаш*

*Шартномани модификациялаш* - бу шартнома тарафлари томонидан тасдиқланган шартнома предмети ёки нархининг ўзгариши (ёки иккаласи

ҳам). Шартномани модификациялаштириш шартнома тарафлари қонуний ҳимоя билан таъминланган янги ёки мавжуд ҳуқуқ ва мажбуриятларни ўзгартирадиган o'згартиришни маъқуллашганда амалга оширилади. Шартномага ўзгартиришлар ёзма равишда тасдиқланиши, оғзаки равишда келишилиши ёки оддий иш амалиётида назарда тутилиши мумкин.

Агар битим тарафлари уни модификациялашни маъқулламаган бўлса, ташкилот ушбу стандартни шартномани ўзгартириш тасдиқланмагунча амалдаги шартномага нисбатан қўллашда давом этади.

Шартномани модификациялаш, агар шартнома тарафлари шартноманинг предмети ёки нархини (ёки уларнинг ҳар иккисини) ўзгартириш тўғрисида тортишаётган бўлса ёки томонлар шартнома мавзусини ўзгартиришни маъқуллашган, аммо нархнинг тегишли модификациялашни аниқламаган бўлсалар ҳам. Шартномани модификациялаш доирасида назарда тутилган ёки ўзгартирилган ҳуқуқ ва мажбуриятлар ҳуқуқий ҳимоя билан таъминланганлигини аниқлашда, ташкилот барча тегишли фактлар ва вазиятларни, шу жумладан шартнома шартларини ва бошқа тасдиқлашларни ҳисобга олади.

Агар шартнома тарафлари шартнома предметини ўзгартиришни маъқуллашган, аммо нархнинг тегишли ўзгаришини аниқламаган бўлса, ташкилот ўзгарувчан компенсацияни баҳолаш бўйича модификациялашган компенсация сметасини чеклаш тўғрисидаги битим нархидаги ўзгаришларни баҳолайди.

*Бажариш мажбуриятларини аниқлаш*

Шартнома тузиш пайтида ташкилот харидор билан шартнома бўйича ваъда қилинган товарлар ёки хизматларни баҳолаши ва харидорга ҳар бир ваъдасини бажарилиш мажбурияти сифатида аниқлаши керак:

ажралиб турадиган маҳсулот ёки хизмат (ёки товарлар ёки хизматлар тўплами);

бир-биридан фарқ қиладиган товарлар ёки хизматлар, улар бир хил ва мижозга худди шу тарзда берилади.

Бир қатор фарқланадиган товарлар ёки хизматлар харидорга худди шу схема бўйича ўтказилади, агар иккала мезон ҳам қуйида келтирилган бўлса:

ташкилот харидорга топширишни ваъда қилган бир қатор ажралиб турадиган товарлар ёки хизматлардаги ҳар бир ажралиб турадиган маҳсулот ёки хизмат, давр мобайнида бажарилган мажбурият ҳисобланади;

бир нечта фарқланадиган товарлар ёки хизматлар бўйича ҳар бир фарқ қилувчи товар ёки хизматни харидорга топшириш бўйича мажбуриятнинг бажарилиш даражасини баҳолаш учун худди шу усул қўлланилади.

*Ажратилган товарлар ёки хизматлар*

Шартномага қараб, ваъда қилинган товарлар ёки хизматлар қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин, аммо улар билан чекланмайди:

ташкилот томонидан ишлаб чиқарилган товарларни сотиш (масалан, ишлаб чиқарувчилар захиралари);

ташкилот томонидан сотиб олинган товарларни қайта сотиш (масалан, чакана сотувчилар);

корхона томонидан сотиб олинган товарлар ёки хизматларга бо'лган ҳуқуқларнинг қайта сотилиши;

харидор учун шартномада кўрсатилган вазифани (ёки вазифаларни) бажариш;

товарлар ёки хизматлар тақдим етишга тайёрлигидан иборат бўлган хизматни (масалан, улар пайдо бўлган тақдирда илгари тақдим етилмаган дастурий таъминот янгиланишлари) ёки у белгилаган тартибда ва муддатларда харидор фойдаланиши учун товарлар ёки хизматларни тақдим этиш;

бошқа томон томонидан товар ёки хизматларни харидорга топширишни ташкил етишдан иборат бўлган хизматни тақдим этиш;

келажакда харидор қайта сотиши ёки ўз харидорига бериши мумкин бўлган товарлар ёки хизматларга ҳуқуқларни бериш (масалан, чакана савдо ташкилотлари маҳсулотларини сотувчи ташкилот қўшимча товарлар ёки

хизматларни чакана ташкилотдан сотиб олаётган шахсга беришни ваъда қилади).;

харидор номидан активни қуриш, ишлаб чиқариш ёки ривожлантириш;

лицензиялаш;

қўшимча товарлар ёки хизматларни сотиб олиш учун имкониятларни тақдим этиш.

*Ижро учун мажбуриятларини бажариш*

Мижоз ўз мажбуриятини бажарган ҳолда ваъда қилинган товар ёки хизматни (яъни активни) мижозга топширганда, корхона даромадни тан олиши керак. Харидор ушбу актив устидан назоратни қўлга киритганда (ёки) сифатида актив сотилади. Аниқланган ҳар бир бажариш мажбурияти бўйича, ташкилот шартномани тузиш пайтида, у давр мобайнида ёки белгиланган вақтда (ёки тегишли вақтда) бажариш мажбуриятини бажарадими ёки йўқлигини аниқлайди. Агар ташкилот муддат давомида мажбуриятни бажармаган бўлса, унда ижро мажбурияти маълум бир вақтда бажарилган деб ҳисоблаш керак.

Қабул қилиш ва фойдаланиш вақтида товарлар ва хизматлар, улар фақат бир лаҳзада мавжуд бўлса ҳам (кўп хизматларда бўлгани каби) активлардир. Активларни бошқариш деганда ундан қандай фойдаланишни аниқлаш ва активдан қолган барча фойда олиш имконияти тушунилади. Бошқариш бошқа ташкилотларни уни қандай ишлатишни аниқлашдан ва активдан фойда олишни рад етиш қобилиятини ўз ичига олади.

Активнинг фойдаси тўғридан-тўғри ёки билвосита олиниши мумкин бўлган пул оқимлари (тушумлар ёки пул оқимларининг камайиши)

мол-мулк ишлаб чиқариш ёки хизматлар кўрсатиш (шу жумладан коммунал хизматлар) учун фойдаланиш;

бошқа активларнинг қийматини ошириш учун активдан фойдаланиш;

мажбуриятларни тўлаш ёки харажатларни камайтириш учун активдан фойдаланиш;

активни сотиш ёки алмаштириш;

кредитни гаров сифатида актив сифатида бериш;

активни сақлаш.

*Давр давомида бажарилган мажбуриятлар*

Ташкилот маълум бир давр ичида маҳсулот ёки хизмат устидан назоратни ўтказади ва шу сабабли бажарилиш мажбуриятини бажаради ва қуйидаги мезонлардан бири қониқтирилса, давр мобайнида даромадни тан олади:

харидор бир вақтнинг ўзида ушбу мажбуриятни бажараётган ташкилот билан боғлиқ фойда олади ва истеъмол қилади;

ташкилот ўз мажбуриятларини бажариш жараёнида, актив (масалан, бажарилмаган иш) яратилади ёки такомиллаштирилса, сотиб олувчи уни активни яратиш ёки такомиллаштириш пайтида олади;

ташкилот ўз мажбуриятларини бажариши, ташкилот алтернатив мақсадлар учун фойдаланиши мумкин бo'лган активни яратишига олиб келмайди, бунда ташкилот ҳозиргача бажарилган шартномавий ишларнинг бир қисми учун ҳақ олиш ҳуқуқига эга.

Агар ташкилотнинг фаолияти натижасида вужудга келган актив, агар шартнома тузиш ёки такомиллаштириш жараёнида активдан фойдаланишнинг бошқа мақсадини эркин аниқлаш имкониятини чекласа ёки активдан фойдаланишнинг бошқа мақсадини эркин белгилашнинг амалий қобилиятига эга бўлмаса, ташкилотнинг фаолияти натижасида ҳосил бўлган актив ташкилот учун муқобил фойдаланишга эга эмас. Ташкилотнинг активни муқобил мақсадлар учун ишлатиш қобилиятини баҳолаш шартнома тузиш пайтида амалга оширилади.

Шартнома тузилгандан сo'нг, ташкилот активни алтернатив мақсадларда фойдаланиш имкониятини баҳолашни o'згартира олмайди, бундан ташқари шартномада томонлар шартнома мажбуриятини сезиларли даражада ўзгартирадиган шартномага ўзгартириш киритилишини ма'қулламаган ҳоллар бундан мустасно.

*Маълум бир вақтда бажарилган мажбуриятлар*

Агар ижро мажбурияти бажарилмаса, ташкилот ижро мажбуриятини белгиланган вақтда бажариши керак. Харидор ваъда қилинган активни бошқариш ҳуқуқини қўлга киритиши ва ташкилот мажбуриятни бажариши вақтини аниқлаш учун ташкилот назорат талабларини ҳисобга олиши керак.

Бундан ташқари, ташкилот, шу қаторда қуйидагиларни ўз ичига олган бошқариш воситаларини ўтказиш кўрсаткичларини кўриб чиқиши керак:

Корхона активни тўлаш учун мавжуд ҳуқуққа эга - агар харидор ҳозирда активни то'лаши талаб қилинса, бу харидор уни қандай ишлатишни аниқлаб, алмаштирилаётган активдан деярли барча фойда олиш имкониятига эга еканлигини кўрсатиши мумкин.

*Харидор активга эгалик қилади* - эгалик шартномада қайси тараф уни ишлатишни белгилаши ва активдан деярли барча фойда олишлари ёки бошқа шахсларга бундай имтиёзлардан фойдаланишни чеклаши мумкин. Шундай қилиб, активга эгалик ҳуқуқини топшириш харидор ушбу активни бошқариш ҳуқуқини қўлга киритганлигини кўрсатиши мумкин. Агар ташкилот егалик ҳуқуқини харидор томонидан тўланмасликдан ҳимоя қилиш учун сақлаб қолса, ташкилотнинг бундай ҳуқуқлари харидорга активни бошқариш ҳуқуқини олишига тўсқинлик қилмайди.

Корхона активга жисмоний егалик ҳуқуқини берди - харидор томонидан мулкка жисмоний егалик қилиш, харидор уни қандай ишлатишни белгилаши ва активдан қолган барча фойда олиш ёки бошқа шахсларнинг бундай имтиёзларга киришини чеклаш имкониятига эга еканлигини ко'рсатиши мумкин. Бироқ, жисмоний эгалик, шунингдек, активни бошқариш имкони бо'лмаган тақдирда ҳам юзага келиши мумкин.

Масалан, баъзи бир қайта сотиб олиш шартномаларида ва баъзи юкларни етказиб бериш шартномаларида харидор ёки олувчи корхона бошқарадиган активга жисмоний егалик қилиши мумкин. Аксинча, ба'зи ҳисоб-китоблар ва етказиб бериш муддати кечиктирилган шартномаларда, ташкилот харидор бошқарадиган активга жисмоний эгалик қилиши мумкин. Ўз навтида, қайта сотиб олиш шартномалари, товарларни етказиб бериш

шартномалари, ҳисоб-китоблар ва етказиб беришни кечиктириш тўғрисидаги шартномаларни ҳисобга олиш бўйича кўрсатмалар беради.

Харидор активга егалик қилиш билан боғлиқ катта хавф ва мукофотларга дучор бўлиши мумкин - харидорга жиддий хатарлар ва активга галик қилиш мукофотлари топширилиши, харидор ушбу имкониятга эга бўлганлигини кўрсатиши мумкин.

*Мажбуриятини бажариш даражасини баҳолаш*

Мувофиқ даврда бажарилган ҳар бир мажбурият бўйича, корхона давр мобайнида даромадни бажариш мажбуриятининг бажарилишини баҳолаган ҳолда тан олиши керак. Бажарилиш даражасини баҳолашнинг мақсади харидорга ваъда қилинган товарлар ёки хизматлар устидан назоратни топшириш бўйича ташкилот фаолияти натижаларини кўрсатиш (яъни ташкилотни бажариш мажбуриятини бажариш).

Ташкилот давр мобайнида бажарилган ҳар бир мажбурият бўйича бажарилиш даражасини баҳолаш учун битта усулни қо'ллайди, бундан ташқари, бундай усул изчиллик билан о'хшаш мажбуриятларга ва шунга ўхшаш вазиятларда қўлланилиши керак. Ҳар бир ҳисобот даври охирида, ташкилот ушбу даврда бажарилган мажбуриятнинг қай даражада бажарилганлигини қайта ко'риб чиқиши керак.

*Баҳолаш усуллари*

Эришишни баҳолашнинг тегишли усуллари натижалар ва манбалар усулларини ўз ичига олади. Бажариш даражасини баҳолашнинг тегишли усулини аниқлашда, ташкилот харидорга топширишни ва'да қилган маҳсулот ёки хизматнинг хусусиятини ҳисобга олиши керак.

Бажариш даражасини баҳолаш усулини қўллашда, ташкилот назоратни харидорга топширмаган товарлар ёки хизматларнинг бажарилиш даражасини баҳолашдан чиқариб ташлайди. Аксинча, ташкилот товарлар ёки хизматларнинг бажарилиш даражасини баҳолашни ўз ичига олиши керак, уни бошқариш мажбуриятини бажарган ташкилот харидорга ўтказади. Вақт ўтиши билан вазият ўзгарганда, ташкилот мажбуриятни бажариш

натижаларидаги ўзгаришларни акс эттириш учун бажарилиш даражасини баҳолашни янгилайди. Эришишни баҳолашдаги бундай o'згаришлар бухгалтерия ҳисобидаги ўзгаришлар каби Бухгалтерия ҳисоби сиёсати, бухгалтерия ҳисобидаги ўзгаришлар ва хатолар БҲХС 8га мувофиқ ҳисобга олиниши керак.

*Фаолиятни оқилона баҳолаш*

Агар ташкилот мажбурият бажарилиши даражасини асосли равишда баҳоласа, ташкилот давр мобайнида бажарилган мажбурият бo'йича даромадни тан олиши керак. Ташкилот, бажариш даражасини баҳолашнинг тегишли усулини қўллаш учун зарур бўлган етарли ишончли маълумотга ега бўлмаганда, мажбурият қандай бажарилганлигини асосли баҳолай олмайди.

Баъзи ҳолларда (масалан, шартноманинг дастлабки босқичларида) ташкилот ўз мажбуриятининг натижасини оқилона баҳолай олмаслиги мумкин, лекин бажариш мажбурияти билан боғлиқ харажатлар қопланишини кутиши мумкин. Бундай ҳолларда, ташкилот мажбуриятни бажариш натижасини оқилона баҳолагунига қадар, ташкилот даромадларни фақат сарф қилинган харажатлар даражасида тан олади.

*Баҳолаш.*

Бажариш мажбурияти бажарилганда (ёки) сифатида, корхона ушбу операция мажбуриятига тақсимланган битим нархининг модификациялашган баҳоларни ҳисобга олмаганда) қисмини даромад сифатида тан олиши керак.

*Битим нархини аниқлаш*

Ташкилот шартнома шартларини ва битим нархини аниқлашда унинг одатдаги бизнес амалиётини таҳлил қилиши керак.

*Битим нархи* - учинчи шахс номидан олинган суммаларни ҳисобга олмаганда (масалан, баъзи савдо солиқлари), ташкилот ваъда қилинган товарлар ёки хизматларни харидорга бериш эвазига ҳуқуқ олишни кутаётган компенсация миқдори.

Мижоз билан тузилган шартнома бўйича ваъда қилинган товон, белгиланган миқдорлар, ўзгарувчан миқдорлар ёки ҳар иккаласини ҳам ўз ичига олиши мумкин.

Харидор томонидан ваъда қилинган кўриб чиқишнинг моҳияти, муддати ва миқдори битим нархини аниқлашга таъсир қилади. Амалиёт нархини белгилашда ташкилот қуйидаги барча омилларнинг таъсирини ҳисобга олиши керак:

*ўзгарувчан кўриб чиқиш;*

*ўзгарувчан баҳоларни чеклаш;*

*шартномада молиялаштиришнинг муҳим таркибий қисми мавжудлиги;*

*нақд пулсиз тўлов;*

*харидорга тўланадиган тўлов.*

Битим нархини аниқлаш мақсадида, корхона мавжуд шартномага мувофиқ, товарлар ёки хизматлар харидорга ваъда қилинганидек топширилади ва шартнома бекор қилинмайди, узайтирилмайди ёки ўзгартирилмайди.

*Шартнома бўйича харажатлар*

Шартнома тузиш учун қўшимча харажатлар.

Агар корхона ушбу харажатларни қоплашни куца, мижоз мижоз билан шартнома тузишнинг қўшимча харажатларини актив сифатида тан олиши керак.

Шартнома тузиш учун қо'шимча харажатлар - ташкилот томонидан харидор билан шартнома тузиш билан боғлиқ бўлган харажатлар, агар шартнома тузилмаган бўлса, у бундай қилмаган бўлар эди (масалан, сотиш учун комиссия).

Шартнома тузилишидан қатъий назар, шартномани тузиш билан боғлиқ ҳаражатлар, агар ҳаражатлар шартнома тузилган ёки қилинмаганлигидан қатъий назар, харидор томонидан тўлалигича қопланмаган бўлса, қилинган харажатлар сифатида тан олиниши керак.

Амалий мақсадга мувофиқ сифатида, агар корхона томонидан тан олинадиган активнинг эскириши бир йилдан ошмаган бўлса, ташкилот шартномани тузишдаги қўшимча харажатларни юзага келган харажатлар сифатида тан олиши мумкин.

*Шартномани бажариш харажатлари*

Агар харидор билан тузилган шартномани бажариш билан боғлиқ харажатлар бошқа стандартга кирмаса (масалан, "Товар-моддий захиралар" 2 БҲХС, "Асосий воситалар" БҲХС 16 ёки "Номоддий активлар" БҲХС 38), ташкилот ушбу шартномани бажариш харажатлари билан боғлиқ равишда активни тан олади, агар бундай харажатлар қуйидаги барча мезонларга жавоб берса:

харажатлар тўғридан-тўғри шартномага ёки ташкилот аниқ белгилаши мумкин бўлган таклиф қилинадиган шартномага (масалан, мавжуд шартномани узайтириш пайтида тақдим этиладиган хизматларга бог'лиқ харажатлар ёки аниқ шартнома бўйича топшириладиган активни лойиҳалаштириш харажатлари) боғлиқ бўлса;

харажатлар ташкилотнинг келажакдаги мажбуриятларини бажариш (ёки бажаришда давом эттириш) учун фойдаланиладиган ресурсларни яратиш ёки сифатини яхшилаш.

Мижоз билан шартномани бажариш харажатлари, МҲХС доирасида бошқа стандартга тегишли бўлса, ташкилот ушбу харажатларни МҲХС доирасидаги бошқа стандартларга мувофиқ ҳисобга олади.

Тўғридан-тўғри шартномага (ёки маълум бир таклиф қилинадиган шартномага) тегишли харажатлар қуйидаги харажатларни ўз ичига олади:

*тўғридан-тўғри меҳнат харажатлари (масалан, тўғридан-тўғри мижозга ваъда қилинган хизматларни тақдим етадиган ишчиларнинг иш ҳақи ёки иш ҳақи);*

*материалларнинг тўғридан-тўғри харажатлари (масалан, мижозга ва'да қилинган хизматларни етказиб бериш учун сарфланадиган материаллар);*

*шартнома ёки контракт фаолияти билан бевосита боғлиқ тақсимланган харажатлар (масалан, шартномани бошқариш ва назорат қилиш, шартномани бажариш учун ишлатиладиган асбоблар ва ускуналарни суғурталаш ва амортизация қилиш харажатлари);*

*харидор томонидан қайтариладиган харажатлар;*

*ташкилотнинг шартнома тузиши натижасида келиб чиққан бошқа харажатлар (масалан, субпудратчиларга тўловлар).*

*Амортизация ва қадрсизланиш*

Тан олинган актив амортизация қилинадиган активлар тегишли бўлган товарлар ёки хизматларни харидорга топширишга мос келадиган тизимли асосда амортизация қилинади.

Актив, маълум бир таклиф қилинган шартномага мувофиқ топшириладиган товарлар ёки хизматларга тааллуқли бўлиши мумкин.

Корхона активлар тегишли бўлган товарлар ёки хизматларни буюртмачига топширишда ташкилотнинг кутилаётган вақтидаги жиддий о'згаришларни ҳисобга олган ҳолда амортизация ажратади. Бундай ўзгариш БҲХС 8га мувофиқ бухгалтерия ҳисобини ўзгартириш сифатида ҳисобга олиниши керак.

Корхона тушум ёки йўқотишдаги ё'қотишдан тушган зарарни тан олинган активнинг баланс қиймати:

ташкилот активга тегишли бўлган товарлар ёки хизматлар евазига олишни кутаётган қолган тўловлар; минус харажатлар сифатида тан олинмаган товарлар ёки хизматларни етказиб бериш билан бевосита боғлиқ харажатлар).

Корхона олишни кутаётган тўлов миқдорини аниқлаш учун корхона битим нархини аниқлаш тамойилларидан фойдаланади ва ушбу миқдорни харидорнинг кредит хавфига таъсирини акс эттиради.

Корхона тан олинган активлар бўйича қийматнинг пасайишини тан олишидан олдин, МҲХСда бошқа стандартга мувофиқ тан олинган (масалан, БҲХС 2, БҲХС 16, БҲХС 38).

Корхона илгари тан олинган, қадрсизланишни келтириб чиқарган шартлар энди йўқолганда ёки яхшиланган бўлса, унинг барча ёки қисман тикланишини фойда ёки зарар деб тан олиши керак. Активнинг ортиб бораётган баланс қиймати, агар бузилиш ҳолати илгари тан олинмаган бўлса, аниқланган миқдордан ошмаслиги керак (ескиришни ҳисобга олмаганда).

*Тақдим этиш*

Агар шартномада томонлар шартнома бўйича бирон-бир мажбуриятни бажарсалар, ташкилот шартномани молиявий мажбуриятлар ҳисоботида ёки шартномада ко'рсатилган актив сифатида ёки шартнома мажбуриятларини бажариши ва харидорнинг тўловлари ўртасидаги муносабатларга бог'лиқ равишда тақдим етади. Корхона алоҳида дебиторлик қарз сифатида қайтариб бериладиган компенсация ҳуқуқларини тақдим этади.

Агар харидор қопламани то'ласа ёки ташкилот қайтариб бериладиган суммага ҳақли бўлса, бу шарциз (я'ни, дебиторлик қарзлари), ташкилот товарлар ёки хизматларни харидорга топширишидан олдин, ташкилот тўловни тўлаш вақтида шартномани мажбурият сифатида тақдим қилиши шарт. ёки тўловни тўлаш керак бўлган вақтда (олдин нима содир бўлишига қараб). Шартнома мажбурияти - ташкилотнинг харидорга ташкилот томонидан ко'риб чиқилган (ёки тўланиши керак бўлган) товарлар ёки хизматларни харидорга топшириш мажбурияти.

Агар корхона товарларни ёки хизматларни мижозга тўловни тўлагунча ёки тўловни тўлашга қадар мижозга топширса, у қарзни тақдим етган суммалар бундан мустасно, шартномани шартнома бўйича актив сифатида тақдим этади. Шартнома бўйича актив - бу ташкилот томонидан харидорга берилган товарлар ёки хизматлар эвазига компенсация олиш ҳуқуқи. Корхона активни 9-МҲХС га мувофиқ бузилиш бўйича шартнома бўйича ў'лчаши керак. Шартнома бўйича активнинг қадрсизланиши 9-МҲХС доирасида бўлган молиявий активнинг қадрсизланиши билан бир хилда баҳоланиши, тақдим етилиши ва очилиши керак.

Агар компенсация тўланиши мумкин бўлган вақтнинг келиб чиқиши вақт оғиши билан боғлиқ бўлса, товон ҳуқуқи сўзсиз бўлади. Масалан, ташкилот тўловларни қабул қилиш ҳуқуқига эга бўлса ҳам, дебиторлик қарздорлигини тан олади, гарчи бундай сумма келажакда қайтарилиши мумкин бўлса ҳам.

Корхона дебиторлик мажбуриятларини 9-МҲХС га мувофиқ ҳисобга олади. Шартнома бўйича дебиторлик қарздорлик дастлабки тан олинганидан сўнг, 9-МҲХС га мувофиқ дебиторлик қарзларини баҳолаш ва тан олинган даромаднинг тегишли миқдори ўртасидаги ҳаражатлар харажат сифатида тақдим этилиши керак (масалан, туширишни йўқотиш сифатида)

Илова -А

*Терминларнинг изоҳи*

*Шартнома* - яратадиган икки ёки ундан кўп томонлар ўртасида келишув ҳуқуқ ва мажбуриятларнинг ҳуқуқий ҳимояси.

*Актив шартнома* - ташкилот харидорга берилган товар ёки хизматлар евазига қоплаш ҳуқуқига ега, агар бу ҳуқуқ ма'лум вақтдан бошқа нарсага боғлиқ бўлса (масалан, келажакда муайян мажбуриятларни бажарувчи ташкилот).

*Шартнома мажбурияти* - ташкилотнинг товарлар ёки хизматларни харидорга қайтариши (ёки тўланиши лозим бўлган сумма) сотиб олувчидан ташкилотга бериш мажбурияти.

*Харидор*- қайтарилиш эвазига ташкилотнинг одатдаги фаолияти натижасида товарлар ёки хизматларни қабул қилиш учун ташкилот билан шартнома тузган томон.

*Даромадлар* -ҳисобот даврида иқтисодий фойда даромадлар шаклида ёки активлар сифатининг яхшиланиши ёки капиталнинг ўсишига олиб келадиган вакапитал иштирокчиларининг бадаллари билан боғлиқ бўлмаган мажбуриятлар миқдорининг камайиши.

*бажариш мажбурияти* - харидор билан шартномада харидорга етказадиган ваъда:

ажралиб турадиган маҳсулот ёки хизмат (ёки товарлар ёки хизматлар тўплами);

бир-биридан фарқ қиладиган товарлар ёки хизматлар, улар бир хил ва мижозга худди шу тарзда берилади.

*Тушум*- ташкилотнинг одатдаги фаолиятида вужудга келадиган даромад.

*Савдо нархи (маҳсулот ёки хизмат)* -ташкилот ваъда қилинган маҳсулот ёки хизматни харидорга индивидуал равишда сотадиган нарх.

*битим нархи (шартнома учун) харидор билан)* -ташкилот учинчи шахслар номидан олинган суммалар бундан мустасно, ваъда қилинган товарлар ёки хизматларни харидорга топшириш эвазига ҳуқуқ олишни кутади.

Илова -Б

*МҲХС (IFRS) 15 «Шартномалар буйича харидорлардан тушум» стандарти асосида бошқа стандартларга тегишли ҳаволаларнинг ўзгариши*

<table>
<tr><th>Мавжуд ҳавола</th><th>Таркиб ичидаги</th><th>Ўзгарган бандлар</th><th>Ўзгарган хавола</th></tr>
<tr><td rowspan="4">MXXC (IAS) 18 «Тушум»</td><td>MXXC (IFRS) 4</td><td>(a) и (c), B18(h) банди</td><td rowspan="5">MXXC (IFRS) 15 «Шартномалар буйича харидорлардан тушум»</td></tr>
<tr><td>MXXC (IFRS) 16</td><td>68A банди</td></tr>
<tr><td>MXXC (IFRS) 39</td><td>AG2 банди</td></tr>
<tr><td>MXXC (IFRS) 40</td><td>3(b) банди</td></tr>
<tr><td>MXXC (IAS) 11 "Курилиш ишларига шартномалар</td><td>Изохлаб бериш (SIC) 32</td><td>6 банди</td></tr>
</table>

*Модификациялашган шартномага оид амалий вазиятлар:*

*1-амалий вазият:* Берилган: 2018 йил 1 январда “AAA” компанияси буюртмачининг ер участкасида бино қуриш учун икки йиллик шартнома тузди. “AAA” компания ушбу шартномани бажариш бўйича ягона мажбурият

эканлигини аниқлади. Буюртмачи қурилаётган бино устидан назоратни амалга оширади, чунки ер унинг эгалигида. Келишувга кў'ра, битим нархи 1 000 000$, шартнома бўйича “ААА” компаниянинг кутилган харажатлари 700,000$ ни ташкил этади, мос равишда кутилган фойда (30%) $ 300,000 ни ташкил қилади.

Лойиҳани тугатиш даражаси сарф қилинган харажатларнинг фоизига қараб белгиланади.

Биринчи йилнинг охирига келиб “ААА” компания қурилишнинг тугалланиш даражасини аниқлади - 60% (ўша вақтдаги умумий харажатлар 700,000$ га тенг бўлган 420,000 $харажатлар).

Иккинчи йилнинг биринчи чораги бошида томонлар биринчи қаватнинг тартибини яхшилаш мақсадида дастлабки шартномага ўзгартириш киритишга келишиб олдилар. Натижада шартнома нархи 150 минг$га, харажатэса 100 минг$га ошди.

*У ҳолда шартномани модификациялаш тўғрисида қандай хабар бериш керак?*

| *Амалий вазиятнинг ечими:* |
|---|
| *1) Қурилишнинг биринчи йилининг охирида, қурилиш шартномаси бўйича даромадни 1 000 000 х 60% = 600 000 $ миқдорида тан олиш керак. Харажат ушбу нуқтада сарф қилинган харажатлар суммасига тенг бўлади 420,000 $. 2018 йил 31 декабрда якунланган йил учун даромад 600.000 $, харажат- 420,000 $. Ялпи фойда - 180.000 $* |
| *2) “ААА” компания биринчи қаватнинг тартибини яхшилаш бўйича барча қўшимча ишлар ажралиб турадиган хизматлар эмаслигини аниқлади, лекин дастлабки ишлаш мажбуриятларининг бир қисмидир. Шунинг учун, 2019 йил бошидаги ўзгаришлар дастлабки шартноманинг бир қисми сифатида кўриб чиқилиши керак.* |
| *3) Битим нархи ҳам, бажарилиш даражаси ҳам кўриб чиқилади. Шартнома ўзгартирилганидан сўнг, шартномани бажариш даражаси 420* |

| |
|---|
| */ (700 + 100) = 52.5% ни ташкил қилади.* |
| *4) Шартнома бўйича даромад (1 000 000 + 150,000) х 52,5% = 603 750 $ ни ташкил этади.* |
| *5) 2019 йил бошига қуйидаги миқдордаги даромадга тузатиш киритиш керак: 603,250 - 600,000 = 3250 $* |

*2-амалий вазият:* (алоҳида шартнома). Берилган:“БББ” компания 120дона маҳсулотни сотиш бўйича“ССС” компанияси билан шартнома тузди. Сотиш олти ой ичида партияларда амалга оширилади. Назоратни харидорга топшириш бир вақтда амалга оширилади. Бир дона маҳсулотнинг нархи 100 $ни ташкил қилади. 70 та маҳсулот сотилгандан кейин шартнома ўзгартирилди - томонлар 30 дона қўшимча товарларни етказиб бериш тўғрисида келишиб олдилар. Шундай қилиб, жами, “БББ” компанияси 150 дона маҳсулотларни “ССС” компанияга етказиб беради. Шартнома ўзгартирилгандан кейин маҳсулот нархи 95 $ни ташкил этади, бу эса ушбу маҳсулотни ўзгартириш пайтидаги алоҳида нархига тенг.

*У ҳолда алоҳида шартнома бўйича даромад қандай тан олинади?*

| *Амалий вазиятнинг ечими:* |
|---|
| *1) МҲХС 15 асосан, товарлар бир-биридан ажралиб турадиган ва уларнинг нархи алоҳида сотиш нархларига тенг бўлганлиги сабабли, шартномани ўзгартириш дастлабки шартноманинг бажарилишига таъсир қилмайдиган алоҳида шартнома сифатида акс эттирилиши керак.* |
| *2) Биринчи шартнома бўйича даромад 12000 = 120 х $ 100 ни ташкил қилади, ушбу шартнома ўзгаргандан кейин ҳам давом эттирилмоқда.* |
| *3) Иккинчи шартнома бўйича даромадлар $ 2850 = 30 х $ 95 га тенг бўлади. Агар иккала шартнома ҳам амалда бўлса, унда кейинги 30 та маҳсулотни 100 доллар ёки 95 долларга сотишда даромад қандай нархда акс* |

| |
|---|
| *еттирилиши керак? Сиз аввал шартномани ёпишингиз керак, кейин иккинчи шартноманинг сотилишини акс эттиришингиз керак деб тахмин қилиш мантиқан тўғри келади. Аммо, молиявий ҳисобот рақамлари билан бироз "чалғитишни" истаганлар учун бўшлиқ мавжуд - бошқасида ишлашни бироз яхшилаш учун бир даврда камроқ даромад кўриш мумкин бўлади.* |

*3-амалий вазият:* Берилган: (шартнинг бошланиши модификациядан олдин 1-амалий вазиятга тўғри келади). “БББ” компанияси 120 дона маҳсулотини сотиш бўйича “ССС” компания билан шартнома тузди. Сотиш олти ой ичида партияларда амалга оширилади. Назоратни харидорга топшириш бир вақтда амалга оширилади. Бир дона молнинг нархи 100 долларни ташкил қилади. 70 та маҳсулот сотилгандан кейин шартнома ўзгартирилди - томонлар 30 дона қўшимча товарларни етказиб бериш тўғрисида келишиб олдилар. Шундай қилиб, жами, “БББ” компанияси 150 дона маҳсулотларини “ССС” компанияга етказиб беради. Шартнома ўзгартирилгандан кейин жиҳознинг нархи 80 АҚШ долларини ташкил этади, бу 95 АҚШ долларини ўзгартириш пайтида ушбу маҳсулотнинг алоҳида нархидан паст бўлади.

*У ҳолда янги шартнома бўйича даромад қандай тан олинади?*

| *Амалий вазиятнинг ечими:* |
|---|
| *1) Қўшимча бирликларнинг нархи 80 АҚШ долларини ташкил этганда ушбу маҳсулотнинг алоҳида нархи бўлмаганлиги сабабли, дастлабки шартнома бекор қилинади ва янги шартнома тузилади.* |
| *2) Янги шартнома бўйича даромадлар қуйидагича бўлади: 50 x $ 100 = 5000 АҚШ доллари (50 дона асл шартнома бўйича етказиб берилмаган) 30 x $ 80 = 2400 АҚШ доллари (янги шартнома бо'йича 30 та қо'шимча маҳсулот) Янги келишув бўйича умумий даромад 7,4 минг долларни ташкил этади* |
| *3) Янги шартнома бўйича товарлар бирлигининг нархи $ 7,400 / 80 = $* |

*92,5 га тенг бўлади. Товарларни ҳар бир сотишда (бошқарувни топшириш) ушбу бирлик нархига қараб даромадни тан олиш керак.*

*4-амалий вазият:*Берилган: “ТТТ” компанияси 2014 йил 1 декабрда харидор билан буюртмачининг хонасида полиграфия ускуналарини қуриш учун шартнома имзолади. Шартнома учун тўанадиган маблаг '1 500 000 долларни ташкил этади. Агар ускуна 24 ой ичида ишлашга тайёр бўлса, 100000 АҚШ доллари миқдорида мукофот тўланади. Шартномани имзолаш пайтида “ТТТ” компания ваъда қилинган шартнома хизматлари фақат битта мажбуриятни бажариш эканлигини тўғри аниқлади.

“ТТТ” компания унинг харажатлари 800 минг долларни ташкил этишини кутмоқда. Ускуналар қурилишига “ТТТ” компанияга омиллар таъсир кўрсатганлиги сабабли (асосан таркибий қисмларни ў'з вақтида етказиб бериш), бонус тўлови шартнома бўйича кутилган тўловларга киритилмаган. 2018 йил 30ноябрда (шартнома имзоланганидан бир йил ўтгач) “ТТТ” компания сарф-харажатлар миқдоридан келиб чиқиб, ишларнинг бажарилиш даражаси (бажариш мажбуриятлари) 65% эканлигини аниқлади.

2019 йил 4 декабрда шартнома ўзгартирилди, натижада қатъий қоплаш амалга оширилди ва лойиҳанинг кутилаётган харажатлари мос равишда 110,000 ва 60,000 долларга ошди. Бундан ташқари, “ТТТ” компания бонус мукофотини талаб қилиши мумкин бўлган муддат олти ойга оширилди. “ТТТ” компанияси раҳбарияти шартнома ҳанузгача ягона ижро мажбуриятидир ва бонус олиниши мумкин деган хулосага келди. “ТТТ” компаниянинг ҳисобот санаси 30ноябр.

*Ушбу операция МҲХС 15га мувофиқ қандай акс эттирилиши керак?*

| *Амалий вазиятнинг ечими:* |
|---|
| *1) Шартномани имзолаш пайтида "ТТТ" компания бонусни (тўловнинг ўгарувчан қисми) шартноманинг нархидан чиқариб ташлаши керак, чунки ноаниқлик ҳал қилинган тақдирда бонус қайтариб берилмаслиги керак. Шундай қилиб, шартномадан кутилаётган даромад 1500 000 долларга тенг бўлади.* |
| *2) 2019 йил 30 ноябр қуйидаги баёнотларда ўз аксини топади: Даромад - 975,000 (1,500,000 x 65%) харажат 520,000 (800,000 x 65%) Ялпи фойда 455,000 (700,000 x 65%)* |
| *3) 2019 йил 4 декабрда шартномага киритилган ўзгартириш дастлабки шартноманинг бир қисми сифатида кўриб чиқилади, чунки шартнома бўйича қўшимча хизматлар ажралиб турмайди, лекин бир хил бажариш мажбуриятини англатади.* |
| *4) Шартнома бўйича кутилаётган умумий қопланиш миқдори 1,500,000 + 110,000 + 100,000 (бонус) = 1,710,000. Бонус тўлов миқдорига қўшилиши мумкин, чунки шартномани ўзгартиргандан сўнг копания уни қайтариб бермаслик кераклигига ишонч ҳосил қилди.* |
| *5) Лойиҳани тугатиш даражаси ўзгарди: 520,000 / (800,000 + 60,000) = 60.5% (харажатларнинг кутилганга нисбати, ресурс усули)* |
| *6) Даромадни тўғрлаш 1,710,000 x 60.5% бўлади* - 975,000 = 59.550 |
| *7) Шартномага ўзгартиришлар киритиш санасидан кейин (30 ноябр) амалга оширилганлиги сабабли, ушбу даромад кейинги даврда тан олинади (тартибга солинмайдиган ҳодиса)* |

## Такрорлаш учун саволлар

1. Одатдаги фаолиятдан олинадиган даромадга таъриф беринг?
2. Даромадни ҳисобга олишдаги асосий масала нимадан иборат?
3. Фоизлар деганда нимани тушунасиз?
4. Роялти деганда нимани тушунасиз?
5. Даромадлар қандай баҳоланади?
6. Товарларни сотиш қандай ҳисобга олинади?
7. Одатдаги фаолиятдан олинган даромадлар қайси ҳисоботда акс эттирилади?
8. Ҳизматларни кўрсатиш қандай ҳисобга олинади?
9. Амортизация ва қадрсизланиш моҳияти нимадан иборат?
10. Модификациялашган шартнома деганда нимани тушунасиз?

## Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест саволлари

**1. Ялпи даромад (махсулот сотишдан тушум) қандай аниқланади.**

A) Сотишдан тушум ва танарх

B) Таннарх ва давр харажатлари

C) Сотишдан тушум ва молиявий харажат

D) Молиявий харажат ва таннарх

**2. Компания 500,000 сўмлик солиқлар тўлагунча бўлган фойдани кўрсатди. Солиқ ставкаси 30% эди ва фоизлар кўринишидаги харажатлар йилига 125,000 сўмни ташкил қилган эди. Фоизларни қоплаш коффициенти қуйидагини ташкил қилади:**

A) 3,6

B) 4,0

C) 5,0

D) 6,7

3. **Молиявий ҳисоботнинг қайси элементи дивидендни ҳисоблаш имкониятини беради**

A) актив

B) мажбурият

C) даромад

D) фойда

4. **Инглиз тилида “Closingentries” сўзи қайси счётга нисбатан қўлланилган.**

A) актив

B) пассив

C) транзит

D) балансдан ташқари

5. **Қайси миллий стандартда даромадларга тўлиқ таъриф берилган.**

A) БХМС-1

B) БХМС-2

C) БХМС-3

D) БХМС-00

6. **Компания экспорт бўйича махсулотларини сотиш учун шартнома тузаётганда таржимонлар учун харажатларни амалга оширди Бу қайси тамойилга хос бўлади. Сотиш**

A) ҳисоблаш

B) даромад ва харажатлар мослиги

C) консерватизим

D) Эхтиёткорлик ғояси

7. **Ўз вақтида олинмаган иш ҳақи депонентга ўтказилгандан сўнг, қачон ва қайси счётдан ҳисобдан чиқарилади.**

A) 1 йил, 9500

B) 2 йил 9600

C) 3 йил 9300

D) 4 йил 9900

**8. Ксерокс 600 минг сўмга сотилган. Сотилгандан сўнг бир йилга хизмат кўрсатиш эса 120 минг сўга тенг. Проводкани аниқланг**

A) Дт 5110 Кт 9020 600

B) Дт 5110 – 600 Кт 9020-420, 6230-120

C) Дт 4010 – 600 Кт 9020-420, 6230-120

D) Дт 9210 – 600 Кт 6230-420, 9020-120

**9. Тақсимланмаган фойда қайси формулада тўғри ифодаланган.**

A) ТФ = фойда+зарар

B) ТФ = фойда - дивиденд

C) ТФ = даромад - харажат

D) ТФ = даромад – зарар

**9. Earnings before interestand taxes (EBIT) – бу ибора фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботнинг қайси сатрига нисбатан қўлланилади.**

A) 100 сатр

B) 200 -сатр

C) 240-сатр

D) 270-сатр

**11. Актив шартнома бу....**

A) ташкилот харидорга берилган товар ёки хизматлар евазига қоплаш ҳуқуқига эга, агар бу ҳуқуқ ма'лум вақтдан бошқа нарсага боғлиқ бўлса

B) ташкилотнинг товарлар ёки хизматларни харидорга қайтариши сотиб олувчидан ташкилотга бериш мажбурияти

C) қайтарилиш эвазига ташкилотнинг одатдаги фаолияти натижасида товарлар ёки хизматларни қабул қилиш учун ташкилот билан шартнома тузган томон

D) ҳисобот даврида иқтисодий фойда даромадлар шаклида ёки активлар сифатининг яхшиланиши ёки капиталнинг ўсишига олиб келадиган ва капитал иштирокчиларининг бадаллари билан боғлиқ бўлмаган мажбуриятлар миқдорининг камайиши

**12. Шартнома мажбурияти бу...**

A) ташкилот харидорга берилган товар ёки хизматлар евазига қоплаш ҳуқуқига эга, агар бу ҳуқуқ ма'лум вақтдан бошқа нарсага боғлиқ бўлса

B) ташкилотнинг товарлар ёки хизматларни харидорга қайтариши сотиб олувчидан ташкилотга бериш мажбурияти

C) қайтарилиш эвазига ташкилотнинг одатдаги фаолияти натижасида товарлар ёки хизматларни қабул қилиш учун ташкилот билан шартнома тузган томон

D) ҳисобот даврида иқтисодий фойда даромадлар шаклида ёки активлар сифатининг яхшиланиши ёки капиталнинг ўсишига олиб келадиган ва капитал иштирокчиларининг бадаллари билан боғлиқ бўлмаган мажбуриятлар миқдорининг камайиши

**13. Даромадлар бу....**

A) ташкилот харидорга берилган товар ёки хизматлар евазига қоплаш ҳуқуқига эга, агар бу ҳуқуқ маълум вақтдан бошқа нарсага боғлиқ бўлса (масалан, келажакда муайян мажбуриятларни бажарувчи ташкилот)

B) ташкилотнинг товарлар ёки хизматларни харидорга қайтариши сотиб олувчидан ташкилотга бериш мажбурияти

C) қайтарилиш эвазига ташкилотнинг одатдаги фаолияти натижасида товарлар ёки хизматларни қабул қилиш учун ташкилот билан шартнома тузган томон

D) ҳисобот даврида иқтисодий фойда даромадлар шаклида ёки активлар сифатининг яхшиланиши ёки капиталнинг ўсишига олиб келадиган ва капитал иштирокчиларининг бадаллари билан боғлиқ бўлмаган мажбуриятлар миқдорининг камайиши

**14. Харидор бу...**

A) ташкилот харидорга берилган товар ёки хизматлар евазига қоплаш ҳуқуқига эга, агар бу ҳуқуқ ма'лум вақтдан бошқа нарсага боғлиқ бўлса

B) ташкилотнинг товарлар ёки хизматларни харидорга қайтариши сотиб олувчидан ташкилотга бериш мажбурияти

C) қайтарилиш эвазига ташкилотнинг одатдаги фаолияти натижасида товарлар ёки хизматларни қабул қилиш учун ташкилот билан шартнома тузган томон

D) ҳисобот даврида иқтисодий фойда даромадлар шаклида ёки активлар сифатининг яхшиланиши ёки капиталнинг ўсишига олиб келадиган ва капитал иштирокчиларининг бадаллари билан боғлиқ бўлмаган мажбуриятлар миқдорининг камайиши

# VIII БОБ. ЖАМЛАНГАН (КОНСОЛИДАЦИЯЛАШГАН) ВА АЛОҲИДА МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТЛАР

## 8.1. Жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботлар (МҲХС 10) стандартнинг мақсади ва қўллаш доираси

Молиявий ҳисобот халқаро стандартлари Қўмитаси (Фонди) томонидан ишлаб чиқилган «Жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботлар» (МҲХС 10) номли стандарт 2013 йилнинг 1 январидан ёки ундан сўнг бошланадиган йиллик даврлар учун қўлланилади. Қуйида мазкур стандартнинг мақсади ва унинг қўллаш доираси ҳамда унда келтирилган қоидалар ҳақида стандартда келтирилган маълумотлар асосида қуйида тўхталиб ўтилади.

*Стандартнинг мақсади*

Ушбу стандартнинг мақсади тадбиркорлик субъекти бир ёки бир нечта бошқа тадбиркорлик субъектларини назорат қилган ҳолларда жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш принципларини белгилашдан иборат.

Мақсадга эришиш

Ушбу стандарт мақсадга эришиш учун:

бир ёки бир нечта бошқа тадбиркорлик субъектлари (*шуъба тадбиркорлик субъектлари*)ни назорат қилувчи тадбиркорлик субъекти (*бош ташкилот*) жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботлар тақдим этишини талаб қилади;

*назорат қилиш* принципини таърифлайди ва назорат қилишни жамлаш (консолидациялаш) учун асос сифатида белгилайди;

инвестор инвестициялар объектини назорат қилаётгани ёки қилмаётгани ва, бинобарин, инвестициялар объектини жамлаш (консолидациялаш)ни амалга ошириши ёки амалга оширмаслиги лозимлигини аниқлаш учун назорат қилиш принципини қандай қўллашни кўрсатади;

жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларни тайёрлаш мақсадида бухгалтерия ҳисобига қўйиладиган талабларни белгилайди; ва

инвестицион тадбиркорлик субъекти тушунчасига таъриф беради ва инвестицион тадбиркорлик субъектининг муайян шуъба тадбиркорлик субъектларини жамлаш (консолидациялаш)га нисбатан истисно ҳолатни белгилайди.

Ушбу стандартдабизнес бирлашувлари бухгалтерия ҳисобига қўйиладиган талаблар ва бизнес бирлаштирилганда амалга ошириладиган жамлаш (консолидациялаш), шу жумладан бунда юзага келадиган гудвилга уларнинг таъсири кўриб чиқилмайди (МҲХС 3 «*Бизнес бирлашувлари»*га қаранг).

*Қўллаш доираси*

Бош ташкилот ҳисобланган тадбиркорлик субъекти жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботлар тақдим этиши лозим. Ушбу стандарт қуйида тавсифланган ҳоллардан ташқари барча тадбиркорлик субъектларига татбиқ этилади:

бош ташкилот, агар у қуйидаги шартларнинг барчасини қаноатлантирса, жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботлар тақдим этиши лозим эмас:

*бош ташкилотнинг ўзи бошқа тадбиркорлик субъектига тўлиқ ёки қисман қарам бўлган шуъба тадбиркорлик субъекти ҳисобланади ва унинг бошқа мулкдорлари, шу жумладан бошқа ҳолларда овоз бериш ҳуқуқига эга бўлмаган мулкдорлар бош ташкилот жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботлар тақдим этмаслиги тўғрисида хабардор қилинган ва бунга қарши эътироз билдирмаган;*

*бош ташкилотнинг қарз ва улушли инструментлари очиқ бозорда (ички ёки хорижий фонд биржасида ёки биржадан ташқари бозор, шу жумладан маҳаллий ва минтақавий бозорларда) айланмайди;*

*бош ташкилот ҳар қандай турдаги инструментларни очиқ бозорга чиқариш мақсадида ўз молиявий ҳисоботларини қимматли қоғозлар бўйича*

*комиссия ёки бошқа тартибга солувчи органга тақдим этмаган ва тақдим этиш жараёнида ҳам эмас;*

*мазкур бош ташкилотнинг пировард ёки ҳар қандай оралиқ бош ташкилоти МҲХСга мувофиқ тайёрланган ва фойдаланиш учун очиқ бўлган жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларни тақдим этади.*

меҳнат фаолиятини тамомлагандан сўнг тўланадиган мукофотлар режалари ёки БҲХС 19 «*Ходимларнинг даромадлари*» татбиқ этиладиган бошқа узоқ муддатли нафақалар тизимлари.

инвестицион тадбиркорлик субъекти, агар ушбу стандартнинг 31-бандига биноан у ўз шуъба тадбиркорлик субъектларини ҳаққоний қийматидаги ўзгаришлар фойда ёки зарарда ҳисобга олинадиган инвестициялар сифатидабаҳолаши лозим бўлса, жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботлар тақдим этиши шарт эмас.

*Назорат*

Инвестор ўзининг бирон-бир тадбиркорлик субъекти(инвестициялар объекти)да иштирокихусусиятидан қатъи назар, у инвестициялар объекти устидан назоратга эга ёки эга эмаслигини баҳолаб, ўзи бош ташкилот ҳисобланиши ёки ҳисобланмаслигини аниқлаши лозим.

Инвестор, агар у инвестициялар объектида иштирок этишдан ўзгарувчан даромадлар олиш биланбоғлиқ рискларга йўлиққан ёки бундай даромадни олиш ҳуқуқига эга, шунингдек инвестициялиаробъектига нисбатан ўз ваколатларини амалга ошириш орқали даромадга таъсир кўрсатишимкониятига эга бўлса, инвестициялар объекти устидан назоратга эга бўлади.

Шундай қилиб, инвестор фақат қуйидаги ҳолларда инвестициялар объекти устидан назоратга эгабўлади:

инвестициялар объектига нисбатан ваколатларга эга бўлса;

объектда иштирок этишдан ўзгарувчан даромадлар олиш билан боғлиқ рискларга йўлиққан ёкибундай даромадни олиш ҳуқуқига эга бўлса;

инвесторнинг даромадлари микдорига таъсир кўрсатиш мақсадида инвестициялар объектиганисбатан ўз ваколатларини амалга ошириш имкониятига эга бўлса.

Инвестор ўзи инвестициялар объекти устидан назоратга эга ёки эга эмаслигини баҳолашда барча фактлар вавазиятларни кўриб чиқиши лозим. Инвестор, агар фактлар ва вазиятлар7-бандда санаб чиқилган назоратнингуч элементидан бири ёки бир нечтаси ўзгарганига ишора қилаётган бўлса, ўзи инвестициялар объекти устиданназоратга эга ёки эга эмаслигини қайта баҳолаши лозим.

Инвестициялар объекти, агар аҳамиятли фаолиятга раҳбарлик қилиш учун биргаликдаги ҳаракатлар талабэтилаётган бўлса, икки ёки ундан ортиқ инвесторларнинг биргаликдаги назорати остида бўлади. Бундайҳолларда инвесторлардан бирортаси ҳам инвестициялар объекти устидан индивидуал назоратга эга бўлмайди, чунки инвесторлардан бирортаси ҳам қолган инвесторлар билан ўзаро алоқа қилмасдан фаолиятнибошқариши мумкин эмас. Ҳар бир инвестор инвестициялар объектида ўз иштирокчи сифатидаги улушиниҳисоб юритишда тегишли МҲХСда, хусусан МҲХС11 «Биргаликдаги фаолият бўйича келишув», БҲХС28 «Қарам тадбиркорлик субъектларига ва қўшма корхоналарга инвестициялар» ёки МҲХС9 «Молиявийинструментлар»да белгиланган тартибда акс эттиради.

*Ваколатлар*

Инвестор, агар унда ҳозир аҳамиятга молик фаолиятни, яъни инвестициялар объектининг даромадигааҳамиятли таъсир кўрсатадиган фаолиятни бошқариш имкониятини берадиган мавжуд ҳуқуқлар бўлса, инвестициялар объектига нисбатан ваколатларга эга бўлади.

Ваколатлар ҳуқуқлар натижасида юзага келади. Айрим ҳолларда ваколатларни баҳолаш қийинчиликтуғдирмайди, масалан, инвестициялар объектига нисбатан ваколатлар улушли инструментлар, хусусанакциялар яратадиган овоз бериш ҳуқуқларининг бевосита маҳсули ҳисобланса ва ваколатларни баҳолаш фақаттегишли акциялар пакети билан боғлиқ овоз

бериш ҳуқуқларини кўриб чиқиш йўли билан амалга оширилишимумкин. Бошқа ҳолларда баҳолаш бу қийинроқ бўлади ва бир нечта омилларни кўриб чиқишни талаб қилишимумкин(масалан, ваколатлар бир ёки бир нечта шартнома бўйича келишувлар маҳсули бўлса).

Ҳозирги вақтда аҳамиятга молик фаолиятни бошқариш имкониятига эга бўлган инвестор, ҳатто унинграҳбарликни амалга ошириш ҳуқуқлари ҳали амалга оширилган бўлмаса ҳам, ваколатларга эга бўлади.

Инвестор аҳамиятга молик фаолиятни бошқарганини тасдиқловчи далиллар унинг ваколатларга эга ёки эгаэмаслигини аниқлашда фойдали бўлиши мумкин, бироқ бундай далиллар ўз-ўзича инвестор инвестицияларобъектига нисбатан ваколатларга эга ёки эга эмаслигини аниқлашда ҳал қилувчи омил ҳисобланмайди.

Агар икки ёки ундан ортиқ инвесторлар уларга турли хил аҳамиятга молик фаолиятни бир томонламатартибда бошқариш имкониятини берадиган мавжуд ҳуқуқларга эга бўлса, ҳозирги вақтда инвестицияларобъектига айниқса аҳамиятли таъсир кўрсатаётган фаолиятни бошқариш имкониятига эга бўлган инвесторинвестициялар объектига нисбатан ваколатларга эга бўлади.

Инвестор, ҳатто бошқа тадбиркорлик субъектлари уларга ҳозир аҳамиятга молик фаолиятни бошқаришдаиштирок этиш имкониятини берадиган мавжуд ҳуқуқларга эга бўлса ҳам, инвестициялар объектига нисбатанваколатларга эга бўлиши мумкин, масалан, агар бошқа тадбиркорлик субъекти объектга аҳамиятли таъсиркўрсатиш имкониятига эга бўлса. Бироқ фақат ҳимоя ҳуқуқларигагина эга бўлган инвесторда инвестициялар

объектига нисбатан ваколатлар мавжуд бўлмайди(Б26-Б28 бандларига қаранг) ва, бинобарин, бундайинвестор инвестициялар объектини назорат қилмайди.

*Даромад*

Инвестор, агар у инвестициялар объектида иштирок этишдан оладиган даромад инвестициялар объектинингфаолият кўрсаткичларига қараб фарқ

қилиши мумкин бўлса, инвестициялар объектида иштирок этишданўзгарувчан даромад олиш билан боғлиқ рискларга йўлиқади ёки бундай даромадни олиш ҳуқуқига эга бўлади.

Инвесторнинг даромадлари фақат мусбат, фақат манфий ёки ҳам мусбат, ҳам манфий бўлиши мумкин.

Инвестициялар объектини фақат бир инвестор назорат қилиши мумкинлигига қарамай, инвестицияларобъектининг даромадларида бир нечта томон иштирок этиши мумкин. Масалан, назорат кучига эга бўлмаганулушларни сақловчилар инвестициялар объектининг даромадлари ёки уларни тақсимлашда иштирокэтишлари мумкин.

## 8.2. Ҳисоб юритишга қўйиладиган талаблар ва назоратни баҳолаш

Алоҳида молиявий ҳисоботлар барча ўринли МҲХСларга мувофиқ тайёрланиши лозим, бундан 10-бандда келтирилган ҳолат мустасно.

Қачонки тадбиркорлик субъекти алоҳида молиявий ҳисоботларни тайёрласа, у шуъба тадбиркорлик субъектлари, қўшма корхоналар ва қарам тадбиркорлик субъектларидаги инвестицияларни:

таннархи бўйича ёки

МҲХС 9 га мувофиқ ҳисобга олиши лозим.

Тадбиркорлик субъекти инвестицияларнинг ҳар бир тоифасини бир хил ҳисобга олиши лозим. Таннарх бўйича ҳисобга олинган инвестициялар МҲХС 5 “*Сотиш учун мўлжалланган узоқ муддатли активлар ва давом эттирилмайдиган фаолиятлар*” га мувофиқ ҳисобга олиниши лозим, қачонки улар сотиш учун мўлжалланган сифатида таснифланса (ёки сотишга мўлжалланган сифатида таснифланган балансдан чиқариш гуруҳига киритилса). МҲХС 9 га мувофиқ ҳисобга олинган инвестицияларнинг баҳоланиши бундай ҳолатларда ўзгармайди.

Агарда тадбиркорлик субъекти, БҲХС 28 (2011 йилда ўзгартирилган) нинг 18-бандига мувофиқ, қарам тадбиркорлик субъектларидаги ёки қўшма корхоналардаги ўзининг инвестцияларини МҲХС 9 га мувофиқ ҳаққоний

қийматидаги ўзгаришлар фойда ёки зарарда ҳисобга олинадиган инвестициялар сифатида акс эттиришни танласа, у ушбу инвестицияларни ўзининг алоҳида молиявий ҳисоботларида ҳам айнан шу тарзда ҳисобга олиши лозим.

Агарда бош ташкилотдан, МҲХС 10 нинг 31-бандига мувофиқ, шуъба тадбиркорлик субъектидаги инвестициясини МҲХС 9 га мувофиқ ҳаққоний қийматидаги ўзгаришлар фойда ёки зарарда ҳисобга олинадиган инвестициялар сифатида акс эттириш талаб этилса, бундай бош ташкилоти шуъба тадбиркорлик субъектидаги инвестициясини ўзининг алоҳида молиявий ҳисоботларида ҳам айнан шу тарзда ҳисобга олиши лозим.

Қачонки бош ташкилотининг инвестицион тадбиркорлик субъекти мақоми тухтатилса, ёки у инвестицион тадбиркорлик субъектига ўзгартирилса, бундай ўзгариш мақомдаги ўзгариш содир бўлган санадан бошлаб қуйидагича ҳисобга олиниши лозим:

қачонки бош ташкилотнинг инвестицион тадбиркорлик субъекти мақоми тухтатилса, 10-бандга мувофиқ бош ташкилот:

шуъба тадбиркорлик субъектидаги инвестицияни таннарх бўйича ҳисобга олиши лозим. Мақом ўзгариш санасидаги шуъба тадбиркорлик субъектининг ҳаққоний қиймати ушбу санадаги таннарх сифатида олиниши лозим; ёки

шуъба тадбиркорлик субъектидаги инвестицияни МҲХС 9 га мувофиқ ҳисобга олишни давом эттириши лозим.

қачонки тадбиркорлик субъекти инвестицион тадбиркорлик субъектига ўзгартирилса, у шуъба тадбиркорлик субъектидаги инвестицияни МҲХС 9 га мувофиқ ҳаққоний қийматидаги ўзгаришлар фойда ёки зарарда ҳисобга олинадиган инвестиция сифатида ҳисобга олиши лозим. Шуъба тадбиркорлик субъектининг олдинги баланс қиймати билан инвестор мақомидаги ўзгариш санасидаги унинг ҳаққоний қиймати ўртасидаги фарқ фойда ёки зарар таркибида фойда ёки зарар сифатида тан олиниши лозим. Ушбу шуъба тадбиркорлик субъектларига нисбатан бошқа умумлашган

даромадда олдин тан олинган ҳар қандай ҳаққоний қиймат тўғриланишининг йиғилган миқдори худдики инвестицион тадбиркорлик субъекти мақомдаги ўзгариш санасида ушбу шуъба тадбиркорлик субъектларини ҳисобдан чиқаргандек ҳисобга олинади.

Тадбиркорлик субъекти шуъба тадбиркорлик субъектидан, қўшма корхонадан ёки қарам тадбиркорлик субъектидан оладиган дивидендини ўзининг алоҳида молиявий ҳисоботларидаги фойда ёки зарарда тан олиши лозим, қачонки унинг дивиденд олиш ҳуқуқи юзага келса.

Қачонки бош ташкилот ўз гуруҳини тузилишини ўзининг бош ташкилоти сифатида янги тадбиркорлик субъектини ташкил этиш орқали қуйидаги мезонларга жавоб берадиган тарзда қайта ташкил этса:

янги бош ташкилот дастлабки бош ташкилотнинг мавжуд улушли инструментлари эвазига улушли инструментларни эмиссия қилиш орқали дастлабки бош ташкилот устидан назоратга эга бўлса;

янги гуруҳнинг ва дастлабки гуруҳнинг активлари ва мажбуриятлари бевосита қайта ташкил этишдан олдин ва кейин бир хил бўлса;

қайта ташкил этишдан олдинги дастлабки бош ташкилотнинг мулкдорлари бевосита қайта ташкил этишдан олдин ва кейин дастлабки гуруҳнинг ва янги гуруҳнинг соф акивларида бир хил мутлақ ва нисбий улушларга эга бўлса,

ҳамда янги бош ташкилот ўзининг алоҳида молиявий ҳисоботларида дастлабки бош ташкилотдаги ўзининг инвестициясини 10(а)-бандга мувофиқ ҳисобга олса, янги тадбиркорлик субъекти таннархни қайта ташкил этиш санасида дастлабки бош ташкилотнинг алоҳида молиявий ҳисоботларида акс эттирилган капитал моддаларидаги ўз улушининг баланс қийматида баҳолаши лозим.

Шунингдек, бош ташкилот бўлмаган тадбиркорлик субъекти ўзининг бош ташкилоти сифатида янги тадбиркорлик субъектини 13-банддаги мезонларни қаноатлантирадиган тарзда ташкил этиши мумкин. 13-банддаги талаблар бундай қайта ташкил этишларга нисбатан тенг тарзда қўлланилади.

Бундай ҳолатларда, «дастлабки бош ташкилот» ва «дастлабки гуруҳ» дейилганданда «дастлабки тадбиркорлик субъекти» тушунилади.

Бош ташкилот ўхшаш операциялар ҳамда ўхшаш вазиятлардаги бошқа ҳодисалар учун ягона ҳисоб сиёсати ёрдамида жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларни тайёрлаши лозим.

Инвестициялар объектини жамлаш (консолидациялаш) инвестор инвестициялар объекти устидан назоратни қўлга киритган пайтдан бошланади ва инвестор инвестициялар объекти устидан назоратни йўқотган пайтда тугалланади.

*Назорат кучига эга бўлмаган улушлар*

Бош ташкилот молиявий ҳолат тўғрисидаги жамланган (консолидациялашган) ҳисоботда капитал таркибидаги назорат кучига эга бўлмаган улушларни бош ташкилот мулкдорларининг капиталидан алоҳида ифодалаши лозим.

Бош ташкилотнинг шуъба тадбиркорлик объектида иштирокчи сифатидаги улушида юз берган, бош ташкилот шуъба тадбиркорлик объекти устидан назоратни йўқотишига олиб кемайдиган ўзгаришлар капитал билан операциялар (яъни мулкдорлар билан операциялар) сифатида ҳисобга олинади.

*Назоратни йўқотиш*

Агар бош ташкилот шуъба тадбиркорлик субъекти устидан назоратни йўқотган бўлса, бош ташкилот:

собиқ шуъба тадбиркорлик субъектининг активлари ва мажбуриятларини молиявий ҳолат тўғрисидаги жамланган (консолидациялашган) ҳисоботда ҳисобдан чиқаради.

назорат йўқотилган санада собиқ шуъба тадбиркорлик субъектида қолган ҳар қандай инвестицияларнинг ҳаққоний қийматда тан олишни тўхтатади ва кейинчалик бундай инвестицияларни, шунингдек собиқ шуъба тадбиркорлик субъектидан ёки унинг фойдасига тўланиши лозим бўлган ҳар қандай суммаларни ҳисоб юритишда тегишли МҲХСда белгиланган

тартибда акс эттиради. Мазкур ҳаққоний қиймат молиявий активни МҲСС 9 га мувофиқ дастлабки тан олишда ҳаққоний қиймат ёки, зарур ҳолда, қарам тадбиркорлик субъекти ёки биргаликдаги фаолиятга инвестициялар таннархи сифатида баҳоланади.

назоратни йўқотиш билан боғлиқ бўлган, собиқ назорат пакетида ҳисобга олинадиган фойда ёки зарарни тан олади.

*Ташкилот инвестицион тадбиркорлик субъекти ҳисобланиши ёки ҳисобланмаслигини аниқлаш*

Бош ташкилот ўзи инвестицион тадбиркорлик субъекти ҳисобланиши ёки ҳисобланмаслигини аниқлаши лозим. Ташкилот, агар у қуйидаги белгиларга эга бўлса, инвестицион тадбиркорлик субъектиҳисобланади:

бир ёки ундан ортиқ инвесторларданмазкур инвесторга (мазкур инвесторларга) инвестицияларни бошқариш бўйича хизматлар кўрсатиш мақсадида маблағларни олса;

инвестор (инвесторлар) олдида ўз бизнесининг мақсади фақат капитал қийматининг ўсиши, инвестицион даромад олиш ёки ҳам капитал қийматининг ўсиши ва ҳам инвестицион даромад олиш учун маблағларни инвестициялаштиришдан иборат бўлиши мажбуриятини олган бўлса; ва

ўзининг деярли барча инвестициялари бўйича фаолияти натижаларини уларнинг ҳаққоний қиймати асосида баҳоласа ва аниқласа.

Ташкилот келтирилган таърифга ўзи мос келиши ёки мос келмаслигини баҳолашда у инвестицион тадбиркорлик субъектига хос бўлган қуйидаги белгиларга эга ёки эга эмаслигини ҳисобга олиши лозим:

унда биттадан ортиқ инвестициялар мавжуд;

у биттадан ортиқ инвесторга эга;

у ташкилотнинг ўзаро боғлиқ томонлари ҳисобланмайдиган инвесторларга эга;

у капиталда иштирокчи сифатида улушларга ёки бошқа шунга ўхшаш улушларга эга.

Ушбу белгилардан бирининг йўқлиги ташкилотга инвестицион тадбиркорлик субъекти сифатида берилган баҳони бекор қилмаслиги ҳам мумкин. Юқорида санаб ўтилган белгиларнинг барчасига эга бўлмаган инвестицион тадбиркорлик субъекти МҲХС 12 *«Бошқа тадбиркорлик субъектларида иштирок этиш тўғрисидаги маълумотларни очиб бериш»*нинг 9А бандига мувофиқ талаб этиладиган маълумотларни қўшимча равишда очиб беради.

Агар фактлар ва вазиятлар инвестицион тадбиркорлик субъектининг 27-бандда келтирилган таърифини ташкил этувчи уч элементдан бири ёки бир нечтаси ёинки инвестицион тадбиркорлик субъектининг 28-бандда кўрсатилган белгиларидан бири ёки бир нечтаси ўзгарганига ишора қилаётган бўлса, бош ташкилот ўзи инвестицион тадбиркорлик субъекти ҳисобланиши ёки ҳисобланмаслигини қайта таҳлил қилиши лозим.

Бош ташкилот, агар у ё инвестицион тадбиркорлик субъекти мақомини йўқотаётган, ё инвестицион тадбиркорлик субъектига айланаётган бўлса, ўз мақомининг ўзгаришини бундай ўзгариш юз берган санадан бошлаб ҳисобга олиши лозим (Б100–Б101 бандларига қаранг).

Инвестицион тадбиркорлик субъектилар: жамлаш (консолидациялаш) тўғрисидаги талабдан истисно ҳолатлар

Инвестицион тадбиркорлик субъекти ўзи бошқа ташкилот устидан назоратни қўлга киритганда **ўз шуъба тадбиркорлик субъектларини жамлаш (консолидациялаш)и ёки МҲХС 3 ни қўллаши лозим эмас. Бунинг ўрнига инвестицион тадбиркорлик субъекти шуъба тадбиркорлик субъектга инвестицияни МҲХС 9 га мувофиқ даромад ёки зарар орқали ҳаққоний қиймат бўйича баҳолаши лозим.**[4]

Агар инвестицион тадбиркорлик субъекти инвестицион тадбиркорлик субъектининг инвестицияларни амалга ошириш борасидаги фаолиятига

[4] МҲХС 10 *«Жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботлар»*нинг Б7 бандида шундай деб кўрсатилган: «Агар тадбиркорлик субъекти ушбу стандартни қўллаётган, бироқ ҳали МҲХС 9 ни қўлламаётган бўлса, ушбу стандартда МҲХС 9 га қилинган ҳавола БҲХС 39 *«Молиявий инструментлар: тан олиш ва баҳолаш»*га ҳавола сифатида қаралиши лозим».

тегишли бўлган хизматлар кўрсатадиган шуъба тадбиркорлик субъектга эга бўлса, у мазкур шуъба тадбиркорлик субъектни ушбу стандартларнинг 19–26-бандларига мувофиқ жамлаш (консолидациялаш)и ва бундай шуъба тадбиркорлик субъектларни эгаллашларга нисбатан МҲХС 3 талабларини қўллаши лозим.

Инвестицион тадбиркорлик субъектининг бош ташкилоти, агар бош ташкилотнинг ўзи ҳам инвестицион тадбиркорлик субъекти ҳисобланмаса, ўзи назорат қиладиган ташкилотларнинг барчасини, шу жумладан у ўзининг инвестицион тадбиркорлик субъекти ҳисобланадиган шуъба тадбиркорлик субъекти орқали назорат қиладиган ташкилотларни ҳам жамлаши (консолидациялаш) лозим.

*Жамлаш (консолидациялаш) амаллари*

Жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларда:

бош ташкилот активлари, мажбуриятлари, капитали, даромадлари, харажатлари ва пул маблағлари оқимлари моддаларини унинг шуъба тадбиркорлик субъектларининг шунга ўхшаш моддалари билан бирлаштириш амалга оширилади.

бош ташкилот шуъба тадбиркорлик субъектларининг ҳар бирига қилган инвестициялар баланс қиймати ва бош ташкилотнинг шуъба тадбиркорлик субъектларидан ҳар бирининг капиталидаги улушини ўзаро ҳисобга ўтказиш (ҳисобдан чиқариш) амалга оширилади (МҲХС 3 да ҳар қандай йўлдош гудвилл ҳисобини юритиш тартиби тушунтирилади).

гуруҳ доирасидаги активлар ва мажбуриятлар, тадбиркорлик субъектлари ўртасидаги операциялар билан боғлиқ капитал, даромад, харажатлар ва пул маблағлари оқимлари бутунлай ҳисобдан чиқарилади (гуруҳ доирасидаги операциялар натижасида юзага келадиган захиралар, асосий воситалар сингари активлар таркибида тан олинган фойда ёки зарарлар ҳисобдан бутунлай чиқарилади). Гуруҳ доирасидаги зарарлар қадрсизланишга ишора қилиши мумкин ва у жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларда тан олиниши лозим. БҲХС 12

«*Фойда солиқлари»*да гуруҳ доирасидаги операциялардан олинган фойда ва кўрилган зарарлар ҳисобдан чиқарилиши натижасида юзага келган вақтдаги фарқлар кўриб чиқилади.

*Ягона ҳисоб сиёсати*

Агар гуруҳ аъзоларидан бирортаси ўхшаш операциялар ёки ўхшаш вазиятлардаги ҳодисалар ҳисобини юритиш учун жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларда фойдаланадиган ҳисоб сиёсатидан фарқ қиладиган ҳисоб юритиш сиёсатини қўллаган бўлса, жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларни тайёрлашда гуруҳ ҳисоб сиёсатига мувофиқликни кафолатлаш учун гуруҳ аъзосининг молиявий ҳисоботларига тегишли тузатишлар киритилиши лозим.

*Баҳолаш*

Тадбиркорлик субъекти шуъба тадбиркорлик субъектининг даромадлари ва харажатларини жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларга тадбиркорлик субъекти шуъба тадбиркорлик субъекти устидан назоратни қўлга киритган пайтдан уни йўқотган пайтгача киритади. Шуъба тадбиркорлик субъектининг даромадлари ва харажатлари жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларда эгаллаш санасида тан олинган активлар ва мажбуриялар қийматлари асосида ҳисоблаб чиқилади. Масалан, умумлашган даромад тўғрисидаги жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботда эгаллаш санасидан кейин тан олинган амортизация харажатлари жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларда эгаллаш санасида тан олинган тегишли ампортизация қилинадиган активларнинг ҳаққоний қийматига асосланади.

*Потенциал овоз бериш ҳуқуқлари*

Потенциал овоз бериш ҳуқуқлари ёки бундай ҳуқуқларни ўз ичига олган бошқа ҳосила инструментлар мавжуд бўлган ҳолда, жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларни тайёрлашда бош ташкилот ҳисобига киритиладиган даромад ёки зарарлар нисбати, шунингдек капиталдаги ўзгаришлар фақат мавжуд бевосита иштирок этиш улушлари

асосида аниқланади ва потенциал овоз бериш ҳуқуқлари ва бошқа ҳосила инструментларнинг ижро этилиши ёки конвертация қилиниши эҳтимолини акс эттирмайди.

Айрим вазиятларда тадбиркорлик субъекти ҳозирги вақтда унга бевосита иштирок этиш улуши билан боғлиқ даромад олиш имконини бераётган операция натижасида олинган мавжуд бевосита иштирок этиш улушига эга бўлади. Бундай ҳолларда жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларни тайёрлашда бош ташкилот ҳисобига киритиладиган улуш ва назорат кучига эга бўлмаган улушлар ҳозирги вақтда тадбиркорлик субъектига даромад олиш имконини бераётган потенциал овоз бериш ҳуқуқлари ва бошқа ҳосила инструментларнинг ижро этилиши эҳтимолини ҳисобга олган ҳолда аниқланади.

МҲХС 9 жамланадиган (консолидациялашадиган) шуъба тадбиркорлик субъектларида иштирок этиш улушларига татбиқ этилмайди. Агар потенциал овоз бериш ҳуқуқларига эга инструментлар тадбиркорлик субъектига ҳозирги вақтда шуъба тадбиркорлик субъектида бевосита иштирок этиш улуши билан боғлиқ даромад олиш имконини бераётган бўлса, бундай инструментларга нисбатан МҲХС 9 талаблари қўлланилмайди. Бошқа барча ҳолларда шуъба тадбиркорлик субъектида потенциал овоз бериш ҳуқуқларига эга бўлган инструментлар ҳисоб юритишда МҲХС 9 га мувофиқ акс эттирилади.

### 8.3. Алохида молиявий ҳисоботларни тайёрлаш (БҲХС 27)

Ушбу Стандартнинг мақсади тадбиркорлик субъекти алоҳида молиявий ҳисоботларни тайёрлаётганпайтда шуъба тадбиркорлик субъектлари, қўшма корхоналар ва қарам тадбиркорликсубъектларидаги инвестицияларга нисбатан бухгалтерия ҳисоби ва маълумотларни очиб бериштталабларини белгилашдан иборатдир.

Ушбу Стандарт тадбиркорлик субъекти томонидан алоҳида молиявий ҳисоботлар тақдим этилишитанланганида, ёки ундан бундай ҳисоботларни

тақдим этиш миллий меъёрий ҳужжатларда талабэтилганда, шуъба тадбиркорлик субъектлари, қўшма корхоналар ва қарам тадбиркорликсубъектларидаги инвестицияларни ҳисобга олишда қўлланилади.

Стандарт қайси тадбиркорлик субъектлари томонидан алоҳида молиявий ҳисоботлартайёрланиши кераклигини белгиламайди. У тадбиркорлик субъекти томонидан Молиявийҳисоботнинг Халқаро Стандартларига мувофиқ алоҳида молиявий ҳисоботлари тайёрланаётганпайтда қўлланилади.

Ушбу стандартда қуйидаги белгиланган маънодаги атамалардан фойдаланилади:

Жамланган(консолидациялашган) молиявий ҳисоботлар- бу гуруҳнинг молиявий ҳисоботларибўлиб, унда бош ташкилот ва унинг шуъба тадбиркорлик субъектларининг активлари, мажбуриятлари, капитали, даромадлари, харажатлари ва пул оқимлари ягона иқтисодийфаолият юритувчи субъектга тегишли сифатида тақдим этилади.

Алоҳида молиявий ҳисоботлар- бу бош ташкилот(ёки шуъба тадбиркорлик субъектининазорат қиладиган инвестор) ёки шундай инвестиция объекти устидан биргаликдагиназоратга эга, ёки аҳамиятли таъсирга эга бўлган инвестор томонидан тақдим этиладиган

ҳисоботларки, бунда инвестиция объектидаги инвестициялар уларнинг таннархи бўйича ёкиМҲХС9 “Молиявий инструментлар» га мувофиқ ҳисобга олинади.

Қуйидаги атамалар МҲХС10 “Жамланган(консолидациялашган) молиявий ҳисоботлар»нинг А-иловасида, МҲХС11 “Биргаликдаги фаолият бўйича келишувлар” нинг А-иловасида ва БҲХС28 “Қарам тадбиркорлик субъектларидаги ва қўшма корхоналардаги инвестициялар» нинг3-бандидатаърифланган:

• қарам тадбиркорлик субъекти

• инвестиция объекти устидан назорат

• гуруҳ

• инвестицион тадбиркорлик субъекти

• биргаликдаги назорат

• қўшма корхона

• қўшма корхона мулкдори

• бош ташкилот

• аҳамиятли таъсир

• шуъба тадбиркорлик субъектии.

Алоҳида молиявий ҳисоботлар жамланган(консолидациялашган) молиявий ҳисоботларга қўшимчатарзда, ёки қарам тадбиркорлик субъектлари ёки қўшма корхоналардаги инвестициялар улушбўйича ҳисобга олиш усулда ҳисобга олинган молиявий ҳисоботларга қўшимча тарзда тақдимэтиладиган ҳисоботлардир, бунда8-8А бандларда белгиланган ҳолатлардан ташқари. Алоҳидамолиявий ҳисоботлар ушбу ҳисоботларга илова қилиниши, ёки улар билан бирга тақдим этилиши, талаб этилмайди.

Улуш бўйича ҳисобга олиш усули қўлланилган молиявий ҳисоботлар алоҳида молиявий ҳисоботларбўлиб ҳисобланмайди. Шунингдек, шуъба тадбиркорлик субъекти, қарам тадбиркорлик субъектиёки қўшма корхонадаги қўшма корхона мулкдори сифатида улушга эга бўлмаган тадбиркорликсубъектининг молиявий ҳисоботлари алоҳида молиявий ҳисоботлар бўлиб ҳисобланмайди.

МҲХС10 нинг тегтшлт бандига мувофиқ жамлашдан(консолидациялашдан) озод қилинган ёки БҲХС28 (2011 йилда ўзгартирилган) нинг17-бандига мувофиқ улуш бўйича ҳисобга олиш усулниқўллашдан озод қилинган тадбиркорлик субъекти алоҳида молиявий ҳисоботларни фақат ўзинингмолиявий ҳисоботлари сифатида тақдим этиши мумкин.

МҲХС10 нинг31-бандига мувофиқ, жорий давр ва тақдим этиладиган барча қиёсий даврлармобайнида, ўзининг барча шуъба тадбиркорлик субъектларини жамлашга(консолидациялашга) нисбатан истиснони қўллаши

талаб этилган инвестицион тадбиркорлик субъекти алоҳида молиявийҳисоботларни фақат ўзининг молиявий ҳисоботлари сифатида тақдим этади.

Алоҳида молиявий ҳисоботлар барча ўринли МҲХСларга мувофиқ тайёрланиши лозим, бундан10-бандда келтирилган ҳолат мустасно.

Қачонки тадбиркорлик субъекти алоҳида молиявий ҳисоботларни тайёрласа, у шуъбатадбиркорлик субъектлари, қўшма корхоналар ва қарам тадбиркорлик субъектларидагиинвестицияларни:

таннархи бўйича ёки МҲХС9 га мувофиқҳисобга олиши лозим.

Тадбиркорлик субъекти инвестицияларнинг ҳар бир тоифасини бир хил ҳисобга олиши лозим.

Таннарх бўйича ҳисобга олинган инвестициялар МҲХС5 “Сотиш учун мўлжалланган узоқмуддатли активлар ва давом эттирилмайдиган фаолиятлар” га мувофиқ ҳисобга олинишилозим, қачонки улар сотиш учун мўлжалланган сифатида таснифланса(ёки сотишгамўлжалланган сифатида таснифланган балансдан чиқариш гуруҳига киритилса). МҲХС9 гамувофиқ ҳисобга олинган инвестицияларнинг баҳоланиши бундай ҳолатларда ўзгармайди.

Агарда тадбиркорлик субъекти, БҲХС28 (2011 йилда ўзгартирилган) нинг18-бандига мувофиқ, қарам тадбиркорлик субъектларидаги ёки қўшма корхоналардаги ўзининг инвестцияларини МҲХС9 га мувофиқ ҳаққоний қийматидаги ўзгаришлар фойда ёки зарарда ҳисобга олинадиганинвестициялар сифатида акс эттиришни танласа, у ушбу инвестицияларни ўзининг алоҳидамолиявий ҳисоботларида ҳам айнан шу тарзда ҳисобга олиши лозим.

Агарда бош ташкилотдан, МҲХС10 нинг31-бандига мувофиқ, шуъба тадбиркорлик субъектидагиинвестициясини МҲХС9 га мувофиқ ҳаққоний қийматидаги ўзгаришлар фойда ёки зарарда ҳисобгаолинадиган инвестициялар сифатида акс эттириш талаб этилса, бундай бош ташкилоти

шуъбатадбиркорлик субъектидаги инвестициясини ўзининг алоҳида молиявий ҳисоботларида ҳам айнаншу тарзда ҳисобга олиши лозим.

Қачонки бош ташкилотининг инвестицион тадбиркорлик субъекти мақоми тўхтатилса, ёки уинвестицион тадбиркорлик субъектига ўзгартирилса, бундай ўзгариш мақомдаги ўзгариш содирбўлган санадан бошлаб қуйидагича ҳисобга олиниши лозим:

қачонки бош ташкилотнинг инвестицион тадбиркорлик субъекти мақоми тухтатилса, 10-бандга мувофиқ бош ташкилот:

шуъба тадбиркорлик субъектидаги инвестицияни таннарх бўйича ҳисобга олишилозим. Мақом ўзгариш санасидаги шуъба тадбиркорлик субъектининг ҳаққонийқиймати ушбу санадаги таннарх сифатида олиниши лозим; ёкишуъба тадбиркорлик субъектидаги инвестицияни МҲХС9 га мувофиқ ҳисобгаолишни давом эттириши лозим.

қачонки тадбиркорлик субъекти инвестицион тадбиркорлик субъектига ўзгартирилса, ушуъба тадбиркорлик субъектидаги инвестицияни МҲХС9 га мувофиқ ҳаққонийқийматидаги ўзгаришлар фойда ёки зарарда ҳисобга олинадиган инвестиция сифатидаҳисобга олиши лозим. Шуъба тадбиркорлик субъектининг олдинги баланс қиймати биланинвестор мақомидаги ўзгариш санасидаги унинг ҳаққоний қиймати ўртасидаги фарқ фойдаёки зарар таркибида фойда ёки зарар сифатида тан олиниши лозим. Ушбу шуъбатадбиркорлик субъектларига нисбатан бошқа умумлашган даромадда олдин тан олинганҳар қандай ҳаққоний қиймат тўғриланишининг йиғилган миқдори худдики инвестиционтадбиркорлик субъекти мақомдаги ўзгариш санасида ушбу шуъба тадбиркорликсубъектларини ҳисобдан чиқаргандек ҳисобга олинади.

Тадбиркорлик субъекти шуъба тадбиркорлик субъектидан, қўшма корхонадан ёки қарамтадбиркорлик субъектидан оладиган дивидендини ўзининг алоҳида молиявийҳисоботларидаги фойда ёки зарарда тан олиши лозим, қачонки унинг дивиденд олиш ҳуқуқиюзага келса.

Қачонки бош ташкилот ўз гуруҳини тузилишини ўзининг бош ташкилоти сифатида янгитадбиркорлик субъектини ташкил этиш орқали қуйидаги мезонларга жавоб берадиган тарзда қайтаташкил этса:

янги бош ташкилот дастлабки бош ташкилотнинг мавжуд улушли инструментлари эвазигаулушли инструментларни эмиссия қилиш орқали дастлабки бош ташкилот устиданназоратга эга бўлса;

янги гуруҳнинг ва дастлабки гуруҳнинг активлари ва мажбуриятлари бевосита қайтаташкил этишдан олдин ва кейин бир хил бўлса;

қайта ташкил этишдан олдинги дастлабки бош ташкилотнинг мулкдорлари бевосита қайтаташкил этишдан олдин ва кейин дастлабки гуруҳнинг ва янги гуруҳнинг соф акивларидабир хил мутлақ ва нисбий улушларга эга бўлса, ҳамда янги бош ташкилот ўзининг алоҳида молиявий ҳисоботларида дастлабки бош ташкилотдагиўзининг инвестициясини тегишли бандига мувофиқ ҳисобга олса, янги тадбиркорлик субъектитаннархни қайта ташкил этиш санасида дастлабки бош ташкилотнинг алоҳида молиявийҳисоботларида акс эттирилган капитал моддаларидаги ўз улушининг баланс қийматида баҳолашилозим.

Шунингдек, бош ташкилот бўлмаган тадбиркорлик субъекти ўзининг бош ташкилоти сифатида янгитадбиркорлик субъектини13-банддаги мезонларни қаноатлантирадиган тарзда ташкил этишимумкин. Бундай ҳолатларда, «дастлабки бош ташкилот» ва«дастлабки гурух» дейилганданда«дастлабкитадбиркорлик субъекти» тушунилади.

***<u>Молиявий ҳисоботларни консолидациялашнинг амалий жиҳатлари:</u>***

Қуйидаги жадвалларда А компания (бош компания) ва Б компания (шуъба компания)нинг Б компания соф активларининг (А компания томонидан) 100 минг ш.б.лга сотиб олингунга қадар бухгалтерия баланслари келтирилган.

**А бош компаниянинг (Б компания сотиб олингунга қадар) бухгалтерия баланси**

| Активлар | Сумма | Пассивлар | Сумма |
|---|---|---|---|
| Асосий воситалар | 1000 | Акциядорлик капитали | 500 |
| Захиралар | 500 | Тақсимланмаган фойда | 1000 |
| Дебиторлик қарзлари | 200 | Қисқа муддатли банк кредитлари | 500 |
| Пул маблағлари | 500 | Етказиб берувчилар олдидаги кредиторлик қарзлари | 200 |
| Жами активлар | 2200 | Жами пассивлар | 2200 |

**Б бош компаниянинг бухгалтерия баланси**

| Активлар | Сумма | Пассивлар | Сумма |
|---|---|---|---|
| Асосий воситалар | 100 | Акциядорлик капитали | 100 |
| Захиралар | 50 | Узоқ муддатли қарзлар | 0 |
| Дебиторлик қарзлари | 100 | Қисқа муддатли банк кредитлари | 100 |
| Пул маблағлари | 30 | Етказиб берувчилар олдидаги кредиторлик қарзлари | 80 |
| Жами активлар | 280 | Жами пассивлар | 280 |

*МҲХС 10 бўйича А бош компаниянинг Б компания устидан назоратни қўлга киритганидан кейинги бухгалтерия балансини тузиш талаб этилади.*

А компания Б компания устидан назорат қилиш ҳуқуқини 100 минг ш.б.лга, яъни Б компания соф активларининг қиймати бўйича сотиб олади. А корхона ушбу пул маблағлари суммасини сарфлаши туфайли унинг бухгалтерия балансида қуйидаги схема билан таърифлаш мумкин бўлган хўжалик операцияси акс эттирилади: А± = П.

Б компаниянинг бухгалтерия балансида ушбу пул маблағлари ҳеч қандай тарзда акс эттирилмайди, чунки улар аввалги мулкдорга – ҳозирда мазкур корхонага ҳеч қандай алоқадор бўлмаган Б компания акцияларининг эгасига йўналтирилади. Ўз навбатида, Б компания харид қилинганидан кейин унинг баланси ўзгармасдан қолади, айни пайтда бош компаниянинг бухгалтерия баланси сумма бўйича олдингидек қолади, лекин унда моддалар қайта гуруҳланади

### А компаниянинг Б компаниясотиб олинганидан кейинги бухгалтерия баланси

| Активлар | Сумма | Пассивлар | Сумма |
|---|---|---|---|
| Асосий воситалар | 1000 | Акциядорлик капитали | 500 |
| Шуъба компанияга инвестициялар | 100 | Узоқ муддатли қарзлар | 1000 |
| Захиралар | 500 | Қисқа муддатли банк кредитлари | 500 |
| Дебиторлик қарзлари | 200 | Етказиб берувчилар олдидаги кредиторлик қарзлари | 200 |
| Пул маблағлари | 400 | | |
| Жами активлар | 2200 | Жами пассивлар | 2200 |

Жипслаштириш таомили амалга оширилганидан кейин консолидациялаштирилганбухгалтерия балансини қуйидаги тарзда тақдим этиш мумкин.Бунда шуни ҳисобга олиш лозимки, консолидациялаштирилган ҳисоботларда шуъба компанияларга инвестициялар моддаси бўлиши мумкин эмас, чунки консолидациялаштирилган ҳисоботлар шуъба компаниялар кўрсаткичлариниўз ичига олмайди, демак амалда ўз компаниясига инвестициялар кўрсатилади.Қолган барча моддалар тегишли сатрлар бўйича кўрсаткичларни оддий жамлаш йўли билан олинган.

### А ва Б компаниялар гуруҳининг консолидациялаштирилганбухгалтерия баланси

| Активлар | Сумма | Ҳисоб-лаш | Пассивлар | Сумма | Ҳисоблаш |
|---|---|---|---|---|---|
| Асосий воситалар | 1100 | 1000 +100 | Акциядорлик капитали | 500 | Б компаниянинг акциядорлик капитали қўшилмаган, чунки активдан А компаниянинг Б шуъба компанияга инвестициялари чиқариб ташланган, у Б компаниянинг акциядорлик капитали моддаси билан ўзаро истисно этилади[5] |

---

[5]Бу ҳолат А компания томонидан Б компаниянинг соф активлари харид қилинганидан кейин у амалда юридик жиҳатдан фаолият юрита олмай қолиши туфайли юз беради, чунки унинг барча 100% акциялари бош компанияга тегишли. Бироқ, шунга қарамай Б компаниянинг акциядорлик капитали акциялар бекор қилингунга қадар сақланиб қолади.

| Активлар | Сумма | Ҳисоб-лаш | Пассивлар | Сумма | Ҳисоблаш |
|---|---|---|---|---|---|
| Шуъба компанияга инвестициялар | 0 | Ички айланма истисно этилган | Узоқ муддатли қарзлар | 1000 | 1000 + 0 |
| Захиралар | 550 | 500 + 50 | Қисқа муддатли банк кредитлари | 600 | 500 + 100 |
| Дебиторлик қарзлари | 300 | 200 + 100 | Етказиб берувчилар олдидаги кредиторлик қарзлари | 280 | 200 + 80 |
| Пул маблағлари | 430 | 400 + 30 | | | |
| Жами активлар | 2380 | | Жами пассивлар | 2380 | |

## Такрорлаш учун саволлар

1. Жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботлар деганда нимани тушунасиз?
2. Алоҳида молиявий ҳисоботлар деганда нимани тушунасиз?
3. Улуш бўйича ҳисобга олиш усулининг моҳиятини тушунтириб беринг?
4. Алоҳида молиявий ҳисоботларни тайёрлаш қандай амалга оширилади?
5. Жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларни тузишда назорат қандай амалга оширилади?
6. Жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботларни тузишда ваколатларни юзага келишини тушунтириб беринг?
7. Ваколатлар ва даромад ўртасидаги алоқалар ўртасидаги фарқлар ва боғлиқлик нимадан иборат?
8. Ҳисоб юритишга қандай талаблар қўйилади?
9. Назорат кучига эга бўлмаган улушлар моҳияти?
10. Франчайзинг деганда нимани тушунасиз?

**Мавзуни мустаҳкамлашга оид тест саволлари**

1. **Жамлама молиявий ҳисоботлар қайси стандарт билан тартибга солинади.**

A) МҲХС-5

B) МҲХС-8

C) МҲХС-27

D) МҲХС-38

2. **Жамлама молиявий ҳисоботлар қайси компанияларда тузилади.**

A) Банклар, акциадорлик жамиятлари ва компанияларда

B) Банклар ва акциядорлик корхоналарида

C) Акциядорлик корхоналари ва кичик корхоналарда

D) Акциядорлик жамияти ва масъулияти чекланган жамиятларда

3. **Жамлама молиявий ҳисоботларга берилган таърифни аниқланг**

A) Жамланган(консолидациялашган) молиявий ҳисоботлар - бу гуруҳнинг молиявий ҳисоботлари бўлиб, унда бош ташкилот ва унинг шуъба тадбиркорлик субъектларининг активлари, мажбуриятлари, капитали, даромадлари, харажатлари ва пул оқимлари ягона иқтисодий фаолият юритувчи субъектга тегишли сифатида тақдим этилади.

B) Жамланган молиявий ҳисоботлар - бу гуруҳнинг молиявий ҳисоботлари бўлиб, шуъба тадбиркорлик субъектларининг активлари, мажбуриятлари, капитали, даромадлари, пул оқимлари ягона иқтисодий фаолият юритувчи субъектга тегишли сифатида тақдим этилади.

C) Жамланган молиявий ҳисоботлар бош ташкилот ва унинг шуъба тадбиркорлик субъектларининг активлари, капитали, даромадлари, харажатлари ва пул оқимлари ягона иқтисодий фаолият юритувчи субъектга тегишли сифатида тақдим этилади.

D) Жамланган(консолидациялашган) молиявий ҳисоботлар - бу гуруҳнинг молиявий ҳисоботлари бўлиб, унда бош ташкилот ва унинг шуъба тадбиркорлик субъектларининг капитали, даромадлари сифатида тақдим этилади.

**4. Компания 500,000 сўмлик солиқлар тўлагунча бўлган фойдани кўрсатди. Солиқ ставкаси 30% эди ва фоизлар кўринишидаги харажатлар йилига 125,000 сўмни ташкил қилган эди. Фоизларни қоплаш коффициенти қуйидагини ташкил қилади:**

A) 3,6

B) 4,0

C) 5,0

D) 6,7

**5. «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонуннинг 19-моддасига асосан Молиявий ҳисоботни қайси органларга тақдим этилади.**

A) Солиқ органларига

B) Таъсис ҳужжатларига мувофиқ мулкдорларга

C) Давлат статистика органларига

D) Юқоридагиларнинг хаммасига

**6. Хўжалик юритувчи субъектларнинг жамланган йиллик молиявий ҳисоботи Қайси ташкилотлар учун ошкора ҳисобланади.**

A) манфаатдор банкларга

B) биржаларга

C) инвесторлар ва кредиторларга

D) Юқоридагиларнинг хаммасига

**7. Очиқ турдаги акциядорлик жамиятлари, суғурта компаниялари, банклар, фонд ва товар биржалари, инвестиция фондлари ва бошқа молия муассасалари ҳар йилги молиявий ҳисоботни уларда кўрсатилган маълумотларнинг тўгрилигини аудиторлар тасдиқлагач, ҳисобот йили тугаганидан сўнг қачон эълон қилинади.**

A) 1 мартгача

B) 1 апрелгача

C) 1 майгача

D) молиявий ҳисобот сир сақланади, у эълон қилинмайди

**8. Жамлама молиявий ҳисоботлардаги балансга маълумотлар қайси бухгалтерия регистрдан олинади.**

A) Бош дафтар

B) Журнал-ордер

C) Айланма қайднома

D) Мемориал ордер

**9. Активлар балансда қандай тартибда гуруҳлаштирилади.**

A) тўлов муддатининг камайиб бориши тартибида

B) ликвидлик даражасининг пасайиб бориши тартибида

C) консолидация қилинишининг камайиб бориши тартибида

D) Муддатига кўра

**10. Агар жамлама молиявий ҳисоботларда давр мобайнида ҳисобланган даромад солиғи 173,000 сўмни ташкил қилган ва ушбу даврда ҳисобланган даромад солиғи 16,000 сўмга камайган (давр бошига қолдиқ – 36,000, давр охирига эса – 20,000). Давр учун фойда солиғи бўйича пул оқимларини ҳисобланг.**

A) 189,000 сўм

B) 157,000 сўм

C) 193,000 сўм

D) 153,000 сўм

## МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТНИНГ КОНЦЕПТУАЛ АСОСИ

*Концепутал асос* Бухгалтерия Ҳисобининг Халкаро Стандартлари бўйича Кенгаш томонидан 2010 йилсентябрда чоп этилган. У Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш асосларининг ўрнини эгаллайди.

Бухгалтерия Ҳисобининг Халкаро Стандартлари бўйича Кенгаш ҳозирги пайтда мазкур концептуал асосга ўзгартириш киритиш жараёнидадир. Концептуал асосни ўзгартириш бўйича лойиҳа босқичма-босқич амалга оширилади.

Ҳар битта боб тугалланганидан кейин 1989 йилда чоп этилган Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш бўйича концептуал асоснинг тегишли бандлари алмаштирилади. Концептуал асосни ўзгартириш бўйича лойиҳа ниҳоясига етганидан кейин Кенгаш “Молиявий Ҳисоботнинг Концепутал Асоси” деб номланган тўлиқ, кенг қамровли, ягона хужжатга эга бўлади.

Концептуал асоснинг мазкур таҳрири Кенгаш томонидан концептуал асосни ўзгартириш бўйича лойиҳанинг биринчи босқичи натижасида чоп этилган биринчи иккита бобни ўз ичига олади:

1-Боб “Умумий фойдаланиш учун мўлжалланган молиявий ҳисоботнинг мақсади” ва 2-Боб“Фойдали молиявий ахборотнинг сифат хусусиятлари”. 32-чи бобда ҳисобот берувчи тадбиркорлик субъекти тушунчаси кўриб чиқилади. Кенгаш ушбу мавзуда муҳокама учун хужжат лойиҳасини 2010 йилнинг мартида чоп қилган ва у бўйича мулоҳаза ва изоҳлар даври 2010 йил16 июлда якунланган. 4-чи боб Асоснинг (1989) қолган матнини қамраб олган.

Ушбу нашрнинг оҳирида келтирилган мувофиқлаштирувчи жадвал Асос (1989) ва Концептуал асос (2010) мазмунларининг қай даражада бир бирига мос эканлигини кўрсатади.

*Кириш қисми* Асосдан (1989) кўчирилган. Ушбу қисмга ўзгартиришлар БҲХС бўйича Кенгаш томонидан Концептуал асоснинг мақсади кўриб

чиқилганидан кейин киритилади. Унгача, Концептуал асоснинг мақсади ва ўрни аввалгидек қолади.

*Кириш*

Молиявий ҳисоботлар бутун дунёда ташқи фойдаланувчилар учун кўпгина тадбиркорлик субъектлари томонидан тайёрланади ва такдим қилинади. Бундай молиявий ҳисоботлар турли давлатларда бир-бирига ўхшаш бўлиб туюлса ҳам, улар ўртасида турли ижтимоий, иқтисодий ва ҳуқуқий шароитлар ҳамда ҳар хил давлатларда миллий талаблар ўрнатилганида молиявий ҳисоботнинг турли фойдаланувчиларининг талаблари ҳисобга олинганлиги сабабли юзага келиши мумкин бўлган фарқлар мавжуддир.

Бундай турли шароитлар молиявий ҳисобот элементларининг турлича таърифлари ишлатилишига олиб келди:

масалан активлар, мажбуриятлар, капитал, даромад ва харажатлар. Улар, шунингдек, молиявий ҳисобот моддаларини тан олишда ҳар хил мезонлардан фойдаланиш ҳамда ушбу моддаларни баҳолаш учун ҳар хил асосларни маъқул деб ҳисоблашга сабаб бўлди. Бу эса молиявий ҳисоботни қўллаш доираси ва уларда очиб бериладиган маълумотларга ҳам таъсир кўрсатди.

Бухгалтерия Ҳисобининг Халкаро Стандартлари бўйича Кенгаш молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдимэтиш билан боғлиқ бўлган қоидалар, бухгалтерия ҳисоби стандартлари ва тартибларини уйғунлаштириш орқали ушбу фарқларни камайтиришни ўз зиммасига олди. У шунга аминдир-ки, иқтисодий қарорлар қабулқилиш учун фойдали бўлган маълумотни таъминлаб бериш мақсадида айёрланадиган молиявий ҳисоботларга эътиборни қаратиш орқали, келгусида янада ҳам яхшироқ уйғунлаштиришга эришиш мумкин.

Кенгашнинг фикрича, ушбу мақсадда тайёрланган молиявий ҳисоботлар аксарият фойдаланувчиларнинг умумий талабларига жавоб

беради. Чунки еярли барча фойдаланувчилар иқтисодий қарорларни қабул қилади, масалан, қуйидагилар тўғрисидаги қарорларни:

улушли инвестицияларни қачон сотиб олиш, сақлаб туриш ёки сотиш,

раҳбариятнинг масъулияти ёки бошқариш қобилиятини баҳолаш,

тадбиркорлик субъекти томонидан ўз ходимларига бошқа имтиёзларни бериш ва тўлаш қобилиятини баҳолаш,

тадбиркорлик субъектига берилган қарз маблағлари бўйича таъминотни баҳолаш,

солиқ сиёсатини аниқлаш,

фойданинг тақсимланадиган қисмини ва дивидендларни аниқлаш,

миллий даромад бўйича статистик маълумотларни тайёрлаш ва улардан фойдаланиш,

тадбиркорлик субъектлари фаолиятини тартибга солиш.

Шунга қарамасдан, хукуматлар ўз мақсадлари учун одатда бошқа ёки қўшимча талабларни белгилаши мумкинлигини Кенгаш тан олади. Аммо, бу талаблар бошқа фойдаланувчиларнинг манфаатини кўзлаб чиқариладиган молиявий ҳисоботларга таъсир қилмаслиги керак; бундан ушбу молиявий ҳисоботлар мазкур фойдаланувчиларнинг талабларига жавоб берадиган холатлар истисно.

Молиявий ҳисоботлар, аксарият холларда, тикланадиган бошланғич қиймат ва номинал молиявий капитални сақлаб туриш концепциясига асосланган бухгалтерия ҳисоби моделига мувофиқ тайёрланади. Бошқа моделлар ва концепциялар иқтисодий қарорларни қабул қилиш учун фойдали бўлган ахборотни таъминлаш мақсадига эришиш учун муносиброқ бўлиши мумкин, лекин ҳозирги пайтгача бундай ўзгаришларни киритишучун консенсусга эришилмаган. Мазкур Концепутал асос шундан ишлаб чиқилган-ки, у бир қатор бухгалтерия ҳисоби моделлари ҳамда капитал ва капитални сақлаб туриш концепцияларига нисбатан қўлланилиши мумкин.

Ушбу Концептуал асос молиявий ҳисоботни ташқи фойдаланувчилар учун тайёрлаш ва тақдим этишнинг асослари бўлиб хизмат қиладиган концепцияларни белгилайди. Концептуал асоснинг мақсади қуйидагилар:

келгусида янги МҲХСларни ишлаб чиқиш ва мавжуд МҲХСларни қайта кўриб чиқишда Кенгашга ёрдам бериш;

МҲХСларда рухсат этилган муқобил ёндашувлар сонини камайтиришнинг асосларини таъминлаш орқали молиявий ҳисоботларни тақдим этиш билан боғлиқ бўлган қоидалар, бухгалтерия ҳисоби стандартлари ва тартибларининг уйғунлашишини жаддалаштиришда Кенгашга ёрдам бериш;

миллий стандартларни ўрнатадиган идораларга миллий стандартларни ишлаб чиқишда (такомиллаштиришда) ёрдам бериш;

молиявий ҳисоботларни тайёрлайдиган тадбиркорлик субъектларига МҲХСни қўллашда ва МҲХСда шу пайтгача ўз аксини топмаган мавзулардаги масалаларни ечишда ёрдам бериш;

аудиторларга молиявий ҳисоботларнинг МҲХСга мувофиқлиги ёки номувофиқлиги тўғрисидаги хулосани шакллантиришда ёрдам бериш;

МҲХСга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботларда акс эттирилган маълумотларни талқин қилишда молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчиларга ёрдам бериш; ва МҲХС бўйича Кенгаш олиб бораётган фаолиятга қизиқиш билдирадиган томонларни МҲХСни ишлаб чиқишда у томонидан қўлланилган ёндашув тўғрисидаги маълумот билан таъминлаш.

Мазкур Концептуал асос – бу МҲХС эмасдир, ва шунинг учун баҳолаш ёки маълумотни очиб беришга доирҳар қандай масала бўйича стандартларни белгиламайди. Ушбу Концептуал асосдаги ҳеч бир нарса ҳар қандай алоҳида МҲХСдан устун бўла олмайди.

Кенгаш чекланган холларда Концептуал асос ва МҲХС ўртасида зиддият бўлиши мумкинлигини тан олади.

Бундай зиддият мавжуд бўлган холатларда, МҲХС талаблари Концептуал асосда келтирилган талаблардан устун туради. Аммо, Кенгаш

янги МҲХСларни ишлаб чиқишда ва мавжуд МҲХСларни қайта кўриб чиқишда Концептуал асосга таянар экан, Концептуал асос ва МҲХСлар ўртасидаги зиддиятлар вақт ўтиши билан камаяди.

Кенгашнинг Концептуал асос билан ишлаш тажрибаси ортгани сари мазкур Концептуал асос вақти-вақти билан қайта кўриб чиқилади.

*Концептуал асосда қуйидагилар кўриб чиқилади:*

молиявий ҳисоботнинг мақсади;

фойдали молиявий ахборотнинг сифат хусусиятлари;

молиявий ҳисоботлар таркибини ташкил этувчи элементларнинг таърифи, тан олиниши вабаҳоланиши;

капитал ва капитални сақлаб туриш концепциялари.

*Фойдали молиявий ахборотнинг сифат хусусиятлари*

фойдали молиявий ахборотнинг сифат хусусиятлари мавжуд вапотенциал инвесторлар, кредиторлар ва бошқа қарз берувчи ташкилотлар томонидан ҳисоботберувчи тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботидаги(молиявий ахборотидаги) маълумотлар асосида унга тегишли бўлган қарорларни қабул қилинишида эҳтимол энг фойдали бўлган ахбороттурларини белгилайди.

*Фойдали молиявий ахборотнинг сифат хусусиятлари*

молиявий ҳисоботларда тақдим қилинадиганмолиявий ахборотга ҳамда бошқа усуллар ёрдамида таъминланадиган молиявий ахборотга нисбатанқўлланилади. Худди шундай, фойдали молиявий ахборотни тадбиркорлик субъекти томонидантақдим қилиниши имкониятининг жиддий чеклови бўлмиш сарф-харажатлар ҳам бундай ахборотганисбатан қўлланилади. Аммо, сифат хусусиятларини ва сарф-харажатлар нуқтаи назариданчекловни қўллашдаги мулоҳазалар ҳар хил ахборот турлари қаралганида турлича бўлиши мумкин.

Масалан, уларни келажакка тегишли бўлган ахборотга нисбатан қўлланиши мавжуд иқтисодийресурсларга ва уларга бўлган даъволар ҳамда

ушбу ресурслар ва даъволардаги ўзгаришлартўғрисидаги ахборотга қўллашдан фарқ қилиши мумкин.

*Фундаментал сифат хусусиятлари*

Асосий сифат хусусиятлари ўринлилик ва ишончли тақдим этишлардир.

*Ўринлилик*

Ўринли молиявий ахборот фойдаланувчилар қабул қиладиган қарорларни ўзгартириш қобилиятигаэга бўлади. Ҳатто баъзи фойдаланувчилар ундан фойдаланмасликка қарор қилган ёки ушбу ахборотуларга бошқа манбалардан маълум бўлган ҳолатларда ҳам ахборот қарорларни ўзгартиришқобилиятига эга бўлиши мумкин.

Молиявий ахборот агар у башорат қилиш, тасдиқлаш ёки иккаласи учун ҳам аҳамиятга эга бўлса, уқарорларни ўзгартириш қобилиятига эга бўлади.

Молиявий ахборот, агар ундан фойдаланувчилар келгусидаги натижаларни олдиндан айтиш учунқўлланиладиган жараёнларда дастлабки маълумотлар сифатида ишлатилиши мумкин бўлса, убашорат қилиш учун аҳамиятга эга бўлади. Башорат қилиш учун аҳамиятга эга бўлиш учунмолиявий ахборот башорат ёки прогноз бўлиши шарт эмас. Башорат қилиш аҳамиятига эга бўлганмолиявий ахборотни фойдаланувчилар ўзларининг башоратларини амалга оширишда ишлатади.

Молиявий ахборот агар у олдинги қилинган баҳолашлар ҳақида маълумот берса(уларни тасдиқласаёки ўзгартирса), у тасдиқлаш учун аҳамиятга эга бўлади.

Молиявий ахборотнинг башорат қилиш учун ва тасдиқлаш учун аҳамияти бир-бирига боғлиқ.

Башорат қилиш аҳамиятига эга бўлган ахборот кўпинча тасдиқлаш аҳамиятига ҳам эга бўлади.

Масалан, жорий йилнинг даромадлари тўғрисидаги ахборот, келгуси йиллардаги даромадларниолдиндан билиш учун асос сифатида хизмат қилиши мумкин, ҳамда олдинги йилларда қилинганжорий йил даромади

истиқболи билан солиштирилиши мумкин. Бундай солиштиришларнингнатижалари фойдаланувчиларга олдинги истиқболларни белгилашда қўлланилган жараёнларнитўғрилаш ёки яхшилашга ёрдам бериши мумкин.

*Муҳимлик*

Ахборот, агар унинг тушириб қолдирилиши ёки бузиб кўрсатилиши маълум ҳисобот берувчитадбиркорлик субъекти тўғрисидаги молиявий ахборот асосида фойдаланувчилар томонидан қабулқилинадиган қарорларга таъсир қилиши мумкин бўлса, у муҳим деб ҳисобланади. Бошқача айтганда, муҳимлик, алоҳида тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботи доирасидаги ахборотга тегишлибўлган моддаларнинг моҳияти ва катталиги ёки иккаласига ҳам асосланган, тадбиркорликсубъектига хос бўлган ўринлиликнинг битта жиҳатидир. Шундай экан, Кенгаш муҳимликнинг ягонамиқдорий меъёрини белгила олмайди ёки алоҳида вазиятда нима муҳим бўлиши мумкинлигиниолдиндан аниқлай олмайди.

*Ишончли тақдим этиш*

Молиявий ҳисоботлар иқтисодий ҳодисаларни сўз ва сонларда ифодалайди. Фойдали бўлиши учун, молиявий ахборот нафақат ўринли ҳодисани тақдим этиши керак, балки у тақдим этишни мақсадқилиб қўйган ҳодисани ишончли тақдим этиши ҳам керак. Мутлақо ишончли тақдимот учун бирорнарсани тавсифлайдиган маълумот учта хусусиятга эга бўлиши керак. У тўлиқ, бетараф вахатоликдан холис бўлади. Шубҳасиз, мукаммаллик камдан-кам учрайди, агарда умуман унгаэришиб бўлса. Кенгашнинг мақсади ушбу хусусиятларга эришишни мумкин бўлган даражадамаксималлаштиришдир.

*Ахборот фойдалилигини оширадиган сифат хусусиятлари*

Қиёсланувчанлик, текширувчанлик, ўз вақтида тақдим этиш ва тушунарлилик ўринли ва ишончлитақдим этилган ахборотнинг фойдалилигини оширадиган сифат хусусиятларидир. Фойдалиликниоширадиган сифат хусусиятлари ҳодисани тавсифлаш учун

иккита усулдан, агарда иккаласи ҳамтенг равишда ўринли ва ишончли тақдим этишни таъминлайдиган деб ҳисобланса, қайси бириқўлланилиши кераклигини аниқлашда ёрдам бериши мумкин.

*Қиёсланувчанлик*

Фойдаланувчиларнинг қарорлари муқобил ёндашувлардан бирини танлашни ўз ичига олади, масалан, инвестицияни сотиш ёки сақлаб туриш, ёҳуд бу ёки бошқа ҳисобот берувчи тадбиркорликсубъектига инвестиция қилиш тўғрисидаги қарорлардан бирини танлаш. Шундай қилиб, ҳисоботберувчи тадбиркорлик субъекти тўғрисидаги ахборотни бошқа тадбиркорлик субъектларитўғрисидаги ўхшаш ахборот билан ва мазкур тадбиркорлик субъектига тегишли бўлган бошқа даврёки бошқа санага бўлган ўхшаш ахборот билан таққослаш мумкин бўлсагина у фойдалироқ бўлади.

*Текширувчанлик*

Текширувчанлик фойдаланувчиларга ахборотда тақдим қилиниши кўзланган иқтисодий ҳодисаишончли тақдим қилинганлигига ишонч хосил қилишга ёрдам беради. Текширувчанлик шунианглатади-ки, бошқа-бошқа хабардор ва мустақил кузатувчилар муайян тавсиф ишончли тақдимқилинганлиги тўғрисида консенсусга, тўлиқ муросага бўлмаса ҳам, келиши мумкин. Текширувчанбўлиши учун миқдорий ахборот аниқ баҳоланган ягона қиймат бўлиши шарт эмас. Эҳтимолқийматларнинг диапазони ва улар билан боғлиқ бўлган эҳтимолликларни ҳам текшириш мумкин.

*Ўз вақтида тақдим этиш*

Ўз вақтида тақдим этиш деган, қарор қабул қиладиган томонларнинг қарорларига таъсир қилишмумкин бўлиши учун, ахборот уларнинг қўлида ўз вақтида бўлишини англатади. Одатда, ахбороτқанча эскироқ бўлса шунча фойдаси камроқ бўлади. Аммо, баъзи маълумотлар ҳисобот давритугашидан кейин ҳам анча вақтга чўзилиши мумкин, чунки, масалан, баъзи

фойдаланувчиларгатенденцияларни аниқлаш ва баҳолаш керак бўлиши мумкин.

*Тушунарлилик*

Ахборотни аниқ ва лўнда гуруҳланиши, тавсифланиши ва тақдим қилиниши ушбу ахборотнитушунарли бўлишига олиб келади.

Баъзи ҳодисаларга мураккаблик хос ва уларни тушуниш учун осонлаштириб бўлмайди. Бундайҳодисалар тўғрисидаги ахборотни молиявий ҳисоботларга киритмаслик ушбу молиявийҳисоботлардаги ахборотни тушунишни осонлаштириши мумкин. Аммо, бунда ушбу ҳисоботлартўлиқ бўлмайди ва шунинг учун улар фойдаланувчиларни чалғитиши мумкин.

*Молиявий ҳисоботнинг элементлари*

Молиявий ҳисоботлар операциялар ва бошқа ҳодисаларнинг молиявий оқибатларини уларнииқтисодий хусусиятларига мувофиқ равишда катта туркумларга таснифлаш ёрдамида акс эттиради.

Ушбу катта туркумлар молиявий ҳисоботнинг элементлари деб аталади. Бухгалтерия балансидамолиявий ҳолатни баҳолаш билан бевосита боғлиқ бўлган элементлар – бу активлар, мажбуриятларва капиталдир. Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда молиявий натижаларни баҳолаш биланбевосита боғлиқ бўлган элементлар – бу даромадлар ва харажатлардир. Молиявий ҳолатдагиўзгаришлар тўғрисидаги ҳисобот одатда Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботнинг элементларинива Бухгалтерия баланси элементларининг ўзгаришларини акс эттиради; шунинг учун, ушбу

Концептуал асос мазкур ҳисоботга хос бўлган алоҳида элементларни белгиламайди.

*Молиявий ҳолат*

Молиявий ҳолатни баҳолаш билан бевосита боғлиқ бўлган элементлар – бу активлар, мажбуриятларва капиталдир. Булар қуйидагича таърифланади:

*Актив* – бу бўлиб ўтган ҳодисаларнинг натижасида тадбиркорлик субъекти назоратқиладиган ва келгусида ундан тадбиркорлик субъектига иқтисодий наф келиб тушишикутилаётган ресурсдир.

*Мажбурият* – бу бўлиб ўтган ҳодисалар натижасида келиб чиқадиган ва у бўйичаҳисоблашиш иқтисодий нафни ўзида мужассамлаштирган ресурсларни тадбиркорликсубъектидан чиқиб кетишига олиб келиши кутилаётган тадбиркорлик субъектининг жорийммажбуриятидир.

*Капитал* – тадбиркорлик субъектининг активларидан унинг ҳамма мажбуриятларинииайириб ташлагандан кейин қоладиган қисмдир.

*Фаолият натижалари*

Фойда, кўпинча фаолият натижасининг кўрсаткичи ёки инвестицияларнинг рентабеллиги ёҳуд биттаакцияга тўғри келадиган фойда каби кўрсаткичларнинг асоси сифатида, қўлланилади. Фойданингўлчаниши билан бевосита боғлиқ элементлар – бу даромадлар ва харажатлардир. Даромадлар вахаражатлар, ва бинобарин фойданинг тан олиниши ва баҳоланиши тадбиркорлик субъектитомонидан молиявий ҳисоботларни тайёрлашда қўлланиладиган капитал ва капитални сақлаб туришконцепцияларига қисман боғлиқдир. Бу концепциялар бандларида кўриб чиқилади.

Даромадлар ва харажатларнинг элементлари қуйидагича таърифланади:

*Даромад* – бу активларнинг келиб тушиши ёки кўпайиши ёҳуд мажбуриятларнингкамайиши шаклида иқтисодий нафнинг ҳисобот давридаги ўсишидир, ва ушбу ўсишкапитал эгаларининг капиталга қўйилмалари билан боғлиқ бўлмаган кўпайишига олибкелади.

Харажатлар – бу активларнинг чиқиб кетиши ёки камайиши ёҳуд мажбуриятларнинг пайдобўлиши шаклида иқтисодий нафнинг ҳисобот давридаги пасайишидир, ва ушбу пасайишкапиталнинг эгаларига тақсимланадиган суммалар билан боғлиқ бўлмаган камайишигаолиб келади.

*Капитални сақлаб туриш билан боғлиқ бўлган тузатишлар*

Активлар ва мажбуриятларнинг қайта баҳоланиши ёки қайта ҳисобланиши капиталнинг ўсиши ёкикамайишига олиб келади. Бундай кўпайиш ёки камайиш даромадлар ва харажатлар таърифига москелса ҳам, улар капитални сақлаб туриш билан боғлиқ маълум концепцияларига

мувофиқ фойда вазарарлар тўғрисидаги ҳисоботга киритилмайди. Бунинг ўрнига ушбу моддалар капиталга капиталнисақлаб туришга доир тузатишлар ёки қайта баҳолаш бўйича резервлар сифатида қиритилади.

Капитални сақлаб туриш билан боғлиқ бўлган концепциялар мазкур Концептуал асоснингбандларида ёритилган.

*Молиявий ҳисобот элементларининг баҳоланиши*

*Баҳолаш* – бу молиявий ҳисобот элементларини бухгалтерия баланси ва фойда ва зарарлартўғрисидаги ҳисоботда қандай пул миқдорларида тан олиш ва ҳисобга олиш кераклигини аниқлашжараёнидир. У баҳолашнинг муайян асосини танлашни ўз ичига олади.

Молиявий ҳисоботларда баҳолашнинг турли асосларидан ҳар хил даражада ва ҳар хил бирикмадафойдаланилади. Улар қуйидагиларни қамраб олади:

*Бошланғич қиймат*. Активлар уларни сотиб олиш учун сотиб олиш пайтида тўланган пулмаблағлари ёки уларнинг эквивалентлари суммасида ёки берилган товоннинг ҳаққонийқиймати бўйича акс эттирилади. Мажбуриятлар мажбуриятни олиш эвазига олингансуммалар ёки баъзи вазиятларда(масалан, фойда солиғи бўйича) мажбуриятни оддийфаолият давомида сўндириш учун тўланадиган пул маблағлари ёки уларнингэквивалентлари суммасида акс эттирилади.

*Жорий(қайта тиклаш) қиймати*. Активлар, айнан бир хил ёки шунга ўхшаш активҳозирги пайтда сотиб олинганида тўланиши керак бўлган пул маблағлари ёки уларнингэквивалентлари суммасида, ҳисобга олинади. Мажбуриятлар мажбуриятни ҳозирги пайтдатўлаш талаб этилганида зарур бўлган пул маблағлари ва улар эквивалентларинингдисконтланмаган суммасида акс эттирилади.

*Сотиш (сўндириш) қиймати*. Активлар, активни одатдагидек сотиш натижасида ҳозиргипайтда олиниши мумкин бўлган пул маблағлари ва улар эквивалентларининг суммасида, ҳисобга олинади. Мажбуриятлар уларнинг сўндириш қийматларида ҳисобга олинади; буэса мажбуриятларни одатдаги

фаолият доирасида бажариш учун тўланиши кутилаётганпул маблағлари ва улар эквивалентларининг дисконтланмаган суммасини ифодалайди.

*Келтирилган(дисконтланган) қиймат.* Активлар, улар одатдаги фаолият доирасида хосилқилиши кутилаётган келгуси соф пул тушумларининг келтирилган(дисконтланган) қиймати бўйича, ҳисобга олинади. Мажбуриятлар уларни одатдаги фаолият доирасидабажариш учун талаб этилиши кутилаётган келгуси соф пул чиқимларининг келтирилган(дисконтланган) қиймати бўйича ҳисобга олинади.

*Капитал концепциялари*

Молиявий капитал концепцияси аксарият тадбиркорлик субъектлари томонидан молиявийҳисоботларни тайёрлашда қабул қилинган. Сармоя қилинган пул маблағлари ёки харид қилишқобилияти каби молиявий капитал концепциясига кўра, капитал тадбиркорлик субъектининг софактивлари ёки ўз капитали билан синоним бўлади. Фаолият юргизиш қобилияти каби моддийкапитал концепциясига кўра, капитал тадбиркорлик субъектининг, масалан, кунлик ишлабчиқариладиган бирликларда ифодаланган ишлаб чиқариш қувватини билдиради.

# IX БОБ. АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИНИ ИШЛАБ ЧИҚИШ ВА ҚЎЛЛАШ ТАРТИБИ

## 9.1. Аудиторлик фаолиятини стандартлаштириш зарурияти ва аҳамияти

Аудитнинг халқаро стандартлари – бу аудиторлик фаолиятини режалаштириш, ташкил этиш, амалга ошириш, натижаларни расмийлаштириш ва баҳолаш, шунингдек, аудиторларни тайёрлаш, малакасини ошириш ва баҳолаш тартибига қўйиладиган ягона талабларни белгилайдиган меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар. Яъни аудиторлик фаолиятининг стандартлари – бу аудиторнинг ўзига, аудит жараёнига ва аудиторлик ҳисоботи ҳамда хулосасига қўйиладиган талаблар тўплами.

Стандартлар аудит ўтказишга умумий ёндашувларни, аудиторлик текширувининг миқёсини, аудитнинг методологик масалаларини, аудит ўтказилаётган шарт-шароитлардан қатъий назар, аудиторлар риоя қилишлари лозим бўлган асосий принципларини ҳамда аудиторлик ҳисоботи ва хулосасининг турларини белгилайди.

Аудиторлик фаолиятининг стандартлари аудитнинг сифати ва ишончлилик меъёрларини белгилайдиган ягона асосий талабларни шакллантиради ҳамда ушбу талабларга риоя қилинганида аудиторлик текширувлари натижаларининг маълум даражадаги кафолатини таъминлайди.

Аудиторликфаолияти стандартлари негизида аудиторлар тайёрлайдиган ўқув дастурлари ва аудиторлик малака сертификатини олиш учун топшириладиган имтиҳон талаблари шакллантирилади.

Аудитнинг халқаро стандартлари ўтказилган аудит сифати ва аудиторларнинг жавобгарликларини аниқлаш учун далил сифатида хизмат қилади.

Аудит халқаро стандартларининг аҳамияти қуйидагилардан иборат:

– аудиторлик текширувларининг сифатини таъминлаш учун асос бўлиб хизмат қилади;

– янги илмий – услубий ютуқларни аудиторлик амалиётига татбиқ қилишга ёрдам беради;
– аудиторлик хизматидан фойдаланувчиларга аудиторлик текшируви жараёнларини тушунишга ёрдам беради;
– аудиторлик касбининг умумий нуфузи ва обрусини оширишга хизмат қилади;
– давлатнинг назоратчилик функцияларини камайтириш учун шарт-шароитлар яратади;
– мижоз-корхона раҳбарияти билан музокаралар олиб боришда аудиторларга асос бўлади;
– аудит жараёнининг алоҳида элементлари ўртасида боғлиқликни таъминлайди.

Аудитнингхалқаро стандартлари уларни қўллашга доир батафсил йўриқномалар келтирилмайди, асосан аудиторнинг у ёки бу фаолиятини амалга ошириш мақсади, йўналишлари ва тартибини белгилайди. Улар аудиторларнинг юқори профессионаллик даражаси, компетентлилиги ва мустақиллилигига мўлжалланган.

Аудитнинг халқаро стандартлари даставвал хорижда ривожланган мамлакатларнинг миллий стандартлари доирасида яратилган. Транснационал корпорацияларнинг ривожланиши, интеграциялашув ва аудиторлик фирмаларининг халқаро гуруҳларга айланиши оқибатида аудиторлик фаолиятини халқаро миқёсда унификациялашга эҳтиёж пайдо бўлган.

## 9.2. Аудитнинг халқаро стандартларини ишлаб чиқишда Бухгалтерлар Халқаро Федерацияси(БХФ)нинг роли

Халқаро даражада аудиторлик фаолиятига қўйиладиган профессионал талаблар Бухгалтерларнинг Халқаро Федерацияси (БХФ, IFAC) томонидан ишлаб чиқилади.

Бухгалтерларнинг Халқаро Федерацияси миллий ва минтақавий даражадаги бухгалтерлар профессионал жамоат ташкилотларини бирлаштирувчи ташкилот бўлиб, жамоатчилик амалиётида, саноатда ва савдода, жамоатчилик секторида ва таълим соҳасида банд бўлган бухгалтерларни ифодалайди.

Ҳозирги вақтда БХФ дунёнинг 125 та мамлакатидан 164та ҳақиқий аъзоларини бирлаштириб, унда2,5 миллиондан ошиқ бухгалтерлар иштирок этади.

БХФга аъзо бўлиш улкан аҳамиятга эга. Чунки фақат БХФ аъзоларигина аудитнинг халқаро стандартларидан фойдаланишлари мумкин.

Бухгалтерларнинг халқаро федерацияси касбни ривожлантириш ва уни бутун дунё миқёсида уйғунлаштиришга интилади. Бундан асосий мақсад бухгалтерларга бутун жамият манфаатлари учун юқори даражада профессионал хизмат кўрсатиш бўйича ёрдам беришдан иборат. Бухгалтерларнинг халқаро федерацияси(БХФ) ўз фаолиятида Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари бўйича комитет(МҲХСК, IASC)билан яқиндан ҳамкорлик қилади.

БХФ ўзининг кенгашлари, қўмиталари ва ишчи гуруҳлари орқали қуйидагиларни амалга оширади:

- иқтисодиётнинг барча секторларидаги бухгалтерлар фойдаланишлари учун юқори сифатли профессионал стандартлар ва қўлланмалар ишлаб чиқади;
- бухгалтерлик хизматларини эркинлаштириш ва касбга оид масалалар бўйича бутун дунё бухгалтерларини жамият манфаатлари учун муҳим йўналишлар бўйича йўлбошчилик қилади;

– бухгалтерларнинг миллий ва минтақавий профессионал жамоат ташкилотларини мустаҳкамлаш ва қўллаб-қувватлаш орқали бухгалтерлик касбининг ривожланиши ва уйғунлашувига таъсир кўрсатади.

БХФ таркибида 4та бошқарма фаолият кўрсатади ва уларнинг номлари ва фаолият тавсифи 1.1-жадвалда кўрсатилган.

**1.1-жадвал**

**Бухгалтерлар халқаро федерациясининг бошқармалари**

| **Номи** | **Фаолият тури** |
|---|---|
| Аудитнинг халқаро стандартлари ва ишонч билдириш бўйича бошқарма | Мақсади-аудитнинг ҳар хил масалалари бўйича қоидалар ишлаб чиқиш ва ишончлиликни кафолатлаш ҳамда уларни бутун дунё бўйича тан олишга ёрдам бериш йўли билан аудиторлик амалиёти ва турдош хизматларнинг бир хиллигини кучайтириш |
| Молиявий ҳисоб ва ҳисобот соҳасида таълимнинг халқаро стандартлари бўйича бошқарма | Профессионал бухгалтерлар жамоатчилик ва иш берувчилар талабларига мувофиқ лозим даражадаги тайёргарликка эга бўлишлари ва бутун дунё бўйича ушбу касбни уйғунлаштиришга муносиб улуш қўшиши учун зарур қоидаларни ишлаб чиқади, тадқиқотлар ўтказади ва ахборот алмашинувига ёрдам беради. БХФ кенгашининг фаолиятида бухгалтерия соҳасида таълим бўйича ривожланаётган мамлакатларга ёрдам бериш алоҳида ўрин эгаллайди. |
| Бухгалтерлик касбининг вакиллари учун этика халқаро стандартлари бўйича бошқарма | Бухгалтерлик касбининг ахлоқ-одоб (этика) қоидаларини ишлаб чиқади ва БХФ аъзоларига уларни тушунтириш ҳамда тан олишга ёрдам кўрсатади. Ушбу қоидалар бухгалтерларнинг, бизнеснинг, молия институтларининг ва бухгалтерлик касби билан боғлиқ бошқа шахсларнинг ахлоқий масалаларига оид мунозараларини доимий асосда мониторинг қилиб боради ва ёрдам кўрсатади |
| Давлат секторида молиявий ҳисоб ва ҳисоботнинг халқаро стандартлари бўйича бошқарма | Тегишли ҳукумат органларининг, миллий, минтақавий ва маҳаллий ҳокимиятлар учун бухгалтерия ҳисоби, аудит ва молиявий ҳисоботни ташкил этишга ёрдам кўрсатади; жамоат секторида ишлайдиган ёки улар билан боғлиқ бўлган бухгалтерлар ўртасида ахборот алмашишга ёрдам беради, қоидалар ишлаб чиқади, таълим ва тадқиқот дастурларини қўллаб қувватлайди. |

## 9.3. Аудитнинг халқаро стандартлари тизими

Аудитнинг халқаро стандартлари тизими ҳозирги вақтда қуйидагиларни ўз ичига олади:

– молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари;
– аудит ва турдош хизматларнинг халқаро нормативлари –БХФ таркибидаги аудитнинг халқаро стандартлари ва ишонч билдириш бошқармаси томонидан ишлаб чиқилади;
– аудитнинг халқаро низомлари;
– бухгалтерия таълими ва ахлоқ-одобга оид халқаро нормативлар;
– молиявий ҳисоботни текшириш бўйича умумқабул қилинган аудиторлик стандартлари;
– CAAS-Америка дипломли жамоат бухгалтерлари институти (AICPA)томонидан ишлаб чиқилади.

Юқорида келтирилган барча қоидалар мажмуи аудит соҳасидаги ишларни баҳолашнинг асосий мезонларини унификациялаш ва кўрсатиладиган аудиторлик хизматларининг юқори сифатини таъминлаш мақсадида профессионал бирлашмалар томонидан ишлаб чиқилади.

Аудитнинг халқаро стандартлари уч хонали рақамланган (ISA 100-999) ва ўзаро боғланган кетма-кетликдаги 7 бўлимдан иборат.

1. **Кириш (ISA 100-199)**АХСнинг умумий қоидалари ёки аудиторлик фаолиятининг асосларини ва кириш қоидалари бўйича стандартлар гуруҳини ўз ичига олади.

Бу гуруҳга атамалар луғати(глоссарий) ҳам киритилган.

2. **Умумий принциплар ва мажбуриятлар (ISA 200-299)**бўлими молиявий ҳисобот аудитининг мақсади ва принципларини ҳамда аудитор ва аудит ўтказиладиган субъект раҳбариятига маълум мажбуриятлар юклатиладиган вазиятларни белгилайди.

3. **Рискларни баҳолаш ва у билан боғлиқ ҳаракатлар (ISA 300-399)**бўлими молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш; мижоз фаолиятини ва унинг муҳитини ўрганиш ҳамда жиддий хатоларга йўл қўйиш рискларини

баҳолаш; муҳимлик даражасини аниқлаш; аудитор баҳоланган рисклар даражасидан келиб чиққан ҳолда бажариладиган аудиторлик амалларига бағишланган аудиторларни ўз ичига олади. Ушбу бўлимда сервис ташкилотлари хизматидан фойдаланадиган тадбиркорлик субъектларида аудит ўтказиш хусусиятларига катта эътибор қаратилиб, алоҳида 402-АХС ишлаб чиқилган.

4. **Аудиторлик далиллар(ISA 500-599)** бўлимидаги стандартлар аудитор асосланган аудиторлик хулосаси тузишига имкон берадиган етарли миқдордаги далилларга эга бўлиши лозимлигини белгилайди. Ташқи манбалардан аудиторлик далилларини олиш тартиб – қоидалари(АХС-505); аудит жараёнида бажариладиган таҳлилий амаллар (АХС-520); аудиторлик танлаш турлари, усуллари, қоидалари(АХС-530) ва аудиторлик далилларини таъминлаш билан боғлиқ бошқа стандартлар келтирилган. Ушбу стандартларда текширув амаллари бўйича мисоллар ҳам келтирилган.

5. **Бошқа шахслар ишидан фойдаланиш(ISA 600-699)**бўлимига киритилган стандартлар учинчи шахслардан олинган ахборотлар билан ишлаш тартибини белгилайди; бошқа аудиторлардан олинган ахборотлардан фойдаланиш ҳамда ички аудит хизмати ва экспертлар билан ҳамкорлик қилиш масалаларини тартибга солади

6. **Аудиторлик ҳисоботлари ва хулосалари (ISA 700-799)** бўлими аудиторлик текширувларини якунлаш масалаларига бағишланган стандартларни бирлаштиради. Ушбугуруҳ стандартлар молиявий ҳисобот аудитининг натижаларини умумлаштириш, аудиторлик ҳисоботи ва хулосаси тузиш тартибини белгилайди.

7. **Махсус соҳалар (ISA 800-899)**бўлимига кирувчи стандартлар аудитнинг махсус масалаларини тартибга солади. Ушбу бўлимдаги стандартларни қуйидаги йирик гуруҳларга ажратиш мумкин:

*А) компетентлилик*- текширувлар тегишли аудиторлик малакаси ва техник тайёргарликка эга шахс(лар) томонидан ўтказилиши лозим;

*Б) мустақиллик*- бажариладиган ишларга доир барча масалалар бўйича аудитор(лар) нуқтаи назари ҳамма вақт мустақил бўлиб қолиши лозим;

В) текширув ўтказиш ва ҳисобот тузиш чоғида бунга лозим даражадаги профессионал пухталик, эътиборли ва холисона ёндашиш зарур.

**2. Аудитнинг иш стандартлари:**

а) иш яхши режалаштирилиши ва ёрдамчи ходимлар иши устидан тегишли назорат амалга оширилиши лозим;

а) мавжуд ички назорат тизими(ИНТ) тегишли тарзда баҳоланиши лозим. Бу унинг натижаларига асосан текширув ҳажмини аниқлаш ва текширув жараёнида унга таяниш мумкинлигини аниқлаш учун зарур;

в) текшириладиган молиявий ҳисобот бўйича хулосани асослаш учун далил сифатида фойдаланиладиган етарли даражадаги материаллар тўпланиши лозим. Бундай материаллар кузатиш, ташҳислаш, текшириш, сўров ўтказиш ва тасдиқлаш ҳамда математик ҳисоб-китоблар ва таҳлил қилиш йўли билан олинади.

**3. Ҳисоботга доир стандартлар** аудиторлик текширувларининг натижаларига тегишли қоидалар мажмуи бўлиб:

а)аудитор ўз ҳисоботида айнан қандай молиявий ҳисоботлар текширилганлигини кўрсатиши; уларнинг умумқабул қилинган бухгалтерия ҳисоби қоидаларига мослигини аниқлаши лозим;

б) аудитор жорий даврда ўтган даврга нисбатан бухгалтерия ҳисоботини тузиш қоидаларига риоя қилинганлигини кўрсатиши лозим;

в) молиявий ҳисоботдаги маълумотлар, агар аудиторлик ҳисоботида бошқача ҳолат кўрсатилмаган бўлса, етарли ва тўғри деб тан олинади;

г) ҳисоботда аудитор томонидан ўтказилган текширувлар тавсифининг аниқ ва батафсил баёни ҳамда бутун молиявий ҳисоботлар юзасидан хулоса келтирилиши лозим. Агар хулоса тузилмаса, унинг сабаблари кўрсатилиши керак. Агар молиявий ҳисоботда ноаниқликлар аниқланиб, бу бўйича аудитор ва мижоз ўртасида келишмовчиликлар вужудга келса, аудитор буларни ҳам ўз ҳисоботида кўрсатиши лозим.

**4. Махсус стандартлар** аудитга ёндош бўлган хизматлар кўрсатилиши қўлланиладиган стандартлар.

АХСлардан ташқари, халқаро аудиторлик амалиёти (ХАИИ)изоҳлари ҳам қабул қилинган, хусусан:

- ХАИИ 1000- «Банклараро тасдиқлаш тадбирлари»;
- ХАИИ 1004-«Банк назорати органлари ва ташқи аудиторлар ўртасидаги ўзаро муносабатлар»;
- ХАИИ 1005-«Кичик корхоналар аудитининг хусусиятлари»;
- ХАИИ 1006-«Банклар молиявий ҳисоби аудити»;
- ХАИИ 1010-«Молиявий ҳисобот аудитида экологик масалалар ҳисоби»;
- ХАИИ 1012- «Молиявий инструментлар ҳосилаларини аудити»;
- ХАИИ 1013- «Электрон тижорат- молиявий ҳисобот аудити таъсири»;
- ХАИИ 1014- «МҲХСларига риоя қилиш тўғрисида аудиторнинг хулосаси».

Аудит халқаро стандартларининг юридик мақоми ва уларни қабул қилиш тартиби аудитнинг халқаро стандартлари ва ёндош хизматларга сўз бошида ва АХС 100 «Ишончни таъминлайдиган топшириқлар»да белгиланган.

Ушбу ҳужжатларда АХСларни молиявий ҳисобот аудитида қўллаш, шунингдек бошқа молиявий ахборотлар аудити ва ёндош хизматлар кўрсатишда қўлланилиши белгиланган.

Аудитор АХСлар талабларидан четга чиқиши мумкин, лекин фақат бундай четга чиқишларни асослаши лозим. АХСлар фақат муҳим аҳамиятга эга масалаларга нисбатан қўлланилиши лозим.

## 9.4. Дунё мамлакатларида аудиторлик фаолиятининг меъёрий-ҳуқуқий базасини шакллантириш хусусиятлари

Дунё мамлакатларида аудиторлик фаолиятини меъёрий-ҳуқуқий тартибга солиш базасини яратиш масалаларига ёндашувларни уч турга ажратиш мумкин:

1) АХСларни ўзларининг миллий стандартлари сифатида асос қилиб олган давлатлар;
2) ўзларининг миллий стандартларини ишлаб чиқадиган мамлакатлар;
3) комбинациялашган ёндашув- асосий йўналишлар бўйича миллий стандартлар ишлаб чиқилади ва умумий муаммолар бўйича АХСлар қўлланидаи.

Биринчи тоифага, яъни АХСларни ўзларининг миллий стандартлари сифатида қўллайдиган ва фақат БХФга аъзо бўлган мамлакатлар киради. Бунинг учун БХФга аъзо мамлакат АХСларни ўзининг миллий стандарти сифатида қабул қилиш режаси тўғрисида мурожаат қилиши лозим. БХФдан рухсат олинганидан сўнг БХФга аъзо мамлакат АХСларни таржима қилиш ҳуқуқига эга бўлади.

Аудитнинг халқаро стандартлари ва ишонч бўйича кенгаш томонидан АХСларни ўзларининг миллий стандартлари сифатида қўллашга қарор қилган мамлакатлар учун қарор матни тайёрланади. Ушбу қарор қўллаш учун қабул қилинаётган стандартларнинг юридик кучини ва уларни муайян мамлакатда қўллаш имкониятларини белгилайди.

Айрим мамлакатларда (Австралия, Бразилия, Ҳиндистон, Голландия) АХСлар аудитнинг миллий стандартларини ишлаб чиқиш учун асос сифатида қўлланилади.

Аудитнинг миллий стандартларига эга энг тараққий этган мамлакатларда(Канада, Англия, Ирландия, АҚШ) АХСлар маълумот сифатида қабул қилинади, аммо миллий стандартлардан устун қўйилмайди.

## 9.5. Ўзбекистонда аудитнинг халқаро стандартларини жорий қилиш ва унинг хусусиятлари

Аудиторлик текширувларини ўтказиш ва аудиторлик хулосасини профессионал даражада шакллантириш ҳамда аудитни тартибга солишнинг меъёрий-ҳуқуқий тизимини такомиллаштириш бўйича таклифлар тайёрлаш учун аудитнинг халқаро стандартлари(АХС) ва аудиторлик фаолиятининг миллий стандартларини (АФМС) ҳам шаклан, ҳам мазмунан қиёсий таҳлил қилиш зарур(1.1-жадвал).

АХС ва АФМСларни шаклан қиёсий таҳлил қилиш дастлабки натижаларини қуйидагича гуруҳлаш мумкин:

1) АХСлар орасида ўхшашлари бор АФМСлар мавжуд;

2) АХСлардан жиддий фарқ қиладиган АФМСлар мавжуд;

3) АХСлар тизимида мос келадиган ўхшаши йўқ АФМСлар;

4) АХСлар тизимида мос келадиган ўхшашлари йўқ, яъни ҳали (АФМС)лар ишлаб чиқилмаган.

АХСлар ва АФМСлар ўртасидаги аниқланган фарқлар қуйидаги шарт-шароитлар билан боғлиқ:

- аудиторлик фаолиятига ёндашувлардаги фарқлар. АФМСларга қараганда АХСларда аудитнинг вазифалари ва мазмуни эмас, балки мақсади аниқ баён қилинган. Таъкидлашжоизки, АХСлар мақсадининг аниқ шакллантирилиши устун даражада молиявий ҳисобот халқаро стандартларининг асосий мақсади - молиявий ҳисоботлар ишончлилигини таъминлаш билан боғлиқ;
- шакли, таркиби ва расмийлаштирилишидаги фарқлар;
- баён қилиш тафсилотларидаги фарқлар;
- услубий ва амалий асосланганлик даражасидаги фарқлар.

**1.1-жадвал**

## Аудитнинг Халқаро Стандартлари (АХС) ва Ўзбекистон Республикаси Аудиторлик Фаолияти Миллий Стандартлари(ЎзР АФМС) қиёсий тавсифи (1.01.2014 й. ҳолатига)

| | АудитнингХалқароСтандартлари (International Standards onAuduting – ISAs) | | | | Ўзбекистон Республикаси Аудиторлик фаолияти миллий стандартлари | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | *№* | *Инглизча номи* | *Ўзбекча таржимаси* | *кучга кирган сана* | *№* | *АФМС номи* | *кучга кирган сана* |
| **-1-** | **-2-** | **-3-** | **-4-** | **-5-** | **-6-** | **-7-** | **-8-** |
| | | Glossary of Terms | Атамалар луғати | июнь 2012 й. | | | |
| **International Standards onQualiti Control (ISQCs 1). Сифат назорати бўйича халқаро стандартлар(СНХС 1)** | | | | | | | |
| | 1 | | Молиявийҳисоботлараудити ва уларни кўриб чиқиш, ишонч билдириш ва турдош хизматларкўрсатиш бўйича бошқа келишувларни бажарувчи аудиторлик ташкилотларида сифат назорати | 15. 12. 2009 й. | | | |
| | | | | | | | |
| | | | | | | | |
| **200-299 General principles and Responsibilities. Умумий принциплар ва мажбуриятлар** | | | | | | | |
| | 200 | Overall Objective of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing | Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш | 15.12. 2009 й. | | | |
| | 210 | Agreeing the Terms of Audit Engagement | Аудит келишуви ва шартларини келишиш | 15.12. 2009 й. | | | |
| | 220 | Quality Control for an Audit of Financial Statements | Молиявий ҳисоботлар аудити сифатини назорат қилиш | 15.06. 2009 й. | 5 | Аудитор ишининг сифати-ни назорат қилиш | 01. 01. 2000й. |
| | 230 | Audit Documentation | Аудитни ҳужжатлаштириш | 15.12. 2009 й. | 6 | Аудитни ҳужжатлаштириш | 01. 01. 2000й. |
| | 240 | The Auditor`s Responsibilities | Молиявий ҳисобот аудитидаги | 15.12. | | | |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements | фирибгарликка нисбатан аудитор мажбуриятлари | 2009 й. | | | |
| | 250 | Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements | Молиявийҳисоботлараудитидақонунларва меъёрий ҳужжатларни эътиборга олиш | 15.12. 2009 й. | 25 | Аудиторлик текшируви ўтказилишда норматив ҳуқуқий ҳужжатларга риоя этилишини текшириш | 10.03. 2003й. |
| | 260 | Communications with Those Charged With Governance | Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви | 15.12. 2009 й. | | | |
| | 265 | Communicatin Deficiencies in Internal Control to Those Charged With Governance and Management | Ички назоратдаги камчиликлар юзасидан бошқарув юклатилган шахслар ва раҳбарият билан ахборот алмашинуви | 15.12. 2009 й. | 12 | Аудиторлик текширувлари жараёнида бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини баҳолаш | 22.04. 2007й. |
| **300-499. Risk assessment and Response to Assessed Risks. Рискларни баҳолаш ва баҳоланган рискларга жавобан ҳаракатлар** | | | | | | | |
| | 300 | Planning an Audit of Financial Statements | Молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш | 15.12. 2009 й. | 3 | Аудитни режалаштириш | 01. 01. 2000й. |
| | 315 | Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment | Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъектини ваунинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш | 15.12. 2013 й. | 31 | Хўжалик юритувчи субъект фаолияти (бизнеси) билан танишиш | 01.07. 2001 й |
| | 320 | Materiality in Planning and Performing an Audit | Аудитни режалаштириш ва бажаришда муҳимлик | 15.12. 2009 й. | 9 | Муҳимлик ва аудиторлик риски | 01. 01. 2000й. |
| | 330 | The Auditor`sResponses to Assessed Risks | Баҳоланган рискларга жавобан аудиторнинг ҳаракатлари | 15.12. 2009 й. | 9 | Муҳимлик ва аудиторлик риски | 01. 01. 2000й. |
| | 402 | Audit Considerations Relating to Entity Using a Service Organizations | Хизмат кўрсатувчи ташкилотлар хизматларидан фойдаланадиган тадбиркорлик субъектлари аудитини ўтказиш жиҳатлари | 15.12. 2009 й. | | | |
| | 450 | Evaluation of Misstatement Identified during the Audit | Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш | 15.12. 2009 й. | 24 | Молиявий ҳисоботнинг бузиб кўрсатилганлиги аниқланганида аудиторлик ташкилотининг иш тутиши | 10. 07. 2001й. |
| **500-599. Audit Evidence. Аудиторлик далиллар** | | | | | | | |
| | 500 | Audit Evidence | Аудиторлик далиллари | 15.12. | 50 | Аудиторликдалиллари | 29. 04. |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | 2009 й. | | | 2002 й. |
| | 501 | Audit Evidence – Specific Considerations for Specific Items | Аудиторлик далилили – муайян моддаларни махсус кўриб чиқиш | 15.12. 2009 й. | | | |
| | 505 | External Confirmations | Ташқи тасдиқномалар | 15.12. 2009 й. | | | |
| | 510 | Initial Audit Engagements-Opening Balances | Дастлабки аудит келишувлари – бошланғич | 15.12. 2009 й. | | | |
| | 520 | Analytical Procedures | Таҳлилийтартиб-таомиллар | 15.12. 2009 й. | 13 | Таҳлилий амаллар | 01. 01. 2000й |
| | 530 | Audit Sampling | Аудиторлик танлаш | 15.12. 2009 й. | 14 | Аудиторлик танлаш | 01. 01. 2000й |
| | 540 | Audit Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures | Ҳисоблаб чиқилган баҳолар, шу жумладан ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар ва улар билан боғлиқ очиб бериладиган маълумотлар аудити | 15.12. 2009 й. | | | |
| | 550 | RelatedParties | Ўзаро боғлиқ томонлар | 15.12. 2009 й. | 55 | Ўзаро боғлиқ шахслар ўртасидаги битимлар бўйи-ча аудиторлик далилларини олиш босқичлари | 10. 03. 2003й. |
| | 560 | Subsequent Events | Кейинги ҳодисалар | 15.12. 2009 й. | 56 | Молиявий ҳисоботни тузиш санасидан сўнгги ҳодисалар | 23. 04. 2003й. |
| | 570 | Going Concern | Фаолиятнинг узлуксизлиги ҳақида фараз | 15.12. 2009 й. | | | |
| | 580 | Written Representations | Ёзмабаёнотлар | 15.12. 2009 й. | | | |
| **600-699. Using Work of Others. Бошқа шахслар ишидан фойдаланиш** | | | | | | | |
| | 600 | Spesial Considerations Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors) | Махсус кўриб чиқишлар – гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудитлари (жумладан кмпонентаудиторлари ишлари) | 15.12. 2009 й. | 60 | Бошқа аудитор иши натижасидан фойдаланиш | 2. 03. 2003й. |
| | 610 | Using the Work of Internal Auditors | Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш | 15.12. 2013 й. | | | |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 620 | Using the Work of an Expert | Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланиш | 15.12. 2009 й. | 16 | Эксперт ишидан фойдаланиш | 01. 01. 2000й |
| **700-799. Audit Conclusions and Reporting. Аудиторнинг хулосалари ва ҳисоботлари** | | | | | | | |
| | 700 | Forming an Opinion Reporting of Financial Statements | Молиявийҳисоботлар тўғрисида фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) бериш | 15.12. 2009 й. | 70 | Молиявийҳисоботтўғрисида аудиторликҳисоботиваaудит орликхулосаси | 9.11. 2016 й. |
| | 705 | Modifications to rht Opinion in the Independent Auditors of Report | Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)-да фикрни модификациялаш | 15.12. 2009 й. | | | |
| | 706 | Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraps in the Independent Auditor`s Report | Мустақил аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)да тушунтириш параграфлари ва бошқа масала параграфлари | 15.12. 2009 й. | | | |
| | 710 | Comparative Information Corresponding Figures and Comparative Financial Statements | Қиёсий ахборот – қиёсий кўрсаткичлар ва қиёсий молиявий ҳисоботлар | 15.12. 2009 й. | | | |
| | 720 | The Auditor`s Responsibility Relating to Other information in Documents Containing Audited Financial Statements | Аудит ўтказиш жараёнида текширилганмолиявийҳисоботларни қамраб оладиган хужжатлардаги бошқа маълумотларга нисбатан аудиторнинг жавобгарлиги | 15.12. 2009 й. | 10 | Молиявий ҳисобот таркиби-даги бошқа ахборотлар | 01. 01. 2000й. |
| **800-899. Specialized Areas. Махсус соҳалар** | | | | | | | |
| | 800 | Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks | Махсус масалалар – махсус мақсадли асосларга мувофиқ таёрланган молиявий ҳисоботлар аудити | 15.12. 2009 й. | 80 | Махсус масалани текшириш натижалари бўйича аудитор ҳисоботи | 1. 03. 2003й. |
| | 805 | Special Considerations – Audits of Single Financial Statements and Specific Elements Accounts or Items of a Financial Statements | Махсус масалалар – айрим молиявий ҳисоботлар ҳамда молиявий ҳисоботдаги махсус элементлар, счётлар ёки моддалар аудити | 15.12. 2009 й. | | | |
| | 810 | Engagements to Report on Summary Financial Statements | Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) тақдим этиш | 15.12. 2009 й. | | | |

| | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | келишувлари | | | | |
| **International Auditing Practice Note, IAPNs. Халқаро аудит амалиёти изоҳлари** | | | | | | | |
| | 1000 | Special Considerations in Auditing Financial Instruments | Молиявий инструментларни аудитдан ўтказишда махсус жиҳатлар | | | | |
| **2000-2699. International Standarts on Review Engagements, ISREs. Кўриб чиқиш бўйича келишувларнинг халқаро стандартлари (КЧКХС)** | | | | | | | |
| | 2400 | Engagements Review Financial Statements | Молиявий ҳисоботларни кўриб чиқиш бўйича келишувлар (Собиқ 910-АХС) | 15.12. 2006 й. | | | |
| | 2410 | Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity | Тадбиркорлик субъектининг мустақил аудитори томонидан амалга оширилган оралиқ молиявий ҳисоботларни кўриб чиқиш | 15.12. 2006 й. | | | |
| **3000-3699. International Standarts on Assuranse Engagements, ISAEs. Ишонч билдириш бўйича келишувларнинг халқаро стандартлари (ИБКХС)** | | | | | | | |
| | 3000 | Assuranse Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information | Тарихий молиявий молиявий маълумотлар аудити ёки кўриб чиқилишидан бошқа ишонч билдириш бўйича келишувлар | 01.01. 2006 й. | | | |
| **3400-3699. Муайян масалага тегишли стандартлар** | | | | | | | |
| | 3400 | The Examination of Prospective Financial Information | Перспектив молиявий ахборотни текшириш (Собиқ 810-АХС) | PCA | | | |
| | 3402 | Assurance Reports on Controls at a Service Organization | Хизмат кўрсатиш ташкилотида назоратлар бўйича ишонч билдириш ҳисоботлари | 15.06. 2011 й. | | | |
| **4000-4699. International Standarts on related Services (ISRSs) Турдош хизматларнинг халқаро стандартлари (ТХХС)** | | | | | | | |
| | 4400 | Engagements to perform Agreed-upon Procedures Regarding Financial Information | Молиявий маълумотларга нисбатан келишилган тартиб-таомилларни бажариш бўйича келишувлар (Собиқ 920-АХС) | | 90 | Аудиторлик ташкилотлари-нинг профессионал хизматлари | 21.03. 2001 й. |
| | 4410 | Engagements to Compile Financial Information | Молиявий ҳисоботлар компилияцияси бўйича келишувлар (Собиқ 930-АХС) | | | | |

Қиёсий таҳлил натижалари шуни кўрсатди-ки, ҳозирги вақтда Ўзбекистонда АХСлар ва аудиторлик фаолиятига доир бошқа меъёрий ҳужжатлардан 14 тасига мос келадиган АФМСлар ҳамда бошқа меъёрий ҳужжатлар мавжуд эмас. Булар АХС 200, АХС 210, АХС 240, АХС 260, АХС 330, АХС 402, АХС 501, АХС 505, АХС 510, АХС 540, АХС 570, АХС 580, АХС 610, АХС 705, АХС 706, АХС 720, АХС 805, АХС 810, АХС 2400, АХС 2410, АХС 3000, АХС 3000, АХС 3400, АХС 3402.

Шундай қилиб, аудитнинг халқаро стандартлари ва миллий стандартлар ўртасида ҳам шаклан, ҳам мазмунан сезиларли даражада фарқлар мавжуд. Бу аудиторлик фаолияти миллий стандартларини ишлаб чиқиш босқичи давом этаётганлиги ва барча ҳужжатлар мажмуи тўлиқ шакллантирилмаганлиги билан изоҳланади.

**Назорат саволлари:**

1. Аудит стандартлари ҳақида тушунча?
2. Аудит халқаро стандартларини роли ва аҳамияти қандай?
3. (АХС)ларни ишлаб чиқишда қандай ташкилотлар иштирок этади?
4. Махсус аудит стандартларида келтирилган масалаларни тавсифланг?
5. Дунёнинг турли мамлакатларида (АХС)лардан фойдаланиш бўйича қандай ёндошувлар мавжуд ва улар нима билан боғлиқ?
6. (АХС)ларни Ўзбекистон Республикасида қўллашнинг хусусиятлари қандай?
7. Аудитнинг халқаро стандартлари (АХС) ва аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари (АФМС): мазмуни, ўхшашлиги ва фарқлари?

# XX БОБ. БУХГАЛТЕРЛАР ХАЛҚАРО ФЕДЕРАЦИЯСИНИНГ ПРОФЕССИОНАЛ АХЛОҚ КОДЕКСИ

*Ҳар бир киши касб-корини мукаммал билмоғи,*
*яхши тарбия олмоғиваяхши хулқ-одоб,*
*фазилатларга эга бўлмоғи керак.*
***Абу Наср Фаробий***

## 10.1. Ахлоқ Кодексини ишлаб чиқишнинг мақсади

Бухгалтерлар Халқаро Федерациясининг ахлоқ Кодекси 1996 йил июль ойида қабул қилинган(сўнгги таҳрири) 2006 йил 30 июнда кучга кирган). Ушбу Кодекс аудитнинг Халқаро стандартларига оид ҳужжатлар мажмуасига киради. Бундай умумлаштирувчи ахлоқ Кодексини ишлаб чиқиш зарурати турли мамлакатларда аудитни ташкил этиш тизимлариўртасидаги миллий, маданий, ҳуқуқий-меъёрий, социал ва лингвистик тафовутлар мавжудлиги билан белгиланади. Аудитнинг халқаро стандартлари таркибига кирадиган барча бошқа ҳужжатлар каби Бухгалтерлар Халқаро Федерациясининг ахлоқ Кодекси (*кейинги ўринларда-Кодекс*) меъёрий аҳамиятга эга ва Бухгалтерлар Халқаро Федерациясига аъзо ҳисобланган барча мамлакатларда қўллаш мажбурий ҳисобланади. Кодекс талаблари ва миллий талаблар ўртасида тафовутлар учраганида иккинчисига устуворлик берилади. Бундай ёндашув АХСларни қўллаётган мамлакатларда ўзларининг ахлоқ меъёрлари ва қоидалари ишлаб чиқилиб, сўнгра Халқаро ахлоқ Кодекси билан таққосланиши мумкинлигини билдиради. Бирор бир мамлакат ўзининг миллий ахлоқ Кодексига эга бўлмаса, у Халқаро ахлоқ Кодексини миллий стандарт сифатида қўллаш тўғрисида қарор қабул қилиши мумкин.

Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг ахлоқий жиҳатлари «*Ўзбекистон аудиторларининг ахлоқ Кодекси*» билан белгиланади. Ушбу Кодекс Ўзбекистон Республикаси қонунчилиги талаблари ҳисобга олинган ҳолда Бухгалтерлар Халқаро Федерациясининг ахлоқКодекси асосида, унинг

концептуал асослари ва мазмуни максимал даражада сақлаб қолинган ҳолда тайёрланган.

Бухгалтерлар Халқаро Федерациясининг ахлоқ Кодекси махсус таъкидланган ҳолатлардан ташқари, унинг мақсади ва фундаментал принциплари барча профессионал бухгалтерлар учун уларнинг оммавий амалиёт билан шуғулланиши ёки саноатда, савдо соҳасида, давлат секторида ёки таълим соҳасида ишлашидан қатъий назар амал қилади.

БХФга аъзо ташкилотлар томонидан белгиланган ахлоқий талаблар бухгалтерлар ишининг юқори сифатини ва уларга жамоатчилик ишончини таъминлашга йўналтирилган.

Бухгалтерлар Халқаро Федерациясининг ахлоқ Кодекси уч қисмдан иборат:

А қисми: Кодексни қўллашнинг умумий қоидалари;

Б қисми: Ижтимоий амалиётдаги профессионал бухгалтерлар;

В қисми: Бизнесда фаолият кўрсатаётган профессионал бухгалтерлар.

Кодекснинг А ва Б қисми аудиторлар учун мўлжалланган.

## 10.2. Кодекс А қисмининг мазмуни: Кодексни қўллашнинг умумий қоидалари

Аудиторларнинг ўз фаолиятлари учун жамият олдидаги масъулияти тўғрисида Кодексда алоҳида таъкидланган. Бутун дунёда бухгалтерлик касбининг моҳияти умумий мақсадларга эришишга интилиш ва бу мақсадларда бир қатор асосий принципларга риоя қилишдан иборат. Бу профессионал бухгалтерларнинг жамиятда муҳим ролни бажариши билан боғлиқ. Инвесторлар, кредиторлар, иш берувчилар ва тадбиркорлар жамоасининг бошқа вакиллари ҳамда давлат ва бутун жамият молиявий ҳисоб ва ҳисобнинг ишончлилиги, самарали молиявий бошқарув, бизнес ва солиққа тортишнинг турли масалалари бўйича компетентли тавсиялар борасида профессионал аудиторларга таянади. Профессионал аудиторлар томонидан бундай хизматлар кўрсатиши чоғида уларнинг ахлоқ-одоб

даражаси ва муносабатлари ўз жамоалари ва бутун жамиятнинг иқтисодий фаровонлигига таъсир кўрсатади.

Профессионал аудиторлар жамият ишончини қозонадиган даражада хизмат кўрсата олишини исботлай олсаларгини ўз обрў-эътиборини сақлаб қолишлари мумкин.

Кодекснинг А қисми профессионал аудиторлар учун касб этикасининг асосий принципларини ва уларни қўллашнинг концептуал асосларини белгилайди. Агар ушбу асосий принципларга номувофиқлик хавф –хатарлари аниқланса, унинг жиддийлигини баҳоланади.Ушбу хавф-хатарлар жиддий ҳисобланса, уларни бартараф қилиш ёки имкон борича пасайтириш эҳтиёт - чоралари қўлланилиши лозим.

Профессионал аудиторлар касб этикасининг асосий принциплари қуйидагилар:

– ҳалоллик (профессионал аудиторлар касб ва иш юзасидан бўладиган барча муносабатларда очиқ ва ҳалол бўлиши лозим);
– холислик (профессионал аудиторлар адолатли бўлиши ва гумон ҳамда эҳтиросларга берилмаслиги, манфаатлар тўқнашуви, профессионал фикрни ўзгартириш мақсадида бошқа шахслар томонидан тазъйиқ ўтказилишига йўл қўймаслиги лозим);
– компетентлилик ва лозим даражадаги пухталик (профессионал аудитор мижоз ёки иш берувчига малакали профессионал хизмат кўрсатиш учун касбга оид билим ва кўникмаларини етарли даражада сақлаб туриши лозим. Бунда қонунчиликдаги, амалиётдаги ва иш услубларидаги жорий ҳолатларга асосланилади. Профессионал хизматлар кўрсатиш чоғида астойдил ва амалдаги профессионал ҳамда техник стандартларга мувофиқ иш юритиши лозим);
– махфийлик (профессионал аудитор касб ёки ишга оид муносабатлар натижасида олинган ахборотлар махфий сақланишини таъминлаши ва бундай ахборотларни бошқа шахсларга ошкор этмаслиги лозим. Бухгалтернинг юридик ва профессионал ҳуқуқ ёки мажбуриятлари бундай

ахборотларни ошкор этишни талаб қиладиган ҳолатлар бундан мустасно. Касб ва ишга оид муносабатлар натижасида олинган махфий ахборотлар профессионал аудитор ёки учинчи томонларнинг шахсий мақсадлари учун ишлатилмаслиги лозим);

– касб этикаси (профессионал бухгалтер ёки аудитортегишли меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар ва тартиб - қоидаларга риоя қилиши ҳамда касбини обрўсизлантирадиган ҳар қандай ҳатти-ҳаракатлардан ўзини тийиши лозим).

Касб этикасининг асосий принципларига мос келмаслик хавф-хатарлари:

1. ўз манфаатини устун қўйиш хавфи;

2. агар олдинги фикр ушбу фикр учун масъулият юкланадиган профессионал аудитор томонидан қайта баҳоланиши лозим бўлганида вужудга келадиган ўзини-ўзи текшириш хавфи;

3. агар профессионал аудитор позицияси ёки фикрини кейинги объективликни таваккал остига қўядиган нуқтагача сурганида вужудга келадиган ҳимояланиш зарурати хавфи;

4. профессионал аудитор учинчи шахслар билан яқин муносабат ўрнатиб, уларнинг манфаатларига ён босганида вужудга келадиган хавф;

5. қўрқитиш хавфи.

Бундай хавф-хатарларни бартараф этадиган ёки мақбул даражагача пасайтирадиган эҳтиёткорлик чоралари қуйидаги иккита тоифага бўлинади:

– касб, қонунчилик ёки қоидалар билан тартибга солинадиган эҳтиёткорлик чоралари(масалан, таълимга, ўргатишга, тажрибага ва малака оширишга нисбатан қўйиладиган профессионал талаблар);

– иш муҳитидаги эҳтиёткорлик чоралари(корпоратив бошқарувга қўйиладиган талаблар, профессионал стандартлар, мониторинг, тартиб-интизом чоралари, ташқи текширувчилар ва ҳ.к).

Агар зиддиятни ҳал этиш имкони бўлмаса, профессионал бухгалтер тегишли юридик маслаҳатчилар ёки профессионал органнинг маслаҳатидан

фойдаланиши мумкин ва айни вақтда аҳлоқий масалаларни махфийлик принципини бузмасдан ҳал этиш бўйича кўрсатмалар олади.

Агар муаммони аҳлоқий йўл билан ҳал этишнинг ҳеч қандай иложи бўлмаса, профессионал аудитор учун энг мақбул йўл лойиҳа бўйича командада ишлашдан ёки махсус битимни бажаришдан бош тортиши ёки битимни бажаришдан бутунлай бош тортиши ва ишдан бўшаб кетиши маъқул.

## 10.3. Кодекс Б қисмининг мазмуни: Амалиётдаги жамоатчи профессионал бухгалтерлар

Кодекснинг **Б** қисми қуйидаги бўлимлардан иборат:

– *профессионал тайинлашлар;*
– *манфаатлар тўқнашуви(зиддиятлар);*
– *иккинчи шахс фикри;*
– *гонорарлар ва бошқа турдаги рағбатлантиришлар;*
– *профессионал хизматлар маркетинги;*
– *совға-саломлар ва меҳмондорчилик;*
– *мижознинг активларини сақлаш;*
– *холислик - барча хизматлар;*
– *мустақиллик – ишонч билдириш тўғрисида келишув.*

Кодекснинг ушбу қисми юқорида кўрсатилган барча бўлимлар бўйича асосий принципларга риоя қилинишига хавф туғдиришимумкин бўлган ҳолатлар ва зарур эҳтиёткорлик чоралари кўриш масалаларни ўз ичига олади.

**«Профессионал тайинлашлар»** бўлимида аудитор биринчи мижозни қабул қилиш чоғида мижоз билан боғлиқ мунозарали масалалар сабабига кўра асосий принципларга риоя қилинишига хавф туғиладиган ҳолатларга эътибор қаратилган. Масалан, мижознинг ноқонуний фаолият билан шуғулланиши, виждонсизлиги ва бухгалтерия ҳисобини юритиш ёки ҳисоботдаги шубҳали ҳолатлар.

**Манфаатлар тўқнашуви** (зиддиятли ҳолатлар) бўлимида кўрсатилишича, амалиётчи жамоат бухгалтери манфаатлар тўқнашувини вужудга келтирадиган ҳолатларни аниқлаш учун тегишли чоралар кўриши лозим. Масалан, амалиётчи бухгалтер мижоз билан рақобатдош бўлса ёки бизнесда ҳамкорлик қилса, агар манфаатлари тўқнашадиган мижозларга хизмат кўрсатса ёки мижозлар бир-бирлари билан маълум масала ёки операция бўйича зиддиятли ҳолатларда бўлса, холисликка хавф туғдирадиган ҳолат вужудга келиши мумкин.

**«Иккинчи шахс фикри»**бўлимида амалиётчи профессионал бухгалтер тўғридан-тўғри ёки унга мижоз бўлмаган компания ёки субъект номидан сўрови бўйича бухгалтерия ҳисоби, ҳисобот ва аудит стандартлари ҳамда алоҳида вазиятлар ёки операциялар бўйича бошқа стандартлар ёки қоидаларни қўллаши тўғрисида иккинчи фикрни тақдим этиши лозим.

**«Гонорарлар ва бошқа турдаги рағбатлантиришлар»** бўлимида профессионал компетентлилик ва лозим даражадаги пухталикка нисбатан манфаатдорликка доир хавфлар умумлаштирилади. Бундай хавфлар ҳисоб-китоб қилинган гонорар суммаси техник ва профессионал стандартларда белгиланган талабларни бажариш учун ҳам етишмайдиган ҳолларда вужудга келиши мумкин.

Профессионал хизматлар бозори реклама ёки бошқа усуллар билан ўрганилганда амалиётчи профессионал бухгалтер ўзи тақдим эта оладиган хизматларни, малакасини ёки тажрибасини ортиқча кўрсатиш, бошқа шахслар билан асоссиз қиёслашлар келтириши лозим эмас.

**«Совға-саломлар ва меҳмондорчилик»** мижоз амалиётчи профессионал бухгалтерларга ёки унинг яқин қариндошлари ва оила аъзоларига совғалар таклиф қилиши ва зиёфатлар уюштириши мумкин. Бундай таклифлар одатда асосий принципларга риоя қилишда хавф туғдиради. Бундай хавфларнинг жиддийлиги таклифларнинг миқдори, тавсифи ва турига боғлиқ.

**«Мижоз активларини сақлаш»** бўлимида мижоз активларини риоя қилишга хавф туғдирадиган ҳолатлар ёритилган.

**Аудиторнинг мустақиллиги** масаласига Кодексда жуда катта эътибор берилган. Кодексда мустақиллик икки томондан кўриб чиқилган:

1.Фикр билдиришдаги мустақиллик(тазъйиқ кўрсатилмаслиги);

2.Иш юритишдаги мустақиллик(бир томондан, мустақил профессионал бухгалтерлар, иккинчи томондан мижоз корхонанинг мансабдор шахслари ва ходимлари ўртасида айрим муносабатларни таъқиқлаш).

Аудиторлик хулосаси беришда қуйидаги ҳолатларда профессионал бухгалтер мустақиллигига хавф вужудга келиши мумкин:

- молиявий манфаатдорлик бўлганда;
- қарздорлик ва кафолатлар бўлганида;
- мижоз билан иш юзасидан яқин алоқадор бўлганда;
- оилавий ва шахсий муносабатлардаги яқинлик;
- мижознинг фирмасига ишга кириш;
- катта ходимларнинг мижоз билан узоқ вақт давомида алоқада бўлиши.

Агар аудиторлик хулосаси бериш талаб қилинмайдиган, профессионал хизматлар кўрсатилса, масалан, бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисобот тузиш чоғида хавф вужудга келиши мумкин.

Кодексда мустақилликни йўқотиш хавфини баҳолаш ва у ёки бу ҳолларда қандай эҳтиёткорлик чораларини кўриш мақсадга мувофиқлиги хусусида ҳам мисоллар келтирилган.

**Назорат саволлари:**

1. Аудиторлар ахлоқ кодексининг мазмуни ва аудиторлик касбининг нуфузини оширишдаги аҳамияти қандай?
2. Аудиторлар ахлоқ кодексини таркибий қисмлари ва уларни тавсифланг?
3. Профессионал аудиторлар касб этикасини асосий принциплари ва уларни мазмунини очиб беринг?
4. Бухгалтерлар халқаро федерацияси (БХФ) ва аудиторлар ахлоқ кодекси ва Ўзбекситон аудиторларининг ахлоқ кодексини қиёсий тавсифланг?

# XI БОБ. АУДИТОРЛИК ТЕКШИРУВЛАРИНИНГ ДАСТЛАБКИ БОСҚИЧЛАРИГА ДОИР ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР

## 11.1. Молиявий ҳисобот аудитининг мақсади ва умумий принциплари

200-сон «Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш» номли АХСда молиявий ҳисобот аудитининг мақсади ва умумий принципларига доир тавсиялар келтирилган.

Стандартда молиявий ҳисобот аудити аудиторга молиявий ҳисоботнинг барча жиддий жиҳатлари ўрнатилган қоидаларга мувофиқ тузилганлиги тўғрисида фикр билдириш учун имкон бериши белгиланган.

Стандартда: аудиторлар профессионал бухгалтерларнинг ахлоқ Кодексига риоя қилиши кўрсатилган; аудитнинг умумий принциплари қисқача баён қилинган; аудитор аудитни АХСларга мувофиқ ўтказиши лозимлиги, уларда асосий принциплар ва зарур амаллар ҳамда тушунтиришлар ва бошқа тавсиялар келтирилганлиги таъкидланган; аудитор молиявий ҳисоботни жиддий бузиб кўрсатишларга олиб келувчи ҳолатлар бўлиши мумкин, деган маълум даражадаги профессионал шубҳаланиш билан аудитни режалаштириши ва ўтказиши лозимлиги тўғрисида талаблар мавжуд.

«Аудит ҳажми» тушунчаси муайян ҳолатларда аудит мақсадига эришиш учун зарур ҳисобланган аудиторлик амалларига тааллуқли.

Оқилона ишончлилик тушунчаси бутун аудит жараёнига ва молиявий ҳисоботда жиддий чалкашликлар йўқлиги тўғрисида хулоса шакллантириш учун зарур бўладиган аудиторлик далилларини тўплашга тегишли.

Шунингдек, стандартда жиддий бузиб кўрсатишларни аниқлаш имкониятига таъсир кўрсатадиган ва қуйидаги сабаблар туфайли вужудга келадиган чекловлар аудитга хослиги кўрсатилган:

1) тест синовларини қўллаш;

2) бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимига хос чекловлар(масалан, хуфёна тил бириктириш);
3) аудиторлик далилларининг катта қисми тўлиқ етарли даражада эмас, балки кўпроқ ишонтирадиган хусусиятга эгалиги.

Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш учун асос бўлган маълум тасдиқлар бўйича хулосалар тайёрлаш учун фойдаланилган далилларнинг ишончлигига таъсир кўрсатадиган бошқа чекловлар сифатида ғайри одатий ҳолатлар кўрсатилган. Бундай ҳолатлар одатдаги ҳолатларда кутилиши мумкин бўлганидан юқори жиддий бузиб кўрсатишлар рискини кучайтиради.

Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш учун хўжалик юритувчи субъект раҳбари жавобгар эканлиги стандартда алоҳида кўрсатилган.

Баён қилинганларга асосланиб, айтиш мумкин-ки, 200-«Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш» номли АХСга мазмунан тўлиқ мос келадиган АФМС ишлаб чиқиш зарур.

## 11.2. Аудит ўтказиш шартларини келишиш бўйича халқаро тажриба

Аудиторлик фаолияти юқори билим ва малакага асосланган ўзига хос тадбиркорлик фаолияти бўлганлиги боис, уни ўтказиш шартларини келишишни илмий асослаш ва ташкилий-услубий жиҳатдан таъминлаш лозим.

Халқаро амалиётда аудит ўтказиш шартларини мижоз билан келишиш бўйича тавсиялар«Аудит келишуви ва шартларини келишиш» номли 210-сон АХСда келтирилган. Ушбу АХСда айрим мамлакатларда аудитнинг мақсади ва ҳажми ҳамда аудиторнинг мажбуриятлари қонун билан белгиланишига қарамасдан, аудитор нуқтаи назаридан, «Аудит тўғрисидаги келишув –

хати»нинг мижозлар учун фойдали ахборотларга эга бўлиши мумкинлиги таъкидланган.

Стандартда аудитни амалга ошириш жараёнида тушунмовчиликларнинг олдини олиш учун аудитор томонидан мижозга «*Аудит ўтказиш тўғрисидаги келишув-хати*» жўнатилиши мақсадга мувофиқлиги кўрсатилган. Бундай хат аудитор аудитнинг тайинланиши, мақсади ва ҳажмини аудиторнинг мижоз олдидаги мажбуриятлари ва ҳисобот(хулоса) шаклини келишилганлигини акс эттирадиган ҳамда тасдиқлайдиган ҳужжат бўлиб хизмат қилади.

210-АХСда «*Аудит ўтказиш тўғрисидаги келишув-хати*»га тааллуқли қатъий қоидалар йўқ, аммо ушбу хатга киритилиши лозим бўлган саволлар рўйхати бўйича қуйидаги талаблар мавжуд:

1) молиявий ҳисобот аудитининг мақсади;

2) молиявий ҳисобот учун раҳбариятнинг масъулияти;

3) аудит ҳажми, амалдаги қонунчилик, профессионал ташкилотларнинг норма ва қоидаларига ҳаволалар билан бирга;

4) аудиторлик ҳисоботи(хулосаси)нинг шакли ёки аудит натижаларини тақдим этишнинг бошқа усули;

5) бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимига хос бўлган чекловлар билан бир қаторда танлаб текшириш ва аудитга хос бошқа чекловлар мажудлиги муносабати билан айрим катта хатоликлар ҳам аниқланмай қолиниш риски мавжудлиги;

6) аудит жараёнида талаб этиладиган барча бухгалтерия проводкалари, ҳужжатлари ва бошқа ахборотларни бемалол олиш.

Шунингдек, «*Аудит ўтказиш тўғрисидаги келишув-хати*»да қуйидагиларни ҳам кўрсатиш тавсия этилади:

- аудитни режалаштириш билан боғлиқ келишувлар;
- аудиторнинг аудит ўтказиш муносабати билан раҳбариятга билдиришларга тегишли ёзма тасдиқлар кутиши;

- мижознинг топшириқ тўғрисидаги хатни олганлигини тан олиши орқали мижоз томонидан топшириқ шартларининг тасдиқланиши тўғрисидаги талаблар;
- аудиторнинг мижоз учун тузиши мўлжалланаётган қандайдир бошқа хат ёки ҳисобот(хулоса);
- гонорарни ҳисоблаш учун асос ҳамда счет тақдим этиш учун бошқа исталган келишувлар.

Зарур ҳолларда «*Аудит ўтказиш тўғрисидаги келишув-хати*»да бошқа масалалар ҳам ёритилиши мумкин.

Такрорий аудит ўтказилиш ҳолларида топшириқ шартларини қайта кўриб чиқиш зарурлиги ва топшириқнинг амалдаги шартлари тўғрисида мижозга эслатиб қўйиш зарурлиги тўғрисида қарор қабул қилишни аудиторнинг ўзи ҳал этиши лозим.

«*Аудит ўтказиш тўғрисидаги келишув-хати*»ни янгидан тузиш қуйидаги ҳолатлар мавжуд бўлганида мақсадга мувофиқ:

- мижоз томонидан аудитнинг мақсади ва ҳажмини нотўғри тушуниш;
- исталган масалани қайта кўриб чиқиш ёки махсус аудиторлик топшириқларини киритиш;
- аудиторлик текшируви ўтказилаётган корхонанинг раҳбарияти, директорлар кенгаши ёки бизнеси таркибида ўзгаришлар содир бўлиши;
- аудиторлик текшируви ўтказилаётган корхона фаолиятида жиддий ўзгаришлар содир бўлиши;
- меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлардаги ўзгаришлар.

Стандарт қоидаларига мувофиқ агар топшириқ бажарилгунга қадар унинг шартларини пастроқ ишонч тақдим этиладиган бошқа шартларга ўзгартириш аудитордан сўралса, у ҳолда аудитор бундай ўзгартиришни тегишли тарзда кўриб чиқиши лозим.

Топшириқ шартлари ўзгартирилганда аудитор ва мижоз янги шартларни келишиб олишлари лозим. Агар топшириқ шартларини

ўзгартириш учун асосли сабаблар бўлмаса, аудитор уни ўзгартиришга розилик бермаслиги мумкин. Масалан, аудиторлик топшириқларини бажариш чоғида аудитор дебиторлик қарзлари бўйича етарли ва асосли далилларни тўплай олмаса ва мижоз салбий аудиторлик хулосаси ёки хулоса берилишидан бош тортиш ҳолатининг олдини олиш мақсадида бундай текширувни бошқа юзакироқ текширувга ўзартиришни илтимос қилиши мумкин.

Бундай ҳолларда, агар аудитор топшириқни ўзгартиришга розилик бермаса, бунинг оқибатида унга биринчи топшириқ бўйича текширувни давом эттиришга рухсат этилмаса, аудитор аудит ўтказишдан бош тортиши ёки келишилган ёки бошқа мажбуриятлар мавжудлиги тўғрисидаги масалани кўриб чиқиш лозим. Бунга мувофиқ аудитор текширувдан бош тортиш сабаблари тўғрисида бошқа учинчи томонларга, масалан, директорлар кенгаши ёки акциядорларга билдириши зарур.

Хулоса ўрнида шуни айтиш зарурки, юқорида шарҳланган «Аудит ўтказиш шартларини келишиш» номли 210-сон АХС мазмунига мос келадиган АФМС ишлаб чиқиш зарур. Шунингдек, мазкур АФМСда «Аудит ўтказиш тўғрисидаги келишув - хати»нинг намунасини ҳам иловада келтириш тавсия этилади.

## 11.3. Аудит жараёнида иш сифатини назорат қилиш

Аудиторлик текширувлари чоғида профессионал стандартлар талабларига риоя қилинишини таъминлаш учун аудиторлар ишларининг сифатини назорат қилиш зарурати тўғрисида 220-сон «Молиявий ҳисоботлар аудити сифатини назорат қилиш» номли АХСда баён қилинган. Ушбу стандарт мақсади аудиторлик фирмасининг бутун аудиторлик фаолияти бўйича юритадиган сиёсати ва тадбирлари каби, алоҳида аудиторлик текширувини ўтказиш чоғида аудиторнинг ёрдамчиларига топширилган ишлар бўйича ҳам сифат назоратига доир талабларни ўрнатиш ва тавсиялар тақдим этишдан иборат. 220-«Молиявий ҳисоботлар аудити сифатини

назорат қилиш»АХСда кўрсатилишича, сифатни назорат қилишга доир сиёсат ва тадбирлар бутун аудиторлик фирмаси бўйича ҳам, алоҳида аудиторлик текширувлари бўйича ҳам амалга оширилиши лозим.

Стандартда барча аудиторлик текширувларини АХСга мувофиқ ўтказишни таъминлашга қаратилган сифатни назорат қилиш сиёсати ва тадбирларига риоя қилиниши таъкидланган. Шунингдек, сифатни назорат қилишнинг асосий мақсадлари келтирилган:

– профессионал талаблар, тажриба ва компетентлилик;
– вазифаларни тақсимлаш;
– ваколатларни аниқлаш;
– консультация;
– мижозларни сақлаб қолиш ва кўпайтириш;
– мониторинг олиб бориш.

Шунингдек, сифатни назорат қилиш бўйича умумий сиёсат ва тадбирлар тўғрисида фирма аудиторларининг диққатига етказиб қўйиш зарурати ҳам кўрсатилган.

Стандартда муайян аудиторлик текширув сифатини назорат қилиш ва аудиторлик фирмаси хизматларининг сифатини умумий назорат қилиш ўртасидаги фарқлар кўриб чиқилган.Умумий сифат назорати муайян аудиторлик текширувлар сифати назоратини тўлдириш ва унга кўмаклашиши, лекин унинг ўрнини боса олмаслиги таъкидланган. Муайян аудиторлик текширувлари жараёнида аудитор ассистентлари ишларининг сифатини назорат қилишни ташкил этиш масалалари муҳокама қилинади. Ассистентлар ишларининг сифатини назорат қилишда асосий қўлланма сифатида аудит дастуридан фойдаланиш тавсия этилади. Чунки аудит дастури текширув ўтказиш бўйича кўрсатмаларни ассистентлар эътиборига етказиш учун хизмат қилади.

220- «Молиявий ҳисоботлар аудити сифатини назорат қилиш» номли АХСнинг иловаларида аудиторлик фирмаси учун сифатни назорат қилиш бўйича мисоллар келтирилган.

Ўзбекистонда 220–«Молиявий ҳисоботлар аудити сифатини назорат қилиш»АХСга мазмунан мос келадиган №5 «Аудитор ишининг сифатини назорат қилиш» номли АФМС қабул қилинган.

## 11.4. Аудитни ҳужжатлаштириш

Молиявий ҳисобот аудити жараёнини ҳужжатлаштириш бўйича талаблар ва тавсиялар 230«Аудитни ҳужжатлаштириш» номли АХСда келтирилган. Ушбу стандартга мувофиқ «ҳужжатлаштириш»деганда аудит жараёнида аудиторлар томонидан ва аудитор учун тузиладиган ёки олинадиган ҳамда сақланадиган материаллар(иш ҳужжатлари) тушунилади. Стандартда аудиторнинг иш ҳужжатларидан намуналар келтирилган. Жумладан, аудитни режалаштириш ва ташкил этишга доир ҳужжатлар, аудиторлик текширувлар устидан назоратни амалга ошириш ҳамда аудиторлик далиллари акс эттириладиган ҳужжатлар.

Стандартда аудитор аудитни умумий тушунишни таъминлаш учун иш ҳужжатларини етарли даражада батафсил шаклда тузиши лозимлигитаъкидланган. Шунингдек, иш ҳужжатлари аудитни режалаштириш, бажарилган аудиторлик амалларининг тавсифи, вақт сарфи, ҳажми ва натижалари ҳамда олинган аудиторлик далиллар асосида қилинган хулосалар тўғрисидаги ахборотларни ҳам ўз ичига олиши кўрсатилган. Айни вақтда аудитор кўриб чиқилаётган ҳар бир саволни ҳужжатлаштириши мақсадга мувофиқ. Иш ҳужжатларини тайёрлаш ва сақлаш тўғрисидаги масалани ҳал этишда эса бу объектда олдин аудит ўтказиш билан шуғулланмаган аудитор учун ушбу ҳужжатлар зарур бўлиб қолишини унутмаслик керак. Мос равишда 200-«Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро Стандартларига мувофиқ ўтказиш» АХСда иш ҳужжатларидан бажарилган аудиторлик ишлар ва принципиал қарорлар қабул қилиш сабаблари тўғрисида тасаввурга эга бўлинадиган қилиб тузиш тавсия этилган. Лекин аудиторлик текширувларининг тафсилотини очиб бериш талаб қилинмайди.

230-«Аудитни ҳужжатлаштириш» АХСда стандартлаштирилган иш ҳужжатлари, графиклар, мижоз томонидан тайёрланган таҳлиллар ва бошқа ҳужжатлардан фойдаланиш йўли билан иш ҳужжатларини тайёрлаш ва текшириш самарадорлигини ошириш бўйича тавсиялар келтирилган.

Стандартда иш ҳужжатларининг махфийлиги ва сақланишини таъминлаш тартибини ўрнатиш ҳамда ҳужжатларни сақлаш бўйича қўйиладиган ҳуқуқий ва профессионал талабларга мос келиши нуқтаи назаридан етарли давр давомида сақланишини таъминлаш зарурлиги тўғрисида сўз юритилади. Шунингдек, аудиторнинг иш ҳужжатлари аудиторнинг мулки эканлиги, лекин аудиторнинг кўрсатмаси билан ҳужжатларнинг бир қисми ёки улардан кўчирмалар субъектга берилишига қарамасдан, улар корхонадаги бухгалтерия ҳужжатларининг ўрнини боса олмаслиги кўрсатилган.

Ўзбекистонда 230-«Аудитни ҳужжатлаштириш» АХСга мос келадиган №6 «Аудитни ҳужжатлаштириш» номли АФМС ишлаб чиқилган ва аудиторлик амалиётида қўлланилмоқда.

## 11.5. Молиявий ҳисобот аудити жараёнида аудиторнинг фирибгарликка нисбатан мажбуриятлари

240-АХС «Молиявий ҳисобот аудитидаги фирибгарликка нисбатан аудитор мажбуриятлари». Ушбу стандартда аудиторнинг аудитни режалаштириш ва амалга ошириш жараёнида фирибгарлик ёки хатолар натижасида вужудга келадиган молиявий ҳисоботдаги жиддий бузиб кўрсатишлар рискини кўриб чиқишдаги мажбуриятлари баён қилинган.

Стандартда *«Фирибгарлик»* атамаси субъектнинг раҳбарияти ва ходимларида бир ёки бир неча шахслар ёки учинчи шахслар томонидан атайлаб амалга оширилган ва молиявий ҳисоботни нотўғри тақдим этилишига олиб келган ҳатти-ҳаракатлар деб таърифланган.

Фирибгарлик таркибига найрангбозлик (манипуляция), сохталаштириш, ҳужжатларни ёки ҳисоб ёзувларини ўзгартириш; мавжуд

бўлмаган операцияларни ҳисобда акс эттириш; ҳисоб сиёсатини атайлаб нотўғри қўллаш кабилар киритилган.

*«Хато»* атамаси ушбу стандартда молиявий ҳисоботдаги атайлаб қилинган хатолар сифатида таърифланган (бухгалтерия ҳисобидаги математик хатолар, фактларни тушириб қолдириш ёки уларни нотўғри талқин қилиш, ҳисоб сиёсатини нотўғри қўллаш).

Стандартда фирибгарлик фактлари ва хатоларни топиш мажбуриятлари раҳбарлик ваколатлари юкланган шахслар каби, субъект раҳбариятига ҳам юклатилади. Бу мажбуриятлар бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини йўлга қўйиш узлуксиз ишлатиш йўли билан амалга оширилади. Бундай тизимларнинг яхши йўлга қўйилиши фирибгарлик фактлари ва хатоларсонининг камайтиришга ёрдам беради. Лекин бу тизимлар фирибгарлик ва хатоларни бутунлай бартараф қила олмайди, балки эҳтимолини пасайтиради.

Аудитор аудитни режалаштириш жараёнида фирибгарлик ёки хато натижасида молиявий ҳисоботдаги жиддий бузиб кўрсатишлар рискини пасайтириш учун олдин аниқланган ҳар қандай фирибгарлик ва хатолар тўғрисидаги маълумотларни сўраб олиши лозим. Ушбу маълумотларга асосланиб фирибгарлик ёки хатолар оқибатида содир этилган жиддий бузиб кўрсатишлар баҳоланади. Баҳолаш натижасига кўра фирибгарлик ёки хатолар натижасида вужудга келган ва бутун молиявий ҳисобот учун жиддий ҳисобланган бузиб кўрсатишлараниқланиши учун етарли даражада ишонч ҳосил қилишни таъминлайдиган аудиторлик тадбирлари ишлаб чиқилади.

Стандартда ёзилишича, хатоларни аниқлаш эҳтимоли, фирибгарлик фактларини аниқлаш эҳтимолидан юқори бўлиб, одатда сўнггисини яширишга ҳаракат қилинади.

Аудиторлик гуруҳининг раҳбари аудитни режалаштириш чоғида хўжалик юритувчи субъектнинг фирибгарлик ва хатолар натижасида молиявий ҳисоботда жиддий бузиб кўрсатишларига мойиллиги тўғрисидаги масалани гуруҳдаги бошқа аудиторлар муҳокама қилиши лозим.

Аудитор қуйидаги мақсадларда раҳбариятга сўров йўллаши мумкин:

а) фирибгарлик ёки хатолар натижасида молиявий ҳисоботда жиддий бузиб кўрсатишлар рискининг раҳбарият томонидан баҳоланишини; бундай рискни бошқариш учун корхона раҳбарияти томонидан ташкил этилган бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини ўрганиш учун;

б) хатоларни бартараф этиш ва аниқлаш учун корхона раҳбарияти томонидан бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини қандай ташкил этилганлиги тўғрисида маълумотлар олиш;

в) корхона фаолиятига салбий таъсир кўрсатган фирибгарлик фактлари ёки тегишли текширув ўтказиш фирибгарликда гумон қилиниши тўғрисида корхона раҳбариятига маълум эканлигини аниқлаш;

г) жиддий хатоларнинг корхона раҳбарияти тмонидан топилганлигини аниқлаш.

Аудитор фирибгарлик ва хатолар натижасида молиявий ҳисоботда жиддий бузиб кўрсатишлар бўлиш эҳтимолини билдирувчи ҳолатлар билан тўқнашиши мумкин. Бунда у молиявий ҳисоботда жиддий бузиб кўрсатишлар мавжудлигини аниқлаш учун аудиторлик амалларини бажариши лозим.

Молиявий ҳисоботдаги бузиб кўрсатишлар аниланганида аудитор ушбу бузиб кўрсатишлар фирибгарлик белгиси эмаслигини таҳлил қилиши лозим. Тасдиқловчи жавоб олинганида бузиб кўрсатишлар аудитнинг бошқа жиҳатларига, асосан раҳбариятга йўлланган хатнинг ишончлилигига нисбатан тегишли эканлигини кўриб чиқиши лозим.

Ишга раҳбариятдаги айрим мансабдорлар авторитети юқори аъзолари аралашганида, ҳатто бузиб кўрсатишлар кўлами молиявий ҳисобот учун жиддий ҳисобланмасада, муаммо янада чуқурлашиши мумкин. Аудитор олдин олинган далилларининг ишончлилигини қайта кўриб чиқиши зарур. Чунки такдим этилган далилларнинг тўлиқлиги ва ишончлилиги, бухгалтерия ҳужжатлари ёзувларининг ҳақиқийлигига шубҳа пайдо бўлиши мумкин. Аудитор далилларни қайта кўриб чиқиши чоғида корхона

раҳбарияти, ходимлар ва учинчи шахслар тил бириктириш эҳтимолини ҳам баҳолаши лозим. Агар раҳбарияти асосан энг юқори даражадаги, фирибгарлик алоқадор бўлса, у ҳолда аудитор аудит ўтказиш ва молиявий ҳисобот бўйича хулоса (ҳисобот) тузиш учун зарур бўладиган барча ҳужжатларни олмаслиги ҳам мумкин.

Агар аудит жараёнида аудиторни қўшимча аудиторлик амалларини бажариш зарурлигига ишонтирадиган фирибгарлик рисклари омили аниқланса, у ҳолда аудитро бундай омиллар мавжудлигини ҳужжатлаштириши ва бу ҳақда раҳбариятга билдириши лозим.

Аудитор раҳбариятдан қуйидагилар тўғрисида ёзма билдириш олиши лозим:

1) корхонада фирибгарликнинг олдини олиш ва бартараф этиш учун яратилган бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимининг жорий этилиши ҳамда фаолият кўрсатиши бўйича ўз мажбуриятларини тасдилаши;

2) аудитор томонидан молиявий ҳисобот аудити ўтказиш жараёнида тўпланиб, лекин тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг молиявий ҳисобот учун алоҳида ва жами жиддий эмаслиги тўғрисида. Бундай моддаларнинг қисқача баёни раҳбарият учун билдиришга ёки унинг иловасига киритилиши лозим;

3) корхона раҳбариятига маълум бўлган ҳар қандай фирибгарлик ёки фирибгарликда гумонсирашга тегишли бўлган барча муҳим фактларни очиб бериш;

4) ўтказилган баҳолаш натижалари аудиторга фирибгарлик ва хатолар натижасида молиявий ҳисоботдаги жиддий бузиб кўрсатишлар бўлиш рискини очиб бериши.

Аудитор молиявий ҳисоботга потенциал таъсир кўрсатадиган фактлар аниқланганлиги тўғрисида иложи борича қисқа муддатда раҳбариятга билдириши лозим. Агар аудитор фирибгарлик содир этилганлиги тўғрисида шубҳаланса, ҳатта унинг оқибатлари молиявий ҳисобот учун жиддий бўлмасада, зудлик билан раҳбариятни хабардор қилиши зарур. Эҳтимол

қилинаётган ёки ҳақиқатда содир этилган фирибгарлик фактлари тўғрисида хабар берилиши керак бўлган корхонанинг тегишли вакилини танлашда барча ҳолатларни олдиндан таҳлил қилиши лозим. Шунингдек, бундай фирибгарликларнинг содир этилишида хўжалик юритувчи субъектнинг юқори рағбар шахслари ҳам иштирок этиш эҳтимолини баҳолаши зарур.

Стандартда маълум ҳолатлар, масалан қонунда ёки суд қарорида белгиланганда аудитолр томонидан махфийликка риоя қилиш мажбурий эмаслигига изоҳ берилган.

Агар хўжалик юритувчи субъект фирибгарлик оқибатида содир этилган вазиятни тузатиш бўйича ҳеч қандай ҳаракат қилмаса, аудиторнинг аудит ўтказишни рад этиш тўғрисида қаор қабул қилиши ҳуқуқи стандартда белгиланган. Бундай қарор ҳатто фирибгарлик оқибатлари молиявий ҳисоботга жиддий таъсир кўрсатмайдиган бўлса ҳам қабул қилиниши мумкин.

Хўжалик юритувчи субъект юқори раҳбариятнинг фирибгарликка алоқадорлигига шубҳа қилиниши ҳам аудиторнинг қарор қабул қилишига таъсир кўрсатувчи омиллар қаторига киради. Бундан ташқари, агар мижоз текширув ўтказаётган аудиторга унинг ишларини муҳокама қилинишини рад этса, бу ҳақда аудит ўтказиш тўғрисида таклифни қабул қилган аудиторга билдириши лозим.

240 - «Молиявий ҳисобот аудитидаги фирибгарликка нисбатан аудитор мажбуриятлари»номли АХСнинг иловасида фирибгарлик, шу жумладан молиявий ҳисоботни тузишдаги фирибгарлик ва активларни ноқонуний ўзлаштириш оқибатида келиб чиқадиган бузиб кўрсатишлар билан боғлиқ риск омилларига мисоллар келтирилган.

Ҳозирча, Ўзбекистонда 240 - «Молиявий ҳисобот аудитидаги фирибгарликка нисбатан аудитор мажбуриятлари» номли АХСга мос келадиган АФМС мавжуд эмас. Шунинг учун «Аудит жараёнида фирибгарликни кўриб чиқиш бўйича аудиторнинг мажбуриятлари» номли АФМС лойиҳаси тайёрланиб, қабул қилинса мақсадга мувофиқ бўлар эди.

## 11.6. Молиявий ҳисобот аудитида қонунлар ва меъёрий ҳужжатларнинг қўлланилиши

Молиявий ҳисобот аудити жараёнида қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилинишини текшириш бўйича аудиторнинг мажбуриятларига нисбатан белгиланган стандартлар ва тавсиялар 250- «Молиявий ҳисоботлар аудитида қонунлар ва меъёрий ҳужжатларни эътиборга олиш»номли АХСда акс эттирилган. 250-АХСнинг кириш қисмида «риоя қилинмаслик» атамаси қуйидагича таърифланган: «бу хўжалик юритучи субъектнинг амалдаги қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга зид бўлган, ҳам била туриб, ҳам билмасдан қилган ҳатти-ҳаракатлари ёки ҳаракатсизликлари».

Стандартда кўрсатилишича, риоя қилинмаслик ҳолатларининг аниқланиши, уларнинг муҳимлик даражасидан қатъий назар, хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти ва ходимларининг ҳалоллигини шубҳа остига қўяди ва аудитнинг бошқа жиҳатларига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган оқибатларини таҳлил қилишни талаб қилади. Бунда қонунлар ва норматив ҳужжатлар уларнинг молиявий ҳисоботга муносабатига кўра сезиларли даражада фарқ қилади. Қонунлар ва норматив ҳужжатларга риоя қилинмаслик хўжалик юритувчи субъектни жарима санкциялари ва судлашув каби молиявий оқибатларга олиб келиши мумкин. Таъкидланишича, қонунлар ва норматив ҳужжатлар ҳар хил мамлакатлар учун турлича ва шунинг учун, эҳтимол, аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари қонунлар ва норматив ҳужжатларнинг аудитга таъсири қисми бўйича аниқроқ ҳамда батафсилроқ бўлади. Шунингдек, 250- «Молиявий ҳисоботлар аудитида қонунлар ва меъёрий ҳужжатларни эътиборга олиш» номли АХС молиявий ҳисоботга нисбатан қўлланилиши, аммо бошқа махсус қонунлар ва норматив ҳужжатларга риоя қилинишини текшириш ва алоҳида ҳисобот тузиш билан боғлиқ топшириқларга нисбатан қўлланилмаслиги кўрсатилган.

Стндартда раҳбариятнинг молиявий ҳисобот аудити жараёнида қонунлар ва меъёрий ҳужжатларга риоя қилиши учун масъулиятлари

кўрсатилган.

Стандарт қоидаларга мувофиқ қонунларга риоя қилмасликни бартараф этмаслик учун аудитор жавобгар бўлмаслиги, аммо ҳар йил аудит ўтказилиши бундай бартараф этишга ёрдам бериши мумкин.

Аудитор молиявий ҳисоботдаги очиб бериладиган маълумотлар ва катта миқдордаги суммаларни аниқлашга таъсир кўрсатадиган қонунлар ва норматив ҳужжатларга риоя қилиниши бўйича етарли ҳамда ўринли аудиторлик далилларини тўплаши лозим.

Шунингдек, аудитор молиявий ҳисоботни тузишда таъсири ҳисобга олиниши лозим бўлмаган барча маълум бўлган ёки содир бўлиши эҳтимол тутилган қонунлар ва норматив ҳужжатларга риоя қилинмаслик фактлари тўғрисида хўжалик юритуви субъект раҳбариятидан ёзма тушунтириш олиши лозим.

Агар қонунлар ва норматив ҳужжатларга риоя қилинмаслик ҳолатлари тўғрисида далиллар бўлмаса, аудитор хўжалик юритувчи субъектда қонун ва норматив ҳужжатларга риоя қилинмоқда деб тахмин қилиши мумкин.

Қонунлар ва норматив ҳужжатларга риоя қилинмаслик фактларининг молиявий ҳисоботга таъсир кўрсатиш эҳтимолини баҳолашда аудиторга қуйидагиларни эътиборга олиш тавсия этилади:

- пеня, жарима, санкция, зарарни ундириш, активларини мусодора қилиш хавфи, фаолиятни мажбуран тўхтатиш ва судлашувлар каби молиявий оқибатлар эҳтимоли;
- эҳтимол бўлган молиявий оқибатларни очиб бериш зарурати;
- агар молиявий оқибатлар жиддий бўлса, молиявий ҳисобот ишончлилигига гумон қилиш зарурати.

Аниқ бир норматив ҳужжатлар қоидаларига риоя қилиниши бўйича аудитор ва мижоз нуқтаи назари ҳар хил бўлганда, стандарт хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти, юристи ва аудиторлик ташкилотининг юристи биргаликда муаммони муҳокама қилишни тавсия этади.

Иқтисоди тараққий этган кўпчилик мамлакатларда хўжалик юритувчи субъект юристи деганда, одатда, унинг штатидаги ходими эмас, балки ушбу субъектга шартнома асосида мунтазам хизмат кўрсатиб келаётган адвокатлик фирмаси тушунилади.

Стандарт аудиторга қонунлар ва норматив ҳужжатларга риоя қилинмаётганлик фактлари тўғрисида хўжалик юритуви субъектнинг раҳбарияти, директорлар кенгаши ва тафтиш комиссиясини имкон борича қиса вақт ичида хабардор қилиш мажбуриятини юклайди. Агар улар бундай риоя қилинмаслик ҳолатлари тўғрисида хабардор бўлса, аудитор бу ҳақда далилга эга бўлиши лозим. Лекин қонунлар ва норматив ҳужжатларга риоя қилинмаслик ҳолатларининг салбий оқибати бўлмаса ёки сезиларсиз бўлса, аудиторга бу ҳақда далил талаб қилмаслик рухсат этилади. Бунда фақат аудитор хабар қиладиган масаланинг тавсифини раҳбарият билан олдиндан фикрлашиб олиши зарур. Агар аудиторнинг фикрига кўра, қонунлар ва норматив ҳужжатларга атайлаб риоя қилинмаган ва бунинг жиддийлик даражаси юқори бўлса, аниқланган фактлар тўғрисида раҳбариятга зудлик билан хабар бериши лозим.

Агар аудиторда субъектнинг юқори раҳбарияти, директорлар кенгашининг аъзоларини ҳам қўшган ҳолда қонунчиликка риоя қилмаслик фактига алоқадор деб ҳисоблашга асос пайдо бўлса, бу ҳақда субъектнинг юқори бошқарув органи (масалан, тафтиш комиссияси ёки кузатур кенгаши)га хабар бериши лозим.

Субъектнинг юқори бошқарув органи йўқ бўлганда ёки аудиторда унинг билдириши эътиборга олинмаслиги мумкин деб ҳисоблашга асоси бўлса, ёки у мазкур факт тўғрисида хабар берган шахс ишончсиз бўлиб чиқса, аудитор ёрдам сўраб мурожаат қилиши зарур.

Агар аудиторнинг фикрига кўра, қонунчиликка риоя қилинмаслик факти молиявий ҳисоботга жиддий таъсир кўрсатса ва унда лозим даражада акс эттирилмаган бўлса, у шартли (изоҳлар билан) хулоса бериши ёки салбий хулоса бериши лозим.

Агар субъект молиявий ҳисобот учун жиддий бўлган ёки эҳтимол бўлган қонунчиликка риоя қилинмаганлик фактини тасдиқлайдиган етарли ва ўринли аудиторлик далилларини аудиторнинг олишига тўсқинлик қилса, аудитор аудит ҳажми чекланганлигига асосланиб молиявий ҳисобот тўғрисида шартлар (изоҳлар) билан хулоса бериши ёки хулоса беришни рад этиши керак.

Стандартда айтилишича, аудиторнинг махфийликка риоя қилиш мажбурияти, одатда, унга қонунчиликка риоя қилмаслик фактлари тўғрисида бошқаларга хабар беришига йўл қўймайди. Лекин аудитор томонидан махфийликка риоя қилиниши, маълум ҳолатларда қонун ёки суд қарорига кўра мажбурий ҳисобланмаслиги мумкин.

Агар ҳатто қонунлар ва норматив ҳужжатларга риоя қилмаслик молиявий ҳисоботга жиддий таъсир кўрсатмайдиган бўлса-да, субъект томонидан вазиятни тузатиш бўйича чора кўрилмаса, аудитор аудит ўтказишдан бош тортиши мумкин.

250- «Молиявий ҳисоботлар аудитида қонунлар ва меъёрий ҳужжатларни эътиборга олиш» номли АХСнинг иловасида хўжалик юритувчи субъектнинг ходимлари томонидан норматив ҳужжатларга риоя қилинмаслик фактларини кўрсатувчи аломатлар рўйхати келтирилган. 250- «Молиявий ҳисоботлар аудитида қонунлар ва меъёрий ҳужжатларни эътиборга олиш» номли АХСда бундай белгиларга қуйидагилар киритилган:

– «тартибга солувчи органлар ва давлат идоралари томонидан текширувлар ёки пеня ёки жарималар тўлови;
– консультантларга ўзаро алоқадор томонларга, уларнинг ходимларига ёки давлат хизматчиларига ноаниқ хизматлар ёки кредитлар бўйича тўловлар;
– одутда тадбиркорлик субъекти томонидан ёки унинг соҳасида ёки ҳақиқатда қабул қилинган хизматлар учун тўланадиган тўловларга нисбатан кўпроқ кўринадиган сотувлар бўйича комиссион ҳақлар ёки вакиллик ҳақлари;

– бозор нархидан аҳамиятли даражада юқори ёки паст нархларда сотиб олиш;
– нақд пулда ғайриоддий тўловлар, тақдим этувчига касса чеклари шаклида харидлар ёки рақамланган банк ҳисобрақамларига ўтказмалар;
– оффшор ҳудудларда рўйхатга олинган компаниялар билан ғайриоддий операциялар;
– товарлар ёки хизматларнинг келиб чиқиш давлатларидан ташқари давлатларга товарлар ёки хизматлар учун тўланган тўловлар;
– тегишли валюта назоратининг ҳужжаташтирилишисиз тўловлар;
– мувофиқ аудит изланишини ёки етарли далилни, ёки тузилиши жиҳатидан ёки тасодифан, таъминлай олмайдиган ахборотлар тизимининг мавжудлиги;
– рухсат берилмаган операциялар ёки тегишли тартибда қайд қилинмаган операциялар;
– оммавий аборот воситалари(ОАВ)даги салбий шарҳлар»[6].

Шундай қилиб, Ўзбекистонда 250- «Молиявий ҳисоботлар аудитида қонунлар ва меъёрий ҳужжатларни эътиборга олиш» номли АХСга мос келадиган 25-«Аудиторлик текшируви ўтказилишида норматив-ҳуқуқий ҳужжатларга риоя этилишини текшириш» номли АФМС мавжуд. Лекин, фикримизча, уларни таркибан ва мазмунан чуқур қиёсий таҳлил қилиш асосида 25-АФМСни янги таҳрирда қабул қилиш зарур.

## 11.7. Молиявий ҳисобот аудитида вужудга келадиган вазиятларни раҳбарлик ваколатлари юклатилган шахсларга билдириш

[6]Аудит ва сифат назоратининг халқаро стандартлари.Ўзбекистон бухгалтерлари ва аудиторлар миллий ассоциацияси, Тошкент-2014.I қисм. 1-жилди, 338-339 бетлар.

Молиявий ҳисобот аудити жараёнида аудитор ва корхона бошқарувчилари ўртасида вужудга келадиган масалалар бўйича ахборот алмашинувига доир тавсиялар 260-«Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви»номли АХСда келтирилган.

Мазкур стандарт молиявий ҳисобот аудити жараёнида вужудга келадиган ва бошқарув учун аҳамиятли бўлган масалаларга доир ахборотларни корхонани бошқариш учун масъул шахсларга етказиш мажбуриятини аудитор зиммасига юклайди. Аудитнинг бошқарув учун аҳамиятга бўлган бундай масалаларига фақат аудиторлик текширувини амалга ошириш натижасида аудитор эътиборини жалб қилган масалаларгина тааллуқлидир. Аудитор бошқарув учун аҳамиятга эга бўлган масалаларни аниқлаш учун аудиторлик текшируви жараёнида амалларни махсус ишлаб чиқиши мажбурий эмас. 260-«Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви» номли АХСда текширилаётган хўжалик юритувчи субъект раҳбариятига аудит билан боғлиқ масалалар тўғрисида қандай тарзда хабар бериш тартиби тушунтирилган.

260-«Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви» номли АХСда аудиторлар айнан кимларни раҳбарлик ваколатлари юкланган шахслар деб ҳисоблаши мумкинлиги масаласи батафсил кўриб чиқилган. Шунингдек, стандартда аудиторлар хўжалик юритувчи субъект раҳбариятига аудит натижаларига кўра хабар қиладиган ахборотларнинг сир сақланиши тўғрисида ҳам сўз юритилади. Мазкур стандартда аудит натижалари бўйича тузиладиган ёйиқ ҳужжатлар формати, жадваллар рўйхати, ҳар хил турдаги батафсиллаштирилган тузулмалар ва бошқалар бўйича тавсиялар берилмаган.

Стандартда хўжалик юритувчи субъект раҳбариятини қизиқтириши мумкин бўлган аудитга доир саволлар рўйхати келтирилган. Булар жумласига қуйидагилар киради:

– аудиторлик текшируви ва унинг миқёсига умумий ёндашувлар;

– ҳисоб сиёсатининг хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботига жиддий таъсир кўрсатадиган аҳамиятли принциплари ва методларини танлаш ёки ўзгартириш;
– корхонанинг ўз фаолиятини узлуксиз давом эттириш лаёқатига нисбатан жиддий шубҳаланишига олиб келадиган ҳодиса ёки шарт-шароитларга таллуқли ноаниқликлар.

260 «Раҳбарлик ваколатлари юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви»номли АХСда аудиторнинг саволларига оғзаки ва бошқа исталган шаклдаги жавобларни иш ҳужжатлари билан расмийлаштириш мажбуриятлари белгиланган. Бундай ҳужжатлар аудитор томонидан бошқарув учун масъул шахслар билан ўтказилган баённомалардан кўчирмалар шаклида ҳам бўлиши мумкин.

Стандарт охирида таъкидланишича, давлат секторида ўтказилган аудиторлик текширувларида аудиторлар томонидан ёзма шаклда тақдим этилган ахборотлар ошкор қилиниши мумкин. Шунинг учун аудитор билдирилаётган ёзма ахборотлар нафақат корхонани бошқариш учун масъул шахслар орасида, балки кенг жамоатчилик орасида ошкор этилишини ҳисобга олиши лозим.

Ўзбекистонда 260-«Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви» номли АХСга мазмунан мос келадиган миллий стандарт ҳозирча ишлаб чиқилмаган. Агар бундай АФМС ишлаб чиқилса, хўжалик юритувчи субъект бошқарув тизимидаги раҳбарлик ваколатлари юклатилган шахсларга молиявий ҳисобот аудити жараёнида вужудга келадиган масалаларга доир ахборотларни етказиш бўйича аудитор мажбуриятлари аниқлаштирилган бўлар эди.

**Назорат саволлари:**

1. Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ аудиторлик текширувига қандай чекловлар мавжуд?
2. Аудит ўтказиш шартларини келишишнинг мазмуни нимадан иборат?
3. Аудит сифатини назорат қилиш қандай амалга оширилади?
4. Фирибгарлик ошкор этилганида аудитор томонидан қандай қўшимча амаллар қўлланилади?
5. Аудит жараёнин ҳужжатлаштиришнинг мазмунини очиб беринг?
6. Аудит ўтказилаётган корхонада норматив ҳужжатларга риоя қилинмаётганлиги аниқланганида аудитор қандай йўл тутади?
7. Аудитор томонидан молиявий ҳисобот аудитида вужудга келадиган вазиятларнинг раҳбариятга билдирилиш тартиби қандай?

# XII БОБ. АУДИТНИ РЕЖАЛАШТИРИШ МАСАЛАЛАРИГА ДОИР ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР

## 12.1. АХС 300 «Молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш»

Маълумки, аудитнинг асосий мақсади – молиявий ҳисоботнинг ишончлилигини тасдиқлаш.

Ушбу мақсадга энг юқори самара билан эришиш учун аудиторлик текширувини малакали режалаштириш лозим. Аудитни режалаштиришнинг мазмуни унинг стратегияси ва тактикасини аниқлаш, аудиторлик текширувининг услубларини шакллантириш ва бутун аудит жараёнини самарали ташкил этишдан иборат.

Халқаро амалиётда молиявий ҳисобот аудитини режалаштиришга доир тавсиялар 300 -«Молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш» номли АХСда келтирилган.

Ўзбекистонда 300 -«Молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш» номли АХСга мазмунан мос келадиган 3-«Аудитни режалаштириш»номли АФМС мавжуд.

300 -«Молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш» номли АХСда кўрсатилишича, режалаштириш асосан хўжалик юритувчи субъект ҳажми, аудиторлик текширувининг мураккаблиги ва аудиторларнинг малакасига боғлиқ. Мижоз-корхона тўғрисида ахборотларни олиш аудитни режалаштиришнинг муҳим таркибий қисми ҳисобланади. Бундай ахборотлар молиявий ҳисоботга жиддий таъсир кўрсатиши мумкин бўлган операциялар ва ҳодисаларни аниқлашга ёрдам беради.

Аудитор режалаштириш жараёнида аудитнинг умумий режасини ишлаб чиқиши ва уни ҳужжатлаштирилиши лозим. Бунда аудиторлик текширувининг тахминий режаси ва мижоз-корхона фаолиятига доир маълумотлар, бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини ҳамда муҳимлик ва риск даражаларини баҳолаш натижалари, аудиторлик амалларининг ҳажми, тавсифи ва бажариш муддатлари, текширув йўналишларини

мувофиқлаштириш, уни назорат ва таҳлил қилиш ҳамда бошқа жиҳатлари баён қилиниши зарур.

Аудитнинг умумий режасини тузиш чоғида аудитор кутилаётган аниқланмаслик рискива ички назорат риски кўрсаткичларини келтириши, молиявий ҳисоботдаги жиддий бузиб кўрсатишлар эҳтимолини ва бухгалтерия ҳисобининг мураккаб соҳаларини аниқлаши ҳамда режалаштиришда филиаллар ва шўъба корхоналар молиявий ҳисоботини текшириш учун бошқа аудиторларни жалб қилиш, мураккаб масалаларда эксперт жалб қилиш ва ёрдамчи ходимларга эҳтиёж заруратини кўрсатиши лозим.

300 -«Молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш» номли АХСда аудитнинг умумий режасини ишлаб чиқишда ҳисобга олиниши лозим бўлган бошқа жиҳатларга махсус эътибор талаб қиладиган ҳолатларни ( ўзаро боғлиқ томонлар мавжудлиги, банкротлик эҳтимоли ва ҳ.к.) аниқлаш масалалари ҳам киритилган.

300 -«Молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш» номли АХСга мувофиқ аудитор аудитнинг умумий режаси билан бир қаторда аудит дастурини ҳам ишлаб чиқиши ва расмийлаштириши лозим.Аудит дастурида режалаштирилган аудиторлик амалларининг тавсифи, ҳажми ва бажарилиш муддатлари белгиланади. Аудит дастури аудит умумий режасининг мантиқий давоми бўлиб, унда бажариладиган аудиторлик амаллари (ким, қайси ишни, қачон, қандай бажариши ва натижаларини расмийлаштириши) батафсил кўрсатилади.

Шундай қилиб, аудит дастури аудиторлар ва уларнинг ёрдамчилари учун батфсил йўриқномалар тўплами бўлса, аудиторлик фирмаси(ёки гуруҳи) раҳбари учун аудиторлик текширувларининг сифати устидан назорат воситаси ҳисобланади.

300 -«Молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш» номли АХСда аудитнинг умумий режаси ва аудит дастурини аудит жараёнида заруриятга қараб қайта кўриб чиқиш рухсат этилган.

Етакчи аудитор заруратга қараб аудитнинг умумий режасини қайта кўриб чиқиши лозим. Қайта кўриб чиқиш, қуйидаги ( ва шуларга ўхшаш) вазиятларда амалга оширилиши мумкин:

1) аудитор томонидан қўшма фаолият тўғрисида катта ҳажмдаги шартномалар мавжудлиги аниқланганда (агар режада мазкур йўналишда текширув режалаштирилмаган бўлса);
2) хўжалик фаолияти фактларини нотўғри акс эттириш ҳолатлари таҳлилий амалларни қўллаш натижасида аниқланганда (масалан, баланснинг «Бошқа активлар» моддаси бўйича йил бошига қолдиқ суммаси тегишли бухгалтерия ҳисоби регистрларидаги қолдиқлар билан тасдиқланмаган). Бу ҳолда аудитор ўтган ҳисобот даври бўйича мазкур йўналишнинг текширув режасига ҳақ эвазига қўшимча киритишга ҳақли.

Аудитнинг умумий режасини қайта кўриб чиқиш иш ҳажмининг сезиларли даражада ошишига олиб келган ҳолларда режага ўзгартиришлар фақат хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти билан келишилган ҳолда киритилиши мумкин. Агар умумий режани қайта кўриб чиқиш иш ҳажмини сезиларсиз даражада оширса, режага ўзгартиришлар етакчи аудитор томонидан хўжалик юритувчи субъект раҳбариятининг розилигисиз киритилиши мумкин.

Аудитор аниқланган йўналишлар тўғрисида аудиторлик ташкилотининг раҳбариятига хабар бериши ва аудит режасига ўзгартиришлар киритиш тўғрисидаги масалани келишиши шарт.

Аудитни режалаштириш жараёни аудит дастурини тузиш билан якунланиб, унда умумий режани рўёбга чиқариш учун зарур бўлган аудиторлик амалларининг тавсифи, ҳажми ва бажариш муддатлари белгиланади. Аудиторлик гуруҳининг раҳбари дастурни аудитор ёрдамчиларига йўл-йўриқ кўрсатиш ва улар ишларининг сифатини назорат қилиш учун қўллайди. Аудит дастури ҳам аудит жараёнида заруриятга қараб қайта кўрилиши мумкин. Аудит дастурининг ҳар бир бўлимибўйича иш

ҳужжатларида акс эттирилган натижалар аудиторлик ҳисоботи ва аудитор хулосасини тузиш учун ҳақиқий материал ҳисобланади.

## 12.2. Рискларни аниқлаш ва баҳолаш ҳамда баҳоланган рискларга нисбатан аудиторнинг қандай иш тутишини белгилайдиган халқаро стандратлар

Хўжалик юритувчи субъектни ва унинг муҳитини, ички назорат тизимини ҳам қўшган ҳолда, ўрганиш асосида молиявий ҳисоботдаги жиддий бузиб кўрсатишларни аниқлаш ва баҳолаш бўйича аудитор зиммасига юкланадиган мажбуриятлар, шунингдек, аниқланган ва баҳоланган рискларга нисбатан аудиторнинг қандай иш тутиши тегишли аудит халқаро стандартларибилан тартибга солинади. Юқорида келтирилган талаблар 315 «Субъектни ва унинг муҳитини ўрганиш асосида муҳим бузиб кўрсатилиш рискларини аниқлаш ва ва баҳолаш», 330-«Баҳоланган рискларга нисбатан аудиторлик амаллари» номли АХСларда баён қилинган.

Жумладан, 315 «Субъектни ва унинг муҳитини ўрганиш асосида муҳим бузиб кўрсатилиш рискларини аниқлаш ва ва баҳолаш» номли АХСда молиявий ҳисобот ва тақдимномаларда фирибгарлик ёки хато туфайли юзага келган муҳим бузиб кўрсатишларни субъектни ва унинг муҳитини ўрганиш асосида аниқлаш ва баҳолаш, баҳоланган жиддий бузиб кўрсатиш рискларига жавобан ҳаракатларни ишлаб чиқиш ҳамда амалга ошириш аудиторнинг мақсади этиб белгиланган.

315 «Субъектни ва унинг муҳитини ўрганиш асосида муҳим бузиб кўрсатилиш рискларини аниқлаш ва ва баҳолаш» номли АХСда «Тақдимномалар», «Тадбиркорлик риски»,«Ички назорат тизими», «рискни баҳолаш амаллари», «аҳамиятли риск» атамалари таърифланган.

Стандартнинг 5-10 бандларида рискларни баҳолаш амаллари ва у билан боғлиқ қўшимча ишлар келтирилган. Жумладан, аудитор молиявий ҳисобот ва тақдимномалардаги жиддий бузиб кўрсатишлар рискини аниқлаш ва баҳолаш мақсадида рискларни баҳолаш амалларини баҳолаш лозимлиги

кўрсатилган. Бироқ, рискларни баҳолаш амаллари ўз-ўзидан аудитор фикрини асослайдиган етарли ва тегишли даражадаги далилларни таъминламаслиги таъкидланган(5 банди).

Стандартнинг 6-бандида аудитор рискларни баҳолашда бажариши лозим бўлган амаллар(сўров, таҳлил, кузатув ва текширув) келтирилган.

Аниқланган ва баҳоланган рискларга жавобан бажариладиган аудиторлик амаллари 330 «Баҳоланган рискларга нисбатан аудиторлик амаллари»номли АХСда келтирилган. Ушбу стандартга мувофиқ молиявий ҳисоботдаги жиддий бузиб кўрсатишлар риски баҳоланганидан сўнг аудитор уларга асосланган ҳолда аудиторлик амалларини шакллантиради. Ушбу амаллар: назорат тестлари моҳиятан текширувлар ва уйғунлашган, яъни назорат тестлари билан моҳиятан текширувлар билан биргаликда қўлланилиши мумкин.

Аудитор 330 «Баҳоланган рискларга нисбатан аудиторлик амаллари» номли АХС доирасида хўжалик юритувчи субъектнинг ички назорат тизимини ўрганиш асосида қуйидагиларни бажариши кўзда тутилган:

- жиддий бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш;
- ушбу рисклар бўйича хўжалик юритувчи субъектнинг ички назорат воситаларини кўриб чиқиш, ушбу воситаларнинг турларини баҳолаш ва бу воситалар амалиётда қўлланилганлигини аниқлаш;
- олинган ахборотлар асосида кейинчалик тегишли даражадаги аудиторлик далилларини олиш учун ёндашувлар тавсифини белгилаш;
- баҳоланган рискларга жавобан кейинчалик қўлланиладиган аудиторлик амалларини ишлаб чиқиш.

Баҳоланган рисклар бўйича кейинчалик қўлланиладиган аудиторлик амалларини ишлаб чиқиш ва текширувга аудиторлик ёндашувни аниқлашда аудитор хўжалик юритувчи субъектнинг назорат воситаларини ўрганиш натижаларига асосланиши лозим.

Назорат воситаларини ўрганиш ва аудиторлик ёндашуви тўғрисида қарор қабул қилиш жараёнида аудитор томонидан қандай аудиторлик

усуллари ва амалларини танлаш масалалари Бухгалтерларнинг Халқаро Федерацияси (БХФ) томонидан аудитга оид энг яхши жаҳон тажрибаларини умумлаштириш дирасида кўриб чиқилган. БХФ ўз сайтида «Кичик ва ўрта ташкилотлар аудити халқаро стандартларни қўллаш бўйича йўриқнома»келтирилган. Унда аудит жараёнида АХСни қўллаш билан боғлиқ, шу жумладан аудит жараёнида назорат воситаларини баҳолаш ва тест синовидан ўтказишга тааллуқли услубий масалалар кўриб чиқилган ( Қўлланма, 2 том, 12 ва 17 боб).

Қўлланманинг 12 бобидаги «Аудиторлар учун амалий тавсиялар» тўлиғича назорат воситаларининг адекватлиги ва қўллланувчанлигини баҳолаш билан боғлиқ. Бундай баҳолаш, аввал таъкидлаганимиздек, аудиторнинг мажбурияти ҳисобланади ва ҳар бир аудиторлик текшируви жараёнида амалга оширилади.

Қўлланманинг 17 бобидаги 2-блок тавсияларга мувофиқ аудитор уйғунлашган ёндашувни, яъни моҳиятан текширувларни тест синовлари билан биргаликда ўтказишни танлаб, тегишли назорат воситаларини тест синовидан ўтказишни бошлаши мумкин.

Қўлланманинг 12 ва 17 бобларидаги қоидалар назорат воситаларини баҳолаш ва сўнгра тест синовидан ўтказиш масалаларига доир тавсияларни ўз ичига олади.

Шундай қилиб, молиявий ҳисоботдаги баҳоланган жиддий бузиб кўрсатиш рискларига нисбатан қўлланиладиган ички назорат воситаларини ўрганиш жараёнида аудиторларга қуйидаги босқичлардан иборат аудиторлик амалларини қўллаш тавсия этилади:

1) молиявий ҳисоботдаги жиддий бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш;
2) жиддий бузиб кўрсатишларга нисбатан амал қилаётган назорат воситаларининг тавсифини ўрганиш;
3) назорат воситаларининг қўлланувчанлигини кўриб чиқиш;
4) тегишли назорат воситаларининг қўлланилишини ҳужжатлаштириш.

**Биринчи босқичда** аудиторнинг вазифаси корхонада молиявий ҳисоботдаги жиддий бузиб кўрсатиш рискларига нисбатан қўлланиладиган назорат воситалари мавжудлигини аниқлашдан иборат. Бунинг учун рискларнинг турлари, вужудга келиш манбалари ва уларни пасайтирувчи назорат воситаларини умумлаштириш зарур(4.1-жадвал).

**4.1-жадвал**

**Жиддий бузиб кўрсатишларга нисбатан қўлланилаётган назорат воситалари тавсифи**

| Риск турлари | Риск манбалари | Рискни пасайтирувчи назорат воситалари |
|---|---|---|
| Бутун молиявий ҳисобот билан боғлиқ рисклар(ишончсиз молиявий ҳисоботни тайёрлаш) | Ташқи тармоқ омиллари. Корхонани тавсифи. Ҳисоб сиёсати. Корхона фаолиятини мақсади ва вазифалари. Ички назорат тизимининг фаолияти. | Корхона ва асосий бизнес жараёнлар миқёсида назорат воситалари. Умумий АТ-назорати. Операцияларга нисбатан қўлланиладиган назорат воситалари. |
| Бутун молиявий ҳисобот билан боғлиқ рисклар(молиявий ҳисоботни тайёрлаш жараёнида нотўғри маълумотлардан фойдаланиш) | Баҳолаш бўйича кўрсаткичлар. Раҳбарият рухсати. Ҳисоб сиёсати. Корхона фаолиятига мос келмайдиган, жуда мураккаб операциялар. Бухгалтерия ҳужжатла-рига ноўрин тузатишлар киритиш. Молиявий ҳисоботда очиб берилиши зарур ахборотлар. | Корхона ва асосий бизнес жараёнлар миқёсида назорат воситалари. Умумий АТ-назорати. Операцияларга нисбатан қўлланиладиган назорат воситалари. |
| Махсус операцион рисклар(молиявий ҳисоботда акс эттирилмаган ёки аниқ акс эттирилмаган операциялар) | Рухсат этилган операция-(ёзув)ларни аниқлаш.Операцияларни туркумлаш. Активлар мавжудлиги. Тегишли даврда ўлчаш, акс эттириш. | Операцияларга нисбатан қўлланиладиган назорат воситалари. Амалий АТ-назорати. Корхона даражасида махсус назорат воситалари. |

Бу ерда аудитор жиддий бузиб кўрсатиш рискларини бутун молиявий ҳисобот бўйича ҳам, молиявий ҳисоботни ёки унинг бўлимларини тайёрлашгадоир маълум шарт-шароитларга нисбатан ҳам кўриб чиқиши

керак. Бунда аудитор фақат аудитга тааллуқли бўлган рискларнигина аниқлаши ва кўриб чиқиши кўзда тутилади. Хўжалик юритувчи субъектнинг ички назорат тизими(ИНТ)да ушбу рискларни пасайтиришга қаратилган назорат воситалари бўлиши лозим.

Аудитор молиявий ҳисоботдаги жиддий бузиб кўрсатиш рискларининг рўйхатини корхонанинг асосий бизнес-жараёнлари кесимида тайёрлаганидан сўнг қуйидагиларни бажариши лозим:

- молиявий ҳисоботни тайёрлашнинг барча шарт-шароитлари кўриб чиқилганлигини текшириш;
- агар бартараф этилмаса, молиявий ҳисоботни жиддий бузиб кўрсатишларга олиб келиши мумкин бўлган қўшимча рисклар(алоҳида хўжалик операцияси ёки бутун корхона бўйича) мавжудлигини аниқлаш.

**Иккинчи босқич**да молиявий ҳисоботдаги жиддий бузиб кўрсатишларга нисбатан амал қилаётган назорат воситаларини кўриб чиқиш кўзда тутилади. Хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти томонидан молиявий ҳисоботдаги жиддий бузиб кўрсатиш рискларига нисбатан қўлланилаётган назорат воситаларининг рискларга адекватлигини баҳолаш ушбу назорат воситаси (алоҳида ёки бошқа воситалар билан биргаликда кўриб чиқилган) тегишли жиддий бузиб кўрсатиш рискини камайтира олишини баҳолашдан иборат. Бунда назорат воситалари иккита тоифага бўлинишини ҳисобга олиш зарур:

1) превентив, яъни жиддий бузиб кўрсатишларнинг олдини оладиган назорат воситалари;

2) агар жиддий бузиб кўрсатишлар мавжуд бўлса, уларни аниқлайдиган ва тузатадиган назорат воситалари.

Назорат воситаларини кўриб чиқиш тартиби 4.2-жадвалда келтирилган.

Аудитор томонидан назорат воситаларини кўриб чиқишга иккита умумэътироф қилинган ёндашув мавжуд:

1) бутун молиявий ҳисоботни бузиб кўрсатишга олиб келадиган рискларга нисбатан қўлланиладиган назорат воситалари;

2) молиявий ҳисоботни тайёрлаш шарт-шароитлари даражасида махсус операцион жиддий бузиб кўрсатиш рискларига нисбатан қўлланиладиган назорат воситалари.

**4.2-жадвал**

**Назорат воситаларини ўрганишнинг асосий тартиб-қоидалари**

| Тадбир | Баёни |
|---|---|
| Жиддий бузиб кўрсатиш рискларини аниқлаш | Молиявий ҳисобот учун жиддий бузиб кўрсатиш рискларини ва ёҳуд бузиб кўрсатишлар вужудга келишини бартараф этиш, ёҳуд уларни аниқлаш ва тузатиш йўли билан пасайтирилиши лозим бўлган махсус рискларни аниқлаш. |
| Жиддий бузиб кўрсатиш рискларига нисбатан ички назорат тизими амаллари бўйича сўров ўтказиш | Ҳар бир рискни пасайтириш учун корхонада қандай ички назорат тизими амаллари мавжудлиги тўғрисида раҳбарият ёки масъул шахслардан сўров ўтказиш. Сўров жараёнида аниқланган назорат воситаларини ҳужжатлаштириш. Сўров жараёнида муайян рискни пасайтириш учун етарли бўлган назорат воситалари аниқланганидан сўнг сўров ўтказиш тўхтатилади (назорат воситаларининг етарлилиги аудиторнинг профессионал мулоҳазасига асосланади). Мазкур рискни пасайтириш учун мавжудлиги мумкин бўлган барча бошқа назорат воситаларини санаб ўтиш зарур эмас, агар бу ҳақда махсус кўрсатилмаган бўлса. |
| Натижаларни ҳужжатлаштириш | Аниқланган назорат воситалари ҳар хил усуллар билан ҳужжатлаштирилиши мумкин: ҳар бир жиддий бузиб кўрсатиш риски ёки барча жиддий бузиб кўрсатиш рисклари билан боғлиқ назорат воситалари матрицаси кўринишида. Муҳими жиддий бузиб кўрсатиш рисклари ва уларга тааллуқли назорат воситаларининг алоқадорлигини ҳужжатлаштириш ҳисобланади. Бу аниқланган назорат воситалар тегишли рискларни пасайтира олишини баҳолашга имкон беради.<br><br>Агар назорат воситалари матрицасидан фойдаланилса қуйидагиларни амалга ошириш зарур:<br><br>-аниқланган ички назорат воситалари амалларини бевосита матрицага ёзиш ва улар превентив(бартараф этувчи) ёки бузиб кўрсатишларни аниқлайдиган ва тузатадиганлиги кўрсатилади;<br><br>-мазур назорат воситаси бошқа рискларни ҳам пасайтириши мумкинлигини ўрганиш. Айрим ички назорат тизими амаллари бир қанча риск омилларига нисбатан қўлланилиши мумкин. Агар жиддий бузиб кўрсатиш рискларига нисбатан назорат воситалари мавжудлиги аниқланмаса, аудитор бу ҳақда |

| | |
|---|---|
| | раҳбариятни ички назорат тизимининг кучсизлиги тўғрисида зудлик билан хабардор қилиши лозим. |

Биринчи ёндашувнинг мазмуни қуйидагича:

– ҳар бир риск алоҳида кўриб чиқилади;
– аудитор ҳар бир рискка тегишли бўлган барча назорат воситаларини идентификациялайди.

Иккинчи ёндашувда рисклар матрицаси ишлаб чиқилади. Бу матрица аудиторга қуйидаги масалаларда ёрдам беради:

– рисклар ва назорат воситалари ўртасида мавжуд бўлган ўзаро боғлиқликларни аниқлаш;
– ички назоратнинг таъсири кучли бўлган соҳаларни аниқлаш;
– рискларга нисбатан самарали фаолият кўрсатаётганлигини текшириб кўрилиши лозим бўлган асосий назорат воситалари.

Бутун молиявий ҳисоботни чалкаштиришга олиб келадиган жиддий рискларга нисбатан назорат воситаларини кўриб чиқишга йўналтирилган ёндашувда назорат воситаларини баён қилиш кўзда тутилиб, қоидага кўра, 4.3-жадвалда кўрсатилгандек тузилиши мумкин. ( 4.3-жадвал).

Аудитор амалиётда корхона назорат муҳитининг фаолият кўрсатишини бутун молиявий ҳисоботни бузиб кўрсатиш рискларини

**4.3-жадвал**

**Молиявий ҳисоботдаги рискларга нисбатан қўлланиладиган назорат воситаларининг баёни**

| Риск | шартлари | Назорат воситалари |
|---|---|---|
| 1-Риск | C | 1) назорат амали A<br>2) назорат амали B<br>3) назорат амали C<br>4) назорат амали Д |
| 2-Риск | EA | 1) назорат амали E<br>2) назорат амали F |

| | | |
|---|---|---|
| | | 3) назорат амали G<br>4) назорат амали H |
| 3-Риск | A | 1) назорат амали I<br>2) назорат амали J<br>3) назорат амали K<br>4) назорат амали L |
| 4-Риск | CA | 1) назорат амали M<br>2) назорат амали N<br>3) назорат амали O<br>4) назорат амали P |

***Эслатма.*** C, E, A – корхона раҳбариятининг молиявий ҳисоботни тайёрлашга нисбатан шартлари, бунда C – тўлиқликка ниисбатан шартлар, E – мавжудликка нисбатан шартлар ва A – аниқликка нисбатан шартлар.

пасайтиришнинг асоси сифатида кўриб чиқади. Назорат муҳитининг мақсади раҳбарият ва мулкдор вакиллари учун ҳалол ва ахлоқиймаданиятни яратиш ҳамда қўллашдан иборат. Одатда раҳбарият томонидан мазкур рискка нисбатан қўлланиладиган айрим назорат воситалари қуйидагиларни ўз ичига олади:

– раҳбарият томонидан юқори ахлоқ стандартларига изчил риоя қилишни;
– ходимларни нопок ва ахлоқсизлик ҳаракатларидан сақлайдиган таъсир-чораларини ривожлантириш;
– ахлоқ-одоб стандартларини белгилайдиган кодекс қоидалари мавжудлиги;
– ходимлар томонидан қандай ҳаракатлар маъқул(номаъқул) ҳисобланади ва улар номаъқул ҳолатлар билан тўқнашганларида нима қилиши лозимлигини аниқ тасаввур этиши;
– номаъқул ҳолатлар содир бўлганда тегишли жазо чоралари.

Аудитор аввало назоратнинг мақсадини шакллантириши ва сўнгра рискларни пасайтирадиган қандайдир назорат воситалари мавжудлиги ёки йўқлигини аниқлайди.

Назорат воситаларининг натижалари умумлаштирилиб иш ҳужжатлари тайёрланиши мумкин(4.4-жадвал).

**4.4-жадвал**

**Назорат воситаларини баҳолаш бўйича иш ҳужжатларининг намунаси**

| Ички назорат тизими таркиби | Риск | Аниқланган назорат воситалари | Аудитор шарҳлари |
|---|---|---|---|
| Назорат муҳити: этика принцип-лари | Юқори ахлоқ стандартларига боғланмаган бўлиши мумкин | Ходимлар ҳар йили интизомий чораларни назарда тутадиган ахлоқ Кодексини имзолайди | Корпоратив Кодекс билан танишдим, унда юқори ахлоқ стандарт-ларига риоя қилиниши таъкидланаган |
| Назорат муҳити: ходимлар малакаси | Малакасиз ходимлар ёлланган бўлиши мумкин | Лавозим мажбуриятла-рида ҳар бир позиция учун ходимлар малака-сига қўйиладиган талаб-лар мавжуд | Лавозим йўриқномасини муҳим позициялари, жумладан бухгалтерия ҳисоби бўйича текширдим-улар мақбул. |
| Рискларни бошқариш | Раҳбарият кўп-инча одатдаги ҳодисаларга тайёр эмас | Ишдаги рисклар аниқланган ва ҳар йили режалаштиришда баҳоланади | Бизнес-режани текшир-дим, унда рисклар келти-рилган: у янгиланган ва рисклар баҳоланган |

Назорат воситалари текширилиб, текширув натижалари ўрганилиб бўлинганидан сўнг аудитор ўзининг профессионал фикр-мулоҳазаларига асосланган ҳолда уларнинг молиявий ҳисоботдаги жиддий бузиб кўрсатиш рискларини пасайтиришга яроқлилиги тўғрисида хулоса қилади.

Молиявий ҳисоботни тайёрлашдаги ўзига хос жиддий бузиб кўрсатиш рискларига нисбатан назорат воситаларини ўрганишга йўналтирилган ёндашув, қоидага кўра, бизнес жараёнлар даражасида қўлланилади ва қуйидаги матрица орқали яққол ифодаланиши мумкин(4.5-жадвал).

**4.5-жадвал**

**Назорат воситалари матрицаси**

| **Сотиш жараёни** | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| **Жиддий риск омиллари** | | **Риск А** | **Риск В** | **Риск С** | **Риск Д** | **Асосий назорат воситалари** |
| | Шарт-шароитлар | С | ЕА | АС | СЕ | |
| Назорат воситалари | ИНТкомпо-нентлари | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1-амал | Назорат муҳити | АТНВ | | | | |
| 2-амал | Ахборот тизимлари | | АТНВ | | | |
| 3-амал | Назорат амаллари | ПНВ | ПНВ | | ПНВ | Ҳа |
| 4-амал | Мониторинг | АТНВ | | | | |
| 5-амал | Назорат амаллари | | ПНВ | | ПНВ | Ҳа |
| 6-амал | Назорат амаллари | | | | | |
| 7-амал | Ахборот тизимлари | АТНВ | АТНВ | | АТНВ | |
| Назорат воститалари рисклар-ни пасайтира оладими? | | Ҳа | Ҳа | Йўқ | Ҳа | |

**Эслатма:**С, Е, А – Молиявий ҳисоботни тайёрлашга нисбатан раҳбариятнинг шарт-шароитлари.

Бунда С-Тўлиқликка нисбатан шарт-шароитлар;

Е-Мавжудликка нисбатан шарт-шароитлар;

А-Аниқликка нисбатан шарт-шароитлар;

П- Превентив(бузиб кўрсатишларга йўл қўймасликка қаратилган) назорат воситалари;

АТНВ- Аниқловчи ва тузатувчи назорат воситалари.

Ушбу матрица асосида ички назоратнинг кучсиз томонларини аниқлаш қуйидагича амалга оширилади.

Ҳар бир устундаги риск бўйича уни пасайтириш учун қандай назорат амаллари таъсир кўрсатилиши аниқланади. Агар назорат воситалари етарли бўлса, назорат кучсиз деб ҳисобланмайди.

Сўнгра, агар риск учун аудиторлик амаллари оз ёки йўқ бўлса, жиддий кучсизлик бўлиши мумкин(масалан, С рискка нисбатан назорат воситалари аниқланмаган ва унинг учун ички назорат кучсизлиги сезиларли даражада). Бундай вазиятда аудитордан қуйидагилар талаб қилинади:

-бошқа исталган ички назора воситалари амаллари мавжудлигини, шу жумладан ўрнини босадиган, сўраб кўриш. Агар бундай амаллар мавжуд бўлмаса, ички назорат тизими жиддий даражада кучсиз ҳисобланади. Бунда

тегишли чоралар кўриш мақсадида хўжалик субъекти раҳбарияти ва мулкдорларнинг вакилларига бу ҳақда тезроқ билдириш зарур;

-аниқланган рискларга жавобан кейинчалик тегишли аудиторлик амаллари қўллаш зарурлигини кўриб чиқиш.

**Ўрнини босадиган назорат амаллари** – бу мазкур риск билан билвосита боғлиқ бўлган назорат амаллари. Масалан, сотиш бўйича менежер томонидан ҳар чоракда сотиш ҳажмини текшириш жараёнида маҳсулотларни харидорларга ҳужжатсиз жўнатиш. Лекин, аниқки, назорат амаллари ўз-ўзидан ушбу рискни пасайтириш учун етарли ҳисобланмайди.

Ҳал қилувчи ички назорат воситасини аниқлаш. Ҳал қилувчи ички назорат воситалари – бу бир қанча жиддий бузиб кўрсатиш рискларига нисбатан бир вақтда таъсир кўрсатадиган воситалардир.

Уларни аниқлаш учун назорат воситалари матрицасини кўриб чиқиш ва бир қанча риск омилларига нисбатан қўлланиладиган амалларни аниқлаш зарур. Масалан, 3-амал учта рискка ва учта шарт-шароитга тааллуқли бўлиб, у ишончли бўлганида операцион самарадорликни текширишга қўлланиладиган муҳим назорат воситаси ҳисобланади. Бундай текширув(тест) батафсил текширув(тест)ларҳажмини пасайтиришга олиб келадиган муҳим назорат воситаси ҳисобланади.

Агар аудиторда аниқланган назорат воситалари ҳақиқатда қўлланилаётганлигига шубҳа вужудга келса, фақат у мазкур назорат воситалари амалиётда қўлланилаётганлигига ишонч ҳосил қилганидан сўнггина назорат воситаларининг ишлашини баҳолашга ва ҳужжатлаштиришга ўтади.

Назорат воситаларини баҳолашнинг сўнгги босқичи – бу аудитор томонидан аниқланган назорат воситалари молиявий ҳисоботдаги жиддий бузиб кўрсатиш рискларини пасайтира олиши тўғрисида фикр шакллантиришидан иборат. Бундай баҳолаш профессионал мулоҳазани талаб этади. Аудитор ҳар бир шарт-шароит ёки жиддий бузиб кўрсатиш риски учун

рискни мақбул даражагача пасайтиришга раҳбариятнинг муносабати қандай эканлиги кўриб чиқиш керак.

Аудитор назорат воситалари матрицасидан фойдаланганда матриcанинг энг пастдаги қатори назорат воситаларининг риск омилларидан ҳар бирини пасайтириш учун яроқлилиги тўғрисидаги хулосани ҳужжатлаштириш учун қўлланилади. Агар аудитор назорат воситаларини яроқли эмас деб ҳисобласа, ишни давом эттириш ва операцион самарадорликни баҳолашга ҳожат қолмайди. Ички назорат воситаларининг кучсизлиги жиддий даражада эканлигининг эҳтимоли катта бўлади.

**Учинчи босқич.** Аниқланган назорат воситаларининг амалда қўлланилаётганлигини аниқлаш учунаудиторнинг фақат ходимларни сўровдан ўтказиши етарли эмас. Бу шу билан изоҳланадики, ходимлар кўзда тутилган ички назорат воситалари ҳақиқатан ҳам қўлланилишига умид қилишга одатланиб қолишади. Лекин амалиётда кўпинча бундай эмас. Амалиётда қўлланилмаётган ёки қўлланилганда лозим даражада ишлайдиган назорат воситалари аудит учун кераги йўқ.

Назорат воситаларининг ҳақиқатда қўлланилаётганлиги қуйидагилар ёрдамида баҳоланади:

-ходимлардан сўров ўтказиш;

-кузатиш ёки аудиторлик амалларини такрорлаш;

-ҳужжатлар ва ҳисоботларни текшириш;

-битта ёки бир нечта операцияни молиявий ҳисоботнинг ички ахборот тизимида акс эттирилишини изма-из текшириш(бундай текширув назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тест синовидан ўтказиш ҳисобланмайди).

Назорат воситаларининг қўлланувчанлигини текшириш аниқланган воситалар маълум пайтда қўлланилганлигининг аудиторлик далили бўлиб, аммо ушбу воситанинг операцион самарадорлигини ўрганмайди.

Операцион самарадорлик бўйича далиллар(агар бу аудит стратегияси ва аудиторлик ёндашувида кўзда тутилган бўлса) назорат тестларини

ўтказиш жараёнида олинади. Назорат тестлари воситаларнинг таъсирига нисбатан далилларни маълум давр, масалан бир йил давомида кўриб чиқади.

Аудитга алоқадор бўлган назорат воситалари тўғри ишлаб чиқилганлиги ва амалиётда қўлланилаётганлиги аниқланганидан сўнггина қуйидагилар ўрганилади:

-назорат воситалари операцион самарадорлигини аниқлайдиган қайси тестлар моҳиятан тестларнинг ҳажмини қисқартиришига имкон беради;

-лозим даражадаги аудиторлик далилларини олишнинг бошқа усуллари йўқлиги сабабли назорат воситаларидан қайсиларини тестдан ўтказиш керак.

Назорат воситаларининг аниқлиги ва қўллланувчанлигини баҳолаш уларнинг операцион самарадорлигини тестдан ўтказишдан тубдан фарқ қилади. Масалан, назорат воситаларининг аниқлиги бўйича аудитор бузиб кўрсатиш рискларини пасайтиришга йўналтириш ишлаб чиқилганлигини, назорат воситаларининг қўлланувчанлиги бўйича эса ишлаб чиқилган назорат воситаларидан амалда фойдаланиётганлигини аниқлаш лозим. Бунда ички назорат тизимидаги ўзгаришларни аниқлаш мақсадида назорат воситаларининг қўлланувчанлиги бўйича амаллар ҳар бир хўжалик субъекти учун қўлланилиши лозим.

Назорат воситаларининг операцион самарадорлигини тест синовидан ўтказиш йўли билан аудитордан маълум давр давомида назорат воситалари самарали ишлаяптими деган савол беришни талаб қилинади. Бунда аудиторга, лозим даражадаги аудиторлик далилларини олишнинг бошқа усуллари бўлмаган ҳолатлардан ташқари, назорат воситаларини тест синовидан ўтказиш мажбурияти юкланмайди. Шундай қилиб, назорат воситаларининг операцион самарадорлигини аниқлаш тўғрисида қарор қабул қилиш аудиторнинг профессионал мулоҳазасига асосланади.

Такрорий аудит учун назорат воситаларини кўриб чиқишни корхонанинг ички назорат тизимида қандай ўзгаришлар содир бўлганлигини билиш мақсадида уларнинг қўлланувчанлигини ўрганишдан бошлаш тавсия этилади. Бунда ишни ўтган давр(йил) учун назорат воситаларининг тавсифи

тўғрисидаги ҳужжатларни ўрганишдан бошлаш мақсадга мувофиқ. Агар ички назорат тизимида ўзгаришлар содир бўлган бўлса, қайта кўриб чиқилган ёки янгидан киритилган назорат воситалари жиддий бузиб кўрсатиш рискларини пасайтираётганлиги ёки пасайтирилиши лозим бўлган жиддий бузиб кўрсатиш рисклари мавжудлигини аниқлаш зарур.

Агар аудит стратегияси аудиторнинг назорат воситалари операцион самарадорлигига ишончи ва ички назорат тизимида ўзгаришлар содир бўлганлигини назарда тутса, у ҳолда аудиторга ўзгартиришлар киритилгунга қадар ва киритилгандан сўнг содир бўлган операцияларни кўриб чиқиш тавсия этилади.

***Тўртинчи босқич*** тегишли назорат воситалари қўлланилишининг ҳужжатлаштирилишини ўз ичига олади. Назорат воситаларининг қўлланилишига нисбатан ҳужжатлаштириш аудиторга қуйидаги мақсалаларда ёрдам беради:

– аниқланган назорат воситалари ким томонидан, қаерда ва қачон қўлланилиши ҳамда қандай ҳужжатлаштирилишини билиш;
– назорат воситалари қанчалик ишончли ва уларнинг самарадорлигига таяниш мумкинлигини аниқлаш.

Ҳужжатлаштириш ҳажми аудиторнинг профессионал фикрига асосланаган ҳолда белгиланади. Корхона раҳбарияти томонидан аудиторлар учун тайёрланадиган ҳужжатларнинг энг кўп тарқалган шакллари қуйидагилар:

– ички назорат тизими бўйича меморандум ёки баён материаллар;
– блок-схемалар;
– баён материллари ва блок-схемаларнинг бирлашмаси;
– саволнома ва текширув варақлар.

Талаб қилинадиган ҳужжатларнинг ҳажми ва тавсифи – аудитор профессионал мулоҳазасининг предмети ҳисобланди.

Аудитор аудиторлик текширувини режалаштиришда олдинги аудиторлик текширувларида тайёрланган материаллардан фойдаланиши мумкин. Бундай ҳужжатларни янгилаш қуйидагиларни талаб этади:

- кейинчалик янгилаб фойдаланиш учун ўтган даврлардаги ички назорат тизимига оид иш ҳужжатларидан нусха олиш;
- ички назорат тизими ёрдамида пасайтирилиши лозим бўлган риск омилларининг рўйхатини кўриб чиқиш ва янгилаш;
- назорат воситаларининг қўлланувчанлигини текшириш жараёнида корхона ва операциялар даражасида ички назорат тизимидаги ўзгаришларни аниқлаш;
- аниқланган янги назорат воситалари талаб даражасидалиги ва уларнинг қўлланилаётганлигини аниқлаш;
- назорат воситаларининг жиддий бузиб кўрсатиш рискларига мослик рўйхатини янгилаш;
- назорат риски тўғрисидаги хулосани янгилаш.

Назорат воситаларини текшириш учун фойдаланиладиган тест ўтказиш ўтказиш аудиторлик амаллари қуйидаги тўрт типдан биттасига тааллуқли бўлади:

1) тегишли даражадаги ходимни сўровдан ўтказиш;
2) тегишли ҳужжатларни текшириш;
3) хўжалик оперциялари устидан назорат;
4) назорат амалларини қайтадан бажариш.

Назорат тестлари назорат воситалари самарали ишлаётганлиги ёки йўқлигининг аудиторлик далили ҳисобланади.

Демак, улар фақат назорат воситаларининг аниқлиги ва ҳақиқатда ишлаётганлигини кўриб чиқиш асосида унинг ишлаши ишончли эканлиги кутилаётганда қўлланилиши мумкин.

Шу муносабат билан назорат тестлари учун хато ёки бузиб кўрсатишларнинг йўл қўйилиши мумкин бўлган чегараси жуда кичкина

бўлади. Одатда бу назорат воситалари ишлашида четланишларнинг умуман бўлмаслиги, ёхуд битта четланиш бўлишини билдиради.

Малакали ишлаб чиқилган назорат тестлари текширилаётган назорат воситалари самарасиз ишлашининг паст ёки ўртача рискини таъминлаши лозим. Назорат тестларини ишлаб чиқишда аудиторга қуйидагиларга эга бўлишни назарда тутадиган, ишончлиликнинг иккита даражасини ўрганиб чиқиши тавсия этилади:

1) юқори ишончлилик даражаси(паст қолдиқ риски) – молиявий ҳисоботнинг текширилаётган бўлими бўйича тестдан ўтказиш жараёнида асосий аудиторлик далилларини олишда фойдаланилади;
2) ўртача ишночлилик даражаси(ўртача қолдиқ риски)- муайян шарт-шароит бўйича назорат тестлари ўтказиш билан моҳиятан текшириш амалларини биргаликда олиб боришда фойдаланилади.

**Назорат саволлари**

1. 300 «Молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш» АХС ва 3-«Аудитни режалаштириш» АФМС ларнинг мазмуни ва қиёсий тавсифи?
2. Аудит режасига қайси вазиятларда ўзгартиришлар киртилади?
3. Баҳолаш рискларига нисбатан аудиторнинг қандай иш тутиши қайси халқаро норматив ҳужжатлар билан белгиланади?
4. Баҳоланган рискларга нисбатан ички назорат воситаларини кўриб чиқиш амаллари қандай босқичлардан иборат?

# XIII БОБ. ХАЛҚАРО АМАЛИЁТДА МУҲИМЛИК ТУШУНЧАСИ, МУҲИМЛИК ДАРАЖАСИНИ АНИҚЛАШ ВА АУДИТДА АНИҚЛАНГАН ХАТОЛАРНИ БАҲОЛАШ

## 13.1. Халқаро амалиётда муҳимлик тушунчаси ва муҳимлик даражасини аниқлаш услублари

Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциацияси (ЎзБАМА) томонидан ўзбек тилига таржима қилиниб, нашр этилган «Аудит ва сифат назоратининг халқаро стандартлари»да муҳимлик масаласи икки йўналишда, аниқроғи иккита АХС кесимида келтирилган:

1. Аудитни режалаштириш ва амалга ошириш жараёнида муҳимлик 320-«Аудитни режалаштириш ва амалга оширишда муҳимлик»номли АХС;

2. Молиявий ҳисоботдаги аниқланган бузиб кўрсатишларнинг муҳимлик даражаларини аниқлаш ва баҳолашда 450 «Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш» номли АХС.

Ушбу АХСларнинг тафсилотларига тўхталиб ўтамиз 320-«Аудитни режалаштириш ва амалга оширишда муҳимлик» номли АХС да молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш ва амалга ошириш вақтида муҳимлик категориясини қўллашда аудиторнинг масъулиятлари баён қилинган.

450 «Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш» номли АХСнинг мақсади: а) аниқланган бузиб кўрсатишларнинг аудитга; б) аниқланган бузиб кўрсатишларнинг(агар улар мавжуд бўлса) молиявий ҳисоботга таъсирини баҳолашда муҳимлик мезонини қандай қўллашни тушунтиришдан иборат.

320 АХСда таъкидланишича, миқдор ва сифат омилларининг иккиёқламалиги туфайли муҳимликни аниқлашга ягона, мувофиқлашган миқдор мезонини ўрнатишнинг имкони йўқ. Шунга қарамасдан, бузиб кўрсатишларнинг ҳажми(миқдори)ни ҳам, сифати(тавсифи)ни ҳам ўрганиш зарур.

Бузиб кўрсатишларнинг сифат жиҳатини тавсифлайдиган мисол тариқасида ҳисоб сиёсатининг етарли даражада малакали ва сифатли тузилмаганлигини келтириш мумкин. Бундай ҳисоб сиёсати асосида тузилган молиявий ҳисобот ахборотдан фойдаланувчиларни чалкашликка олиб келади.

Аудитор нисбатан катта бўлмаган миқдорларнинг бузиб кўрсатилиш эҳтимолига алоҳида эътибор қаратиши тавсия этилади. Бундай бузиб кўрсатишлар йиғилиб, молиявий ҳисоботга жиддий таъсир кўрсатиши мумкин. Муҳимликни нафақат молиявий ҳисобот даражасида, балки алоҳида хўжалик муомалалари ва очиб берилган ахборотлар даражасида ҳам ўрганиш зарур.

Стандартда аудитнинг ҳар хил босқичларида муҳимлик ва аудиторлик риски кўрсаткичларини ўзгартириш вазиятлари ҳам кўриб чиқилган. Бундай вазиятлар аудиторлик текширувлари натижасида аудиторнинг қўшимча ахборотлар олиши ва аудит жараёнида кутилмаган ҳолатлар натижасида вужудга келиши мумкин. Шунинг учун аудиторлик текширувларини режалаштириш чоғида аудиторга мақбул муҳимлик даражасини, аудит натижаларини баҳолаш учун фойдаланиш кўзда тутилган муҳимлик даражасидан атайлаб пастроқ белгилаш тавсия этилади. Чунки бу тадбир бузиб кўрсатишларнинг аниқланмаслик эҳтимолини камайтиришга имкон беради ва аудиторлик текшируви жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларнинг оқибатларини баҳолаш чоғида маълум даражадаги хавфсизликни таъминлайди.

Ҳар иккала стандарт муҳимлик даражасини ўзгартириши мумкин бўлган ахборотлар, ҳоҳ у аудитни режалаштириш босқичида аниқланган бўлса ҳам, аниқланган ҳолларда аудитордан унинг муҳимлик даражасига муносабатини қайта кўриб чиқишни талаб этади. Шу билан бирга ушбу стандартлардан ҳеч қайсинисида хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботи бўйича муҳимлик даражасини ҳисоб-китоб қилишга аниқ ёндашувлар мавжуд эмас. Халқаро ва миллий амалиётда муҳимлик

даражасини аниқлашнинг ҳар хил услублари қўлланилади. Уларни умумлаштириб, қуйидагича ифодалаш мумкин(5.1-расм).

Ушбу усулларни батафсилроқ кўриб чиқамиз. *Нуқтали услуб* ягона чегарани, масалан, солиққа тортилгунга қадар фойданинг 5%ни ўрнатишни назарда тутади. Нуқтали услубни қўллаш амалиётда юзакироқ(қалтисроқ) қарор қабул қилишга олиб келиши мумкин. Чунки молиявий ҳисобот кўрсаткичининг 5% суммасидан кўпайиш томонга атиги 1,0 минг сўмга ўзгариши уни ишончсиз деб ҳисоблашга олиб келиши мумкин.

**5.1-расм.Муҳимлик даражасини аниқлаш услубларининг туркумланиши**

Диапозонли қийматлар услубидан фойдаланиш қабул қилинадиган қарорларнинг мослашувчанроқ бўлишини таъминлайди. Агар хато муҳимлик чегарасининг қуйи ва юқори қисмида жойлашган бўлса, масалан, баланс валютаси(жами)нинг 1-2%ни ташкил этса, у ҳолда аудитор асосли қарор қабул қилишини таъминлаш мақсадида бажариладиган аудиторлик

амалларининг миқдорини кўпайтириши лозим. Лекин олинган натижаларни қай тарзда баён қилиш масаласи мавҳум бўлади. Шу боис, фикримизча, аудиторлик фаолиятида диапозонли услубни қўллаш унчалик мақсадга мувофиқ эмас.

*Индуктив услуб*га мувофиқ дастлаб текширилаётган бухгалтерия балансининг аҳамиятли деб ҳисобланган моддалари бўйича муҳимлик даражалари аниқланиб, сўнгра олинган муҳимлик кўрсаткичларини умумлаштириш йўли билан молиявий ҳисоботнинг умумий муҳимлик даражаси аниқланади.

Хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини баҳолаш билан боғлиқ индуктив ёндашувда энг аҳамиятли деб ҳисобланган моддалар бўйича аниқланган муҳимлик кўрсаткичларини умумлаштиришдан олдин,ушбу моддалар бўйича олдиндан баҳоланган аниқланмаслик рискига мутаносиб равишда тузатилади. Масалан, ушбу моддаларга кирадиган счетларнинг қолдиқлари, ушбу счетларнинг оборотлари ва бир турдаги хўжалик муомалалари гуруҳлари.

*Дедуктив усул*дан фойдаланиш молиявий ҳисобот бўйича умумий муҳимлик даражасини аниқлашни назарда тутади. Сўнгра бу кўрсаткич молиявий ҳисоботнинг аҳамиятли деб ҳисобланган моддалари ва бухгалтерия ҳисобининг салмоқли счетлари ўртасида тақсимланади. Ўзбекистонда ва ривожланган хорижий давлатларнинг аудиторлик фаолиятида дедуктив услуб бўйича муҳимлик даражасини аниқлаш усулларининг тавсифини 5.1-жадвалда тақдим этамиз.

5.1-жадвал.

**Дедуктив услуб бўйича муҳимлик даражасини ҳисоблаш усуллари**

| Усуллар | Асосий кўрсаткичлар рўйхати | Муҳимлик мезони | Муҳимлик даражаси қийматини танлаш |
|---|---|---|---|
| 9-«Муҳимлик ва аудиторлик риски» АФМСга мувофиқ | Сотишдан соф тушум. Соф фойда. Баланс валютаси. Хусусий капитал. Сотиш таннархи | Нуқтали | Ўртача арифметик. |
| 10 та асосий кўрсаткич бўйича муҳимлик даража-сини ҳисоблаш | Узоқ муддатли активлар. Хусусий капитал. Жорий активлар. Дебиторлик қарзлари. Кредиторлик қарзлар. Кредитлар ва қарзлар. Сотишдан соф тушум. Давр харажатлари. Бошқа даромадлар. Бошқа харажатлар | Интервал | Ўртача арифметик |
| Энг кичик кўрсат-кични танлаш | Ҳар қандай бўлиши мумкин | Нуқтали | Муҳимликнинг энг кичик қиймати |
| Кўрсаткични дара-жага кўтариш усули(йирик ғарб компанияларида қўлланилади) | Баланс валютасининг энг катта кўрсаткичи. Сотишдан тушган соф тушум. | | 2/3 даражага кўтарилган ва коэффициентга кўпайтирилган кўрсаткич |

## 13.2. АХС 450 «Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш»

450- «Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш» номли АХСда (2009й. 15 декабрда тасдиқланган таҳрири) аудиторлик фаолиятининг иккита муҳим жиҳати баён қилинган:

1.Аниқланган хатоларнинг аудитор фикрига таъсири;

2.Тузатилмаган хатоларнинг молиявий ҳисоботга таъсири.

Ўзбекистонда ушбу 450 - «Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш» номли АХСга мос келадиган 24-«Молиявий ҳисоботнинг бузиб кўрсатилганлиги аниқланганида аудиторлик ташкилотининг иш тутиши» номли АФМС(ЎзР. АВ № 1045 30. 06. 2001 й.)

мавжуд. Шу боис, уларни ҳам таркибан, ҳам мазмунан қиёсий кўриб чиқиш мақсадга мувофиқ.

450 - «Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш» номли АХС:

– аудиторга молиявий ҳисоботдаги аниқланган бузиб кўрсатишларнинг таъсирини, биринчидан, аудит жараёнида, иккинчидан эса, молиявий ҳисоботда тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг мавжудлик эҳтимолини аниқлаш учун баҳолаш мажбуриятини юклайди;
– молиявий ҳисобот бўйича хулоса шакллантириш чоғида молиявий ҳисоботда хатолар ва маълумотларни бузиб кўрсатишлар мавжудлигини текширишнинг мақбул даражасига эришилганлиги тўғрисида хулоса қилиш зарурлигини кўрсатади;
– молиявий ҳисобот аудитини режалаштиришда ҳам, ўтказиш жараёнида ҳам, стандарт қоидаларини қўллаш мажбуриятини аудитор зиммасига юклайди.

450-«Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш»АХСнинг 4-параграфида *«бузиб кўрсатишлар», «тузатилган бузиб кўрсатишлар»* каби тушунчаларнинг мазмуни очиб берилган.

Жумладан, *бузиб кўрсатиш* деганда молиявий ҳисобот моддасининг қиймати, таснифланиши, тақдим этилиши ёки очиб берилиши билан ушбу модданинг ўрнатилган тартибда молиявий ҳисоботни тақдим этишга мувофиқ қиймати, таснифланиш, тақдим этилиши ва очиб берилиши ўртасидаги фарқ тушунилади. Ҳисоботдаги бундай бузиб кўрсатиш хато ёки фирибгарлик натижасида юзага келиши мумкин.

Аудитор молиявий ҳисоботларнинг, барча муҳим жиҳатларда ҳаққоний тақдим этилганлиги ёки тўғри ва ҳаққоний тасаввур бериши тўғрисида ўз фикрини билдирган тақдирда, бузиб кўрсатишлар аудиторнинг фикри бўйича молиявий ҳисоботларнинг, барча муҳим жиҳатлард ҳаққоний тақдим этилганлиги ёки тўғри ва ҳаққоний тасаввур бериши учун зарур бўлган қийматлар, таснифлар, тақдимотлар ва очиб беришлар бўйича тузатишларни

ўз ичига олади.

*Тузатилмаган бузиб кўрсатишлар* деганда аудитор томонидан аудит ўтказиш жараёнида йиғилган ва, шу билан бирга, тузатилмаган бузиб кўрсатишлартушунилади.

Шунингдек,450 - «Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш» номли АХС қуйидаги бир қанча талабларни ўз ичига олган:

1.*Аниқланган бузиб кўрсатишларни жамлаш*(5 параграфи) бўйича талаблар. Ушбу талабларга мувофиқ аудитор аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни жамлаб бориши лозим. Аҳамиятсиз бўлган бузиб кўрсатишлар бундан мустасно.

2.*Аудит жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни кўриб чиқиш талаблари*(6,7 параграфлар).

Аудитор қуйидаги ҳолларда бутун аудиторлик стратегияси ва аудит режасини қайта кўриб чиқиш зарурати бор-йўқлигини аниқлаши лозим:

а) агар аниқланган бузиб кўрсатишлар ва уларни вужудга келтирган шарт-шароитлар тавсифи, аудит жараёнида тўпланган бузиб кўрсатишлар билан биргаликда жиддий бўлиши мумкинлигини билдирадиган бошқа бузиб кўрсатишлар ҳам мавжудлигига ишора қилса;

б) агар аудит жараёнида тўпланган бузиб кўрсатишлар жами 320 - «Аудитни режалаштириш ва амалга оширишда муҳимлик»номли АХСга мувофиқ аниқланган бузиб кўрсатишларнинг муҳимлик даражасига етган бўлса.

3.*Молиявий ҳисоботдаги бузиб кўрсатишлар тўғрисида раҳбариятга билдириш ва бузиб кўрсатишларни тузишга қўйиладиган талаблар*(8,9-параграфлари).

Аудитор аудит жараёнида тўпланган бузиб кўрсатишлар тўғрисида, агар қонунчилик ёки йўриқномаларда таъқиқланмаган бўлса, раҳбариятга ўз вақтида билдириши лозим. Шунингдек, аудитор раҳбариятдан ушбу бузиб кўрсатишларнинг тузатилишини талаб қилиши лозим.

Агар аудиторнинг талаби бўйича хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти алоҳида молиявий муомалаларни, уларнинг молиявий ҳисоботда очиб берилишини ҳамда молиявий ҳисоботни тўлиғича текширган бўлса, аниқланган бузиб кўрсатишларни тузатган бўлса, аудитор тузатилмай қолган бузиб кўрсатишлар эҳтимоли тўғрисидаги масалани ҳал этиш учун қўшимча аудиторлик амалларини бажариши лозим.

Агар раҳбарият аудитор томонидан кўрсатилган алоҳида олинган битта бузиб кўрсатишни ёки барча бузиб кўрсатишларни тузатишдан бош торса, у ҳолда аудитор молиявий ҳисоботда бузиб кўрсатишлар йўқлигини баҳолаш вақтида молиявий ҳисоботга тузатишлар киритилмаганлигининг сабаблари тўғрисида раҳбариятдан тушунтириш хати олиши лозим.

*4. Тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг молиявий ҳисоботга таъсирини баҳолашга қўйиладиган талаблар(10-13 параграфлар)*

Тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг молиявий ҳисоботга таъсирини баҳолашдан олдин аудитор 320-«Аудитни режалаштириш ва амалга оширишда муҳимлик» номли АХСга мувофиқ муҳимлик даражасини қайта кўриб чиқиши лозим. Бундан мақсад молиявий ҳисобот аудитини режалаштириш чоғида аниқланган муҳимлик даражаси ҳозир ҳам унинг мазмунига мослигини аниқлашдан иборат.

Аудитор тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг бирламчи, хусусий ёки жамланма маълумотларга тааллуқлигини аниқлайди. Бунда аудитор қуйидагиларни кўриб чиқиши зарур:

- молиявий муомалаларнинг алоҳида турлари, молиявий ҳисоботлар ёки тақдим этилган молиявий ахборотлар ва бутун молиявий ҳисоботлар бўйича ҳам, уларнинг вужудга келиш шарт-шароитларига нисбатан ҳам бузиб кўрсатишларнинг кўлами ва тавсифини;
- дастлабки даврларга тааллуқли бузиб кўрсатишларнинг ушбу бузиб кўрсатишлар билан боғлиқ операциялар жами ва уларнинг очиб берилиши ҳамда бутун молиявий ҳисоботга таъсири.

Молиявий ҳисоботдаги тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг таъсирини баҳолаш бўйича раҳбарлик ваколати юкланган шахслар билан аудитор мулоқатининг қуйидаги жиҳатлари стандартда алоҳида кўриб чиқилади:

- аудитор раҳбарлик ваколати юкланган шахслар билан, тузатилмаган бузиб кўрсатишлар ва уларнинг (алоҳида ёки жами бўйича) аудиторлик хулосасида фикр шакллантиришга, агар қонунчилик ёки йўриқнома буни таъқиқламайдиган бўлса, таъсирига оид масалалар бўйича ҳамкорлик қилиши лозим. Аудиторнинг билдиргиси ҳар бир жиддий бузиб кўрсатишни ўз ичига олиши лозим. Аудитор тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг тузатилишини талаб қилиши лозим;
- аудитор раҳбарлик ваколати юклатилган шахслар билан ушбу бузиб кўрсатишлар билан боғлиқ операцияларга, дастлабки даврларга тааллуқли тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг жамига ва уларнинг очиб берилишига ва бутун молиявий ҳисоботга таъсир кўрсатиши масаласи бўйича ҳамкорлик қилиши лозим.

*5.Ёзма шаклда ахборот беришга қўйиладиган талаблар(14-параграф).*

Аудитор хўжалик юритувчи субъект раҳбариятидан у тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг алоҳида ва жамланмаси молиявий ҳисоботга таъсирини жиддий деб кўриб чиқиши тўғрисида ёзма билдирги талаб қилиши лозим.

*11. Ҳужжатлаштиришга қўйиладиган талаблар(15-параграф).*

Аудитор аудитни ҳужжатлаштиришда қуйидагиларни киритиши лозим:

- бузиб кўрсатишлар суммаси ундан паст бўлганида аҳамиятсиз деб ҳисобланадиган суммани(чегара);
- аудит жараёнида тўпланган барча бузиб кўрсатишлар, ҳамда улар тузатилиши мумкинлиги тўғрисидаги ахборотлар;
- тузатилмаган бузиб кўрсатишлар алоҳида ёки жамланганда жиддий ҳисобланиши тўғрисида аудиторнинг хулосаси ва унинг асосланиши.

**450 - «Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш» номли АХСнинг «Илова ва бошқа тушунтириш материаллари» бўлими**.

450 - «Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш» номли АХСнинг ушбу бўлимида бузиб кўрсатишларнинг сабаблари, аниқланган бузиб кўрсатишларнинг тўплаш ва ўрганиш, бузиб кўрсатишлар тўғрисида билдириш тартиби ва уларни тузатиш тартиби, тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг таъсирини баҳолаш услуби, ёзма тушунтириш намунаси, ҳамда тузатилмаган бузиб кўрсатишларни ҳужжат билан асослаш чоғида эътиборга олиниши лозим жиҳатлар рўйхати келтирилган.

**Бузиб кўрсатишларни аниқлаш**(А1 параграф). Молиявий ҳисоботдаги бузиб кўрсатишлар қуйидагилар оқибатида келиб чиқиши мумкин:

- жами суммалар ёки ҳисобот йўқлиги;
- айрим фактларнинг тушириб қолдирилиши ёки оқибатида ёки нотўғри талқин қилиниши оқибатида вужудга келадиган ҳисоблашдаги хатолар;
- аудитор ҳақиқатга тўғри келмайди деб ҳисобланган жами суммага нисбатан раҳбарият қарорлари, ёки аудитор мақбул эмас деб ҳисобланган нотўғри ҳисоб сиёсатининг раҳбарият томонидан танланиши ва қўлланилиши.

**Аниқланган бузиб кўрсатишларни жамлаш** (А2,А3 параграфлар). Аудитор томонидан бузиб кўрсатишлар ундан паст бўлганида, эҳтимол, сезиларли даражада кичик бўладиган ва тўпланиб борадиган сумма аниқланади. Чунки аудитор учун бундай суммаларнинг жамғарилиши молиявий ҳисоботга таъсир кўрсатиши яққол.

Таъкидлаш жоизки, «Яққол кичик бузиб кўрсатишлар»сўз бирикмаси «жиддий бўлмаган бузиб кўрсатишлар» сўз бирикмасининг синоними эмас.

Бузиб кўрсатишлар, агар улар аудитор бузиб кўрсатишларнинг кўлами, тавсифи ёки вужудга келиш ҳолатидан келиб чиққан ҳолда аниқлаши мумкин

бўлган даражадан (аҳамиятсиз жаражадан) ошмайдиган бўлса, «яққол кичик» ҳисобланади. бузиб кўрсатишларнинг кичик(арзимаган)лик даражаси жиддийлик даражасига қараганда жиддий кичик миқдордга эга бўлиши лозим.

Агарда бузиб кўрсатишларни яққол кичик бузиб кўрсатишлар қаторига киритиш учун жуда бўлмаганда озгигна мавҳумлик мавжуд бўлса,бу ҳолда у бундай деб ҳисобланмайди. Бузиб кўрсатишларнинг яққол кичик қийматлари 320-«Аудитни режалаштириш ва амалга оширишда муҳимлик» АХСга мувофиқ аниқланадиган муҳимлик даражасидан тўлиқ фарқ қилади.

Аудит жараёнида тўпланган бузиб кўрсатишлар таъсирини баҳолаш, шунингдек, бу ҳақда раҳбариятга билдириш учун бузиб кўрсатишларни қуйидаги турларга бўлиш мақсадга мувофиқ:

1)ҳақиқий бузиб кўрсатишлар – бу улар тўғрисида шубҳа йўқ бузиб кўрсатишлар;

2)мунозарали бузиб кўрсатишлар – бу аудитор номақбул деб ҳисоблаган молиявий ҳисоботни баҳолашда, ёки аудитор мос келмайди деб ҳисоблаган ҳисоб сиёсати хўжалик юритувчи субъект раҳбарияти томонидан мақбул деб ҳисобланганда вужудга келадиган фарқлар;

3)тахмин қилинаётган бузиб кўрсатишлар танлаб текшириш амалга оширилган бош тўплам(бирламчи манба)да аудиторлик танлашда йўл қўйилган ноаниқликларнинг юзага келиши тўғрисидаги тахминларни ўз ичига оладиган, аудитордан юқори даражада баҳолашни талаб этадиган бузиб кўрсатишлар тоифаси.

Тахмин қилинаётган бузиб кўрсатишларни аниқлаш ва натижаларини баҳолаш бўйича қўлланмалар 530-«Аудиторлик танлаш»номли АХСда келтирилган.

**Аудит жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни кўриб чиқиш**(А4–А5параграфлар). Агар аудит жараёнида жамланган бузиб кўрсатишлар тўплами 320 -«Аудитни режалаштириш ва амалга оширишда муҳимлик»номли АХСга мувофиқ аниқланган муҳимлик даражасига

яқинлашаётган бўлса, риск даражаси мақбул риск даражасига қараганда пастроқ бўлиши мумкин. Бу аниқланмай қолган бузиб кўрсатишлар ҳисобига юзага келиши мумкин. Аниқланмай қолган бузиб кўрсатишлар аудит жараёнида жамланган бузиб кўрсатишлар тўплами билан биргаликда қабул қилинганида, эҳтимол, танлаш рисклари натижасида ҳам, танлаш услубларини қўллаш билан боғлиқ бўлмаган рисклар натижасида ҳам вужудга келиши мукин.

**Бузиб кўрсатишлар тўғрисида раҳбариятга билдириш ва бузиб кўрсатишларни тузатиш** (А7-А10параграфлар)**.**

Бошқарув тизимининг тегишли даражасидаги раҳбариятни молиявий ҳисоботдаги бузиб кўрсатишлар тўғрисида ўз вақтида хабардор қилиш аудиторнинг муҳим вазифаси ҳисобланади. Чунки бу раҳбариятга кўрсатилган объект бузиб кўрсатилганлигини баҳолаш, агар бундай бўлмаса аудиторга билдириш, ҳамда зарур ҳолларда тегишли чоралар кўриш имконини беради. Раҳбариятнинг тегишли даражаси бу муайян бузиб кўрсатишларни баҳолаш ва зарур ишларни амалга ошириш учун ваколатларга эга ва жавобгарликни зиммасига оладиган даражаси.

Маълум бир бузиб кўрсатишлар аниқланган ҳолларда қонун ёки йўриқнома аудиторнинг раҳбарият билан ёки хўжалик юритувчи субъект доирасидаги бошқа ходимлар билан алоқасини чеклаб қўяди.

Масалан, қонун ва йўриқнома аудитиорнинг раҳбарият билан алоқасини ёки бошқа ҳатти-ҳарактларини ўзича чеклаши ёки тақиқлаши мукин. Булар компетентли органларнинг муайян факт бўйича тергов олиб боришига зарар етказиши мумкин. Айрим ҳолларда аудиторнинг махъфийлик ва алоқа бўйича мажбуриятлари мос келмайдиган потенциал мунозарали вазиятлар чалкашиб кетиши мукин. Бундай ҳолларда аудитор малакали юристга маслаҳат олиш учун мурожаат қилиши мумкин.

**Тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг таъсирини баҳолаш**(11-23 параграфлар)

Аудитор томонидан АХС 320га мувофиқ муҳимлик даражасини белгилаш аксарият ҳолларда тадбиркорлик субъектининг ҳисоблаб тахминий баҳоланган молиявий натижаларига асосланиши мумкин, чунки ҳақиқий молиявий натижалар ҳали маълум бўлмаслиги мумкин. Бинобарин, тузатилмаган бузиб кўрсатишлар таъсирини баҳолашдан олдин аудиторга АХС 320га мувофиқ белгиланган муҳимлик даражасинир ҳақиқий молиявий натижалар асосида қайта кўриш талаб этилиши мумкин.

Агар 320 АХСга мувофиқ муҳимлик даражаси аудитор томонидан қайта баҳоланганида кичик сумма(лар) томонга ўзгарса, у ҳолда бузиб кўрсатишлар тавсифи ва кейинчалик аудитни ўтказиш тартиби ҳам қайта кўриб чиқилади. Қайта кўриб чиқиш кейинчалик аудиторлик хулосаси учун асос бўладиган етарли аудитиорлик далиллари олиш мақсадида амалга оширилади.

Айрим бузиб кўрсатишлар билан боғлиқ ҳолатлар аудиторни мазкур бузиб кўрсатишларни алоҳида-алоҳида ёки аудит ўтказиш жараёнида йиғилган бузиб кўрсатишлар билан жамулжам ҳолда, ҳатто улар молиявий ҳисоботлар учун белгиланган муҳимлик даражасидан паст бўлса ҳам, муҳим деб баҳолашга мажбур этиши мумкин. Баҳолашга таъсир кўрсатиши мумкин бўлган ҳолатлар сифатида шундай бир даражани айтиш мумкинки, бунда бузиб кўрсатиш:

- Тартибга солувчи органларнинг талабларига риоя этишга тегишли;
- Қарз бўйича шартларга ёки шартномада белгиланган бошқа талабларга тегишли;
- Ҳисоб сиёсатини нотўғри танлаш ёки қўллаш билан боғлиқ ва бу жорий давр учун молиявий ҳисоботларга муҳим таъсир кўрсатмайди, бироқ бўлғуси даврлар учун молиявий ҳисоботларга муҳим таъсир кўрсатиши мумкин;
- Даромадлардаги ўзгаришларни ёки бошқа жараёнларни ниқоблайди, айниқса, умумий иқтисодий ва соҳадаги шароитлар контекстида;

- Тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳолати, фаолият натижалари ёки пул маблағлари оқимларини баҳолаш учун қўлланиладиган коэффициентларга тегишли;
- Молиявий ҳисоботларда ифодаланган сегментларга доир маълумотларга тегишли (масалан, сегмент ёки тадбиркорлик субъекти бизнесининг субъект операцияларида ёки фойдалилик даражасида ҳал қилувчи роль ўйнайди деб идентификация қилинган бошқа қисми учун масаланинг аҳамияти);
- Тадбиркорлик субъекти раҳбариятига тўланадиган мукофотнинг ошишига олиб келади, масалан, мукофот ёки бошқа рағбатлантиришларни олиш учун талаблар бажарилишини таъминлаш орқали;
- Аудиторнинг фойдаланувчиларга, масалан, тахмин қилинаётган даромадлар тўғрисида ахборот бериш фактлари ҳақидаги билимини эътиборга олганда аҳамиятли ҳисобланади;
- Алоҳидатомонларни жалб қилувчи моддалар билан боғлиқ(масалан, битимда иштирок этувчи ташқи томонлар тадбиркорлик субъекти раҳбариятининг аъзолари билан боғлиқми);
- Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг қўлланиладиган асосига кўра тақдим этиш махсус талаб этилмайдиган, бироқ, аудитор мулоҳазасига кўра, фойдаланувчилар тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳолати, молиявий натижалари ёки пул маблағлари оқимларини тушунишлари учун муҳим ҳисобланадиган маълумотларни тушириб қолдириш ҳисобланади; ёки
- Аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар акс эттирилган ҳужжатларда ифодаланидиган ва оқилона тахминларга кўра молиявий ҳисоботлардан фойдаланувчиларнинг иқтисодий қарорларига таъсир кўрсатадиган бошқа маълумотларга(масалан, «Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти томонидан муҳокама ва таҳлил қилиш» ёки «Операцион ва молиявий тавсиф»га киритиладиган маълумотларга)

тегишли. АХС720 аудитор томонидан аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар акс эттирилган ҳужжатларда ифодаланган, аудитор ҳисобот (хулоса) тақдим этиши талаб қилинмайдиган бошқа маълумотларнинг кўриб чиқилиши билан боғлиқ.

Юқорида тавсифланган ҳолатлар фақат мисоллар билан ҳисобланади; улар барча аудит ўтказиш жараёнларида ҳам мавжуд бўлмаслиги мумкин, шу билан бир вақтда, рўйхатга киритилмаган бошқа ҳолатлар мавжуд бўлиши мумкин. Шунга ўхшаш ҳар қандай ҳолатларнинг мавжудлиги албатта бузиб кўрсатиш муғим ҳисобланади деган хулосага олиб келмайди.

АХС 240 фирибгарлик натижаси бўлган ёки бўлиши мумкин бўлган бузиб кўрсатиш оқибатлари, ҳатто бузиб кўрсатиш суммаси молиявий ҳисоботлар учун муҳим бўлмаса ҳам, аудитнинг бошқа жиҳатларига нисбатан қай тарзда кўриб чиқилиши лозимлигини тушунтиради.

Олдинги даврлар билан боғлиқ бўлган тузатилмаган муҳим бўлмаган бузиб кўрсатишларнинг умумий эффекти жорий давр учун молиявий ҳисоботларга муҳим таъсир кўрсатиши мумкин. Бундай тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг жорий давр учун молиявий ҳисоботларга таъсирини баҳолашга нисбатан аудитор қўллаши мумкин бўлган турли ёндашувлар мавжуд. Баҳолашга нисбатан айни бир ёндашувни қўллаш даврлар ўртасидаги изчилликни таъминлайди.

*Давлат сектори ташкилотларига хос бўлган жиҳатлар.*

Давлат сектори ташкилотида аудит ўтказилган ҳолда бузиб кўрсатиш муҳим ёки муҳим эмаслигини баҳолашга аудиторнинг қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ёки бошқа бирон-бир масалалар, шу жумладан, масалан, фирибгарлик тўғрисида хабар қилиш мажбуриятлари ҳам таъсир кўрсатиши мумкин.

Бундан ташқари, жамият манфаати, ҳисобдорлик, инсофлилик ва самарали қонунчилик назоратини таъминлаш сингари омиллар, хусусан, модданинг муҳимлиги унинг хусусияти билан қай даражада белгиланганлигини баҳолашга таъсир кўрсатиши мумкин. Бу айниқса

қонунчилик, меъёрий ҳужжатлар ёки бошқа бирон-бир тартибга солувчи қоидаларга риоя этиш билан боғлиқ бўлган моддаларга тегишли.

*Бошқарувга юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви.*

Агар тузатилмаган бузиб кўрсатишлар тўғрисида тадбиркорлик субъекти раҳбарияти аъзоси(аъзолари) хабардор қилинган ва у (улар) бошқарув юклатилган шахс(шахслар) ҳам ҳисобланса, мазкур бузиб кўрсатишлар тўғрисида айни шу шахс(шахслар) кўрсатилган сифатда яна бир марта хабардор қилиниши шарт эмас. Шунга қарамай, аудитор тадбиркорлик субъекти раҳбарияти аъзоси(аъзолари)га ахборот тақдим этар( тадбиркорлик субъекти раҳбарияти таркибига кирувчи шахсларга ахборот берар) экан, у, акс ҳолда ўзи бошқарув юклатилган шахслар сифатида хабардор қилиши мукин бўлган шахсларга ҳам ахборот беради(аудитор уларни бошқарув юклатилган шахслар сифатида хабардор қилиши шарт).

Агар тузатилмаган алоҳида муҳим бўлмаган бузиб кўрсатишлар сони кўп бўлса, аудитор ҳар бир тузатилмаган алоҳида бузиб кўрсатишлар деталлари тўғрисида эмас, балки тузатилмаган бузиб кўрсатишлар сони ва умумий таъсирининг пул ифодаси тўғрисида ахборот тақдим этиши мумкин.

АХС 260 «Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашуви»аудитор бошқарув юклатилган шахсларни аудитор томонидан сўралаётган ёзма баёнотлар тўғрисида хабардор қилишини талаб этади(ушбу АХСнинг 14 банди). Аудитор юзага келган вазиятда баҳоланган бузиб кўрсатиш суммаси ва хусусиятини ҳисобга олганда бузиб кўрсатишни тузатиш мумкин эмаслиги сабаблари ва оқибатларини, шунингдек бўлғуси молиявий ҳисоботлар учун юз бериши мумкин бўлган оқибатларни бошқарув юклатилган шахслар билан муҳокама қилиши мумкин.

**Ёзма тушунтириш**

Молиявий ҳисоботларни тайёрлаш тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслар муҳим бузиб кўрсатишларни тузатиш учун молиявий ҳисоботларга тузатишлар киритишини талаб қилиши боис, аудитор мазкур шахслардан тузатилмаган бузиб кўрсатилар тўғрисида

ёзма баёнот талаб қилиши шарт. Айрим ҳолларда тадбиркорлик субъекти раҳбарияти ва, зарур ҳолда, бошқарув юклатилган шахслар баъзи бир тузатилмаган бузиб кўрсатишлар бузиб кўрсатишлар эмас, деб ҳисоблашлари мумкин. Шу сабабли улар ўз ёзма баёноти таърифига қуйидаги сўзларни қўшиб қўйишлари мумкин». «Биз.....ва.........моддалари бузиб кўрсатишлар ҳисобланади деган фикрга қўшилмаймиз, чунки (сабаблар тавсифи)». Бироқ, бундай билдиришни олганлик аудиторни тузатилмаган бузиб кўрсатишлар таъсири тўғрисида хулосани таърифлаш жавобгарликдан озод этмайди.

**Ҳужжатлаштириш ( А 25)**

Тузатилмаган бузиб кўрсатишларни ҳужжатлаштиришда аудитор қуйидагиларни ҳисобга олиши мумкин:

а) тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг умумий таъсирини кўриб чиқиш;

б) операциялар, счетлар қолдиқлари ёки очиб бериладиган маълумотнинг айрим туркумлари учун(агар улар мавжуд бўлса) муҳимлик даражаси ёки даражаларидан ошиш юз берган-бермаганини баҳолаш; ва

в) Тузатилмаган бузиб кўрсатишларнинг асосий коэффициентлар ёки трендларга, шунингдек қонунчилик, тариибга солувчи органларнинг талаблари ва шартнома талаблари(масалан, қарз шартлари)га риоя этилишига таъсирини баҳолаш.

**Назорат саволлари:**

1. Аудиторлик текширувининг турли босқичларида муҳимлик принципидан фойдаланиш тўғрисида қайси АФСда ва қандай маълумотлар келтирилган?
2. Аудиторлик текширувининг режалаштириш ва ўтказиш чоғида муҳимлик принципидан фойдаланиш тартибини белгилайдиган АХСлар ва АФМСларни таққосланг, умумийлиги ва фарқли жиҳатларини тавсифланг.
3. Молиявий ҳисоботдаги бузиб кўрсатишлар аниқланганда аудиторлар қандай йўл тутишларини белгилайдиган АХСлар ва АФМСлар қоидаларини тавсифланг, умумийлиги ва фарқли жиҳатларини кўрсатинг.

# XIV БОБ. ХАЛҚАРО АМАЛИЁТДА АУДИТОРЛИК ДАЛИЛЛАРИ ВА УЛАРНИ ОЛИШ УСЛУБЛАРИ

## 14.1. «Аудиторлик далиллар» (500-599) бўлимига кирувчи халқаро стандартлар

**АХС500 «Аудиторлик далиллар».** Молиявий ҳисобот аудитида зарур бўладиган аудиторлик далилларининг миқдори ва сифати бўйича услубий тавсиялар 500 «Аудиторлик далиллар» номли АХСда баён қилинган. Хусусан, молиявий ҳисобот аудитида аудиторлик далили деб нима эътироф этилиши, аудиторлик хулосаларини шакллантириш учун етарли аудиторлик далилларини тўплаш мақсадида аудиторлик амалларини ишлаб чиқиш ва бажариш бўйича талаблар келтирилган. Шунингдек, стандарт мақсадлари учун қўлланиладиган атамаларнинг изоҳлари ёритилган.

Миллий стандартлар тизимида ушбу АХСга мос келадиган 50 «Аудиторлик далиллар» номли АФМС мавжуд.

500 АХСда аудиторлик далилларининг «ўринлилиги» ва «етарлилиги» тушунчалари ҳам изоҳланган. Демак, стандарт қоидаларига мувофиқ аудитор муайян топшириқ доирасида аудиторлик далилларини олиш учун ўринли аудиторлик амалларини бажариши лозим. Хусусан, аудиторлик далиллари қуйидаги шартларга жавоб бериши лозим:

-ўринлилик, яъни аудиторлик далиллари молиявий ҳисобот ишончлилиги тўғрисида хулоса шакллантириш учун асос бўладиган фикрларнинг ўринли ва ишончлилигини тавсифлайди;

-етарлилик, яъни аудиторлик далилларини миқдори(сони) бўйича баҳолаш. Бунда аудиторлик далилларининг етарлилиги молиявий ҳисоботдаги жиддий бузиб кўрсатишлар рискини баҳолашга боғлиқ. Агар молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг бузилиш риски қанча юқори бўлса, шунча кўп аудиторлик далиллари талаб қилинади. Аудиторлик далилларининг сифати қанча юқори бўлса, улар миқдори(сони) шунча кам

талаб қилинади. Аудиторлик далиллар миқдорининг кўплиги уларнинг сифатини кафолатламайди.

Аудиторлик далиллари олиниш манбаларига кўра:

а) хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоби ҳужжатлари ва ахборотлари;

б) бошқа манбалардан олинган ахборотлар.

Аудитор молиявий ҳисоботни тузиш шарт-шароитларини тасдиқлайдиган ёки тасдиқламайдиган аудиторлик далилларини, яъни хўжалик юритувчи субъект раҳбариятининг бухгалтерия ҳисоби объектларини молиявий ҳисоботда тан олиш, баҳолаш ва очиб бериш бўйича аниқ ёки ноаниқ шаклдаги тасдиқлашларини олиши лозим.

Аудитор аудиторлик далилларини рискларни баҳолаш амалларини бажариш ва ундан кейинги аудиторлик амалларини бажариш йўли билан олиши лозим.

Аудитор назорат воситалари тестлари ва батафсил текширув тестларини ишлаб чиқиш жараёнида аудитнинг самарадорлигини таъминлайдиган тестларни ўтказиш учун зарур элементларни танлаш услубларини шакллантириши лозим. Агар тестларни ўтказиш натижасида етарли ва ўринли аудиторлик далиллари олинса, бундай тестларни аудит мақсади учун самарали деб ҳисоблаш мумкин. Аудитор тест ўтказиш учун элементларни танлаш чоғида аудиторлик далили сифатида фйдаланиладиган ахборотларнинг ўринлилиги ва етарлилигига ишонч ҳосил қилиши лозим. 501 – «Аудиторлик далиллар–муайян моддаларни махсус кўриб чиқиш» номли АХСда молиявий ҳисоботнинг муҳим моддаларига нисбатан аудиторлик далилларини олиш қоидалари баён қилинган. Бундай моддаларга асосий воситалар, узоқ муддатли молиявий қўйилмалар, товар-моддий захиралар, дебиторлик ва кредиторлик қарзларини киритиш мумкин. Шунингдек, даъво қўзғатилган ва суд жараёнидаги мунозарали ахборотлар ҳамда хўжалик юритувчи субъектнинг сегментар ҳисоботларидаги ахборотлар ҳам муҳим ҳисобланиши мумкин.

Ўзбекистонда ушбу АХСга мазмунан мос келадиган АФМСлар ҳозирча ишлаб чиқилмаган.

Агар товар-моддий захираларнинг сақланаётган жойи ва бошқа шарт-шароитлар аудиторга инвентаризацияда иштирок этишга имкон бермаса, у муқобил амалларни бажариш жараёнида ушбу захираларнинг миқдори ва ҳолати тўғрисида зарур аудиторлик далилларини олиш имконини аниқлаши лозим. Шунингдек, аудитнинг ҳажми чекланганлиги тўғрисида аудиторлик хулосасига изоҳ киритиш учун асос йўқ деб ҳисоблаши лозим. Масалан, инвентаризация ўтказилгунга қадар харид қилинган товар-моддий захираларнинг кейинчалик сотилиши бўйича ҳужжатлардан етарли аудиторлик далилларини олиш мумкин.

Агар хўжалик юритувчи субъектнинг товар-моддий захиралари учинчи шахсларда сақланаётгган бўлса, аудитор бевосита учинчи шахсдан захираларнинг миқдори ва ҳолати тўғрисида тасдиқловчи маълумот олиши лозим. Бунда хўжалик юритувчи субъект захираларни сақлаётган учинчи шахс(корхона)га юборадиган сўровномада жавобни бевосита аудиторга йўллаш ваколатини беради.

Судлашув ва даъвогарлик ишлари тўғрисидаги ахборотларни очиб бериш бўйича аудиторлик далилларини олишда аудитор маълум ишларни бажариши лозим. Бундан мақсад хўжалик юритувчи субъект иштирок этаётган этаётган судлашув ва мунозарали ишлар ҳамда уларнинг молиявий ҳисоботга жиддий таъсир кўрсатиши мумкинлиги тўғрисида маълумотларга эга бўлишдан иборат.

Агар аудитор судлашув ёки мунозарали ишлар мавжудлигини аниқласа ёки улар бўлиши мумкин деб ҳисобласа, у хўжалик юритувчи субъект розилиги билан, унга юридик хизмат кўрсатувчи фирмага бевосита мурожаат қилиши лозим. Бундай мурожаат етарли даражадаги аудиторлик далилларини олишга ёрдам беради. Ушбу далиллар хўжалик юритувчи субъект раҳбариятининг судлашув ва мунозарали ишлар жиддийлиги ҳамда

раҳбарият томонидан бундай мунозаралар молиявий оқибатларини баҳолашнинг асослилиги тўғрисида хабардорлигини таъминлайди.

Шунингдек, стандартга мувофиқ, аудитор муҳим юридик масалалар бўйича то аудиторлик хулосасини имзолаш санасигача бўлган жорий ҳолатни ҳам таҳлил қилиши лозим. Айрим ҳолларда аудитор юридик ташкилотдан муҳим юридик масалалар бўйича сўнги ўзгаришларни акс эттирадиган ахборотларни талаб қилиши мумкин.

Маълум вазиятларда аудитор судлашув ёки даъвогарлик ишларининг эҳтимолдаги натижаларини муҳокама қилиш мақсадида аудит ўтказиладиган хўжалик субъектининг вакиллари билан учрашиш зарурати вужудга келиши мумкин. Бундай вазиятларга ишнинг мураккаблиги ёки хўжалик субъекти ва унга юридик хизмат кўрсатувчи субъект ўртасида вужудга келган келишмовчиликлар мисол бўлади.

Агар аудит ўтказилаётган хўжалик субъектининг раҳбарияти ўзига юридик хизмат кўрсатаётган ташкилотга мурожаат қилишга рухсат этишдан бош тортса, бу аудит ҳажмини чеклаш деб ҳисобланади. Бу вазият аудиторнинг изоҳлар билан хулоса бериши ёки хулоса беришдан бош тортишига олиб келиши мумкин.

Агар юридик ташкилот аудиторнинг сўровига лозим тарзда жавоб беришдан бош тортса ва аудитор муқобил аудиторлик амалларини бажариш орқали лозим даражадаги етарли аудиторлик далилларини олиш имконига эга бўлмаса, аудитор шунинг билан аудит ҳажми чекланаётганлигини ва бунга асосланиб изоҳлар билан хулоса бериш ёки хулоса беришдан бош тортиши мумкинлигини аниқлаши лозим.

Агар узоқ муддатли молиявий инвестициялар молиявий ҳисобот(баланс)да катта улушни ташкил этса, аудитор бундай молиявий инвестицияларнинг хўжалик субъекти томонидан баҳоланиши ва очиб берилиши тўғрисида етарли аудиторлик далиллари тўплаши лозим.

Узоқ муддатли молиявий инвестицияларни текшириш чоғида бажариладиган аудиторлик амаллари, қоидага кўра, уларни узоқ муддатли

активлар таркибида акс эттириш мумкинлиги тўғрисидаги далилларни кўриб чиқишни ўз ичига олади. Шунингдек, хўжалик субъектининг раҳбарияти билан ушбу узоқ муддатли инвестицияларни балансда сақлаб туриш мақсадга мувофиқлигини муҳокама қилиш ҳамда мазкур масала бўйича улардан ёзма ариза ва тушунтиришлар олиши лозим.

Бошқа аудиторлик амаллари молиявий ҳисоботни ва бошқа ахборотларни(масалан, баҳолаш кўрсаткичи бўлиб хизмат қиладиган биржа котировкалари) ҳамда аудиторлик хулосаси имзоланадиган санага қадар бўлган баҳолаш кўрсаткичларини молиявий инвестицияларнинг баланс қиймати билан таққослашни ўз ичига олади.

Агар бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботларни тузиш бўйича ўрнатилган талабларга мувофиқ қайсидир молиявий инвестицияларнинг баҳоси ўзгартирилиши лозим бўлса, аудитор келтирилган тузатишлар ва (ёки) очиб бериладиган маълумотларнинг бухгалтерия ҳисобида акс эттирилганлигини аниқлаши лозим.

Агар ҳисобот сегментлари бўйича ахборотлар молиявий ҳисобот учун муҳим ҳисобланса, уларни молиявий ҳисобот талабларига мувофиқ очиб бериш бўйича лозим даражадаги етарли аудиторлик далилларини тўплаш зарур.

Ҳисобот сегментлари бўйича ахборотларга нисбатан бажариладиган аудиторлик амаллари, одатда, мазкур ҳолатларда амалга оширилиши мақсадга мувофиқ бўлган таҳлил ва бошқа аудиторлик амалларини ўз ичига олади.

Аудитор ҳисобот сегментлари бўйича ахборотларни тайёрлаш учун фойдаланиладиган услубларни хўжалик субъектининг раҳбарияти билан муҳокама қилиши, ушбу услублардан фойдаланиш молиявий ҳисоботни тайёрлашга нисбатан ўрнатилган талабарга мувофиқ ахборотларни очиб беришга олиб келишини аниқлаши ҳамда ушбу услубларнинг тўғри қўлланилганлигини аниқлаши лозим.

505- «Ташқи тасдиқномалар» номли АХСда «ташқи тасдиқлашлар» атамасининг мазмуни ёритилган, ташқи тасдиқлашларни олиш тартиби белгиланган аудитор томонидан ташқи тасдиқлашлардан ауиторлик далили сифатида фойдаланишга доир тавсиялар берилган.

Ташқи тасдиқлашлар – бу хўжалик субъекти талабиган мувофиқ молиявий ҳисоботнинг, уни тайёрлаш таъсир кўрсатадиган қандайдир бир моддаси бўйича ахборотларни тақдим этиш тўғрисидаги сўровига учинчи томоннинг аудиторга йўллаган жавоби орқали аудиторлик далилларини олиш ва таҳлил қилиш жараёни.

Аудитор ташқи тасдиқлашларнинг хусусиятлари ва улардан фойдаланишнинг мақсадга мувофиқлиги бўйича қарор қабул қилиш чоғида хўжалик субъектининг фаолият соҳасини ва сўровларни жўнатиш тажрибаси ҳамда жавобларни олиш ва уларга ишлов беришни ҳисобга олиши лозим.

Ташқи тасдиқлашлар, қоидага кўра, синтетик ва аналитик счетлардлаги қолдиқларни текшириш учун фойдаланилади, лекин ташқи тасдиқлашлардан фойдаланиш ҳар доим бунинг билан чегараланиб қолмаслиги лозим. Масалан, аудитор хўжалик субъектининг учинчи томон билан амалга ошираётган битим шартлари ёки хўжалик операциялари бўйича ташқи тасдиқлар олиш тўғрисида ҳам сўров юбориши мумкин. Бу ҳолда сўров шундай тузилиши керакки, битимлар ёки хўжалик операцияларига қандайдир ўзгартиришлар киритилганлигини, агар киритилган бўлса, уларнинг мазмуни нимадан иборат эканлигини аниқлаш имкони бўлсин.

Ташқи тасдиқлашлар молиявий ҳисоботнинг шарт-шароитларидан ҳар бир бирига нисбатан ҳар бири бўйича аудиторлик далилларини таъминлаши мумкин. Лекин молиявий ҳисоботни тайёрлашнинг муайян шарт-шароити бўйича тегишли далилларни олиш имконияти ҳар хил бўлади.

Аудитор ташқи тасдиқлашлар тўғрисида сўровномани, у олишни мўлжаллаётган ахборотларнинг хусусиятларидан келиб чиққан ҳолда тайёрлаши лозим. Аудитор сўровномани тайёрлаш чоғида тасдиқлашларнинг ишончлилигига таъсир кўрсатадиганвазиятлар ва омилларни ҳисобга олиши

лозим. Ташқи тасдиқлашлар тўғрисида сўровномада аудит ўтказилаётган корхона раҳбариятининг рухсати келтирилиб, унда аудитор томонидан сўралаётган ахборотларнинг жавобни тайёрловчи шахс томонидан ошкор қилинишига қарши эмаслиги кўрсатилиши лозим.

Агар аудиторга ташқаридан тасдиқлашлар олиш учун мурожаат қилишга рухсат берилмаса, бу аудит ҳажмини чегаралаш деб тушунилади ва аудитор шунга асосан аудиторлик хулосасини модификациялаши лозим.

510- «Дастлабки аудит келишувлари - бошланғич қолдиқлар» номли АХС молиявий ҳисобот аудити биринчи марта ўтказилаётган ёки ўтган йилда бошқа аудитор томонидан ўтказилган бўлса, аудиторнинг қандай иш олиб боришини белгилайди.

Корхона биринчи марта текширилаётганида аудитор қуйидагилар тўғрисида етарли аудиторлик далилларини тўплаши лозим:

1. бухгалтерия ҳисоби счетлари бўича ҳисоботдаврининг бошига бўлган қолдиқларда бузиб кўрсатишлар йўқлиги. Бундай бузиб кўрсатишлар жорий ҳисобот даврининг молиявий ҳисоботига жиддий таъсир кўрсатиши мумкин;

2. бухгалтерия ҳисоби счетлари бўйича ўтган ҳисобот даврининг охирига бўлган қолдиқлар жорий давр бошига тўғри ўтказилганлиги ёки бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботларни тузиш тартибига мувофиқ ўзгартирилганлиги;

3. Ҳисоб сиёсати ўзгаришсиз, изчил қўлланилади ёки ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришлар бухгалтерия ҳисобида лозим тарзда акс эттирилган ва ўрнатилган тартибда очиб берилган.

Аудитор корхонада биринчи марта аудит ўтказаётганида ҳисобот даврининг бошига бухгалтерия ҳисоби счетларидаги қолдиқларни тасдиқлайдиган аудиторлик далилларига эга бўлмайди.

Агар олдинги давр учун молиявий ҳисобот аудити бошқа аудитор томонидан томонидан ўтказилган бўлса, у ҳолда ҳозирги аудитор олдинги аудиторнинг иш ҳужжатлари билан танишиб, ҳисобот даврининг бошига

бухгалтерия ҳисоби счетларидаги қолдиқлар бўйича етарли даражадаги зарур аудиторлик далилларини тўплаши мумкин. Ҳозирги аудитор олдинги аудиторнинг профессионал компетентлилиги ва мустақиллилигига эътибор қаратиши лозим. Агар олдинги аудиторнинг хулосаси модификацияланган бўлса, ҳозирги аудитор олдинги даврда жиддий камчиликлар кўрсатилиши ва аудиторлик изоҳлари берилишига сабаб бўлган масалаларга алоҳида эътибор қаратиши лозим. Агар олдинги давр учун молиявий ҳисобот аудиторлик текширувидан ўтказилмаган бўлса ёки агар аудитор ўтказилган текширувдан қоникмаса, унга қўшимча аудиторлик амаллари бажариш тавсия қилинади.

Хўжалик юритувчи субъектнинг жорий активлари ва мажбуриятлари бўйича айрим аудиторлик далиллари жорий даврда молия-хўжалик операциялари ва ҳужжатлари бўйича аудиторлик амалларини бажариш чоғида олиниши мукин.

Масалан, ҳисобот даврининг бошига мавжуд бўлган дебиторлик ёки кредиторлик қарзларини ҳисобот даври давомида сўндириш натижасида ҳисобот даври бошига мавжудлик, ҳуқуқ ва мажбуриятлар, тўлиқлик ва қиймат бўйича аудиторлик далиллари пайдо бўлади.

Узоқ муддатли активлар ва мажбуриятлар (асосий воситалар, молиявий қўйилмалар, узоқ муддатли дебиторлик қарзлар)ни тасдиқлаш учун аудиторга ҳисобот даврининг бошига бухгалтерия ҳисоби счетлари бўйича қолдиқларни шакллантирадиган ҳисоб ёзувларини текшириш тавсия этилади. Айрим ҳолларда аудитор ҳисобот даврининг бошига бухгалтерия ҳисоби счетлари бўйича қолдиқлар тасдиғини учинчи шахслардан олиши мумкин. Масалан, узоқ муддатли дебиторлик қарзлари, узоқ муддатли молиявий қўйилмаларнинг қолдиқлари тўғрисида тасдиқлашлар учинчи(чет) шахслардан олиниши мумкин. Қолган бошқа ҳолатларда қўшимча аудиторлик амалларини бажариши лозим.

Агар аудитор аудиторлик амалларини бажариш натижасида ҳисобот даври бошига бухгалтерия ҳисоби счетлари бўйича қолдиқларнинг ишончлилиги тўғрисида етарли даражадаги аудиторлик далилларни тўплай

олмаса у изоҳлар билан аудиторлик хулосаси бериши ёки хулоса беришдан бош тортиши лозим.

Агар ҳисобот даври бошига бухгалтерия ҳисоби счетлар бўйича қолдиқларда жорий давр учун молиявий ҳисоботнинг ишончлилигига жиддий таъсир кўрсатиши мумкин бўлган бузиб кўрсатишлар мавжуд бўлса, аудитор бу ҳақда хўжалик юритувчи субъект раҳбариятини хабардор қилиши лозим.

Агар аввал аудит ўтказилган бўлса, аудитор раҳбарият рухсати билан бу ҳақда олдинги аудиторни ҳам хабардор қилиши лозим.

Агар бузиб кўрсатишлар оқибати бухгалтерия ҳисобида лозим тарзда акс эттирилмаган ва молиявий ҳисоботда очиб берилмаган бўлса, аудитор муайян вазиятдан келиб чиққан ҳолда аудиторлик хулосасини изоҳлар билан тузиши ёки салбий хулса бериши мумкин.

Агар олдинги давр учун молиявий ҳисобот бўйича аудиторлик хулосаси модификацияланган бўлса, аудитор ушбу фактнинг жорий давр учун молиявий ҳисоботга таъсирини кўриб чиқиши лозим.

520 – «Таҳлил тартиб - таомиллар» номли АХС молиявий ҳисобот кўрсаткичларининг қийматидаги ғайри-оддий фарқларнинг пайдо бўлишини аудитор томонидан ўрганиш масалалари, таҳлилий амалларнинг моҳияти, вазифалари ва ўтказиш вақти баён қилинган. Ўзбекистонда ушбу АХСга асосан 13 - «Таҳлилий амаллар» номли АФМС ишлаб чиқилган.

Маълумки, аудиторлик фаолиятида танлаб текширишлар амалга оширилади. Бунда аудиторлик далилларин тўплаш мақсадида текшириш учун текшириладиган тўпламлардан маълум элементлар танлаб олинади. Халқаро амалиётда текшириш учун элементларни танлаб танлашда 530 «Аудиторлик танлаш» номли АХС қўлланилади.

530 – «Аудиторлик танлаш» номли АХСда«рухсат этиладиган хато» тушунчаси таърифланган. Аудиторлик танлашни шакллантиришда аудитор томонидан ҳисобга олиниши лозим бўлган омилларнинг мазмуни ва тавсифи очиб берилган. Шунингдек, танлаш рискларини баҳолаш, стратификациялаш

ва танлаш усулларидан фойдаланиш бўйича амалий тавсиялар такли ф этилган. Ўзбекистонда ушбу АХСга мос 14-«Аудиторлик танлаш» номли АФМС мавжуд.

540 «Ҳисоблаб чиқилган баҳолар, шу жумладан ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар ва улар билан боғлиқ очиб бериладиган маълумотлар аудити»номли АХС молиявий ахборотлардаги баҳолашларга мувофиқ асосланган ишончга эга бўлиш мақсадида бажарилиши лозим бўлган аудиторлик амалларига оид кўрсатмалар берилган. Ҳисоб баҳолаш тушунчаси аниқ ўлчаш воситалари мавжуд бўлмаганда модда бўйича кўрсаткич қўллашни тахминан аниқлаш сифатида баён қилинади.

540 АХСда баҳоланадиган қийматларга мисол сифатида қуйидагилар келтирилган:

- захиралар, дебитор қарзлар ва молиявий қўйилмаларнинг қадрсизланиши учун резервлар;
- амортизация ҳисоблаш методи ёки асосий воситаларнинг фойдали хизмат муддати;
- кафолатли мажбуриятлари;
- четлаштирилган солиқлар;
- талабларни тартибга солиш ва суд жараёнлар харажатлари;
- узоқ муддатли контрактларнинг натижалари.

Бундан ташқари, 540 АХСда ҳаққоний қиймат бўйича баҳолашни талаб этадиган объектларга қуйидагилар ҳам киритилган: фаол ёки очиқ бозорда иштирок этаётган молиявий инструментлар; акциялар бўйича тўловлар; сотиш учун мўлжалланган кўчмас мулк ёки қурилмалар; бизнесни бирлаштириш чоғида сотиб олинадиган айрим активлар, жумладан гудвилл ва номоддий активлар ҳамда мажбуриятлар; мустақил томонлар ўртасида активлар ва мажбуриятларни пул эквивалентларисиз айрибошлашга доир операциялар.

Келтирилган мисоллар баҳоланадиган барча объектларни қамраб ола олмайди. Баҳоланадиган объектлар бўйича меъёрий ҳужжатларда

келтирилган мисоллар очиқ рўйхат ҳисобланади ва таърифга мос келадиган исталган кўрсаткични ушбу тоифага киритишни назарда тутади.

Шундай қилиб, баҳолаш белгиларига қуйидагилар киради:

-миқдор тавсифи;

-қиймат ўлчови;

-объектив асоснинг йўқлиги;

-мулоҳаза асосида шакллантирилиши.

Мулоҳаза натижаси хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ҳисоботида қиймат ифодасига эга бўлмаслиги мумкин. Қандайдир ҳодисанинг содир бўлиш эҳтимоли паст бўлганида унинг натижаси молиявий ҳисоботда акс эттирилмайди, балки шартли фактни баён қилиш шаклида очиб берилади ёки ахборот аҳамиятсиз бўлганида ҳисоботга умуман киритилмайди.

Шундай қилиб, ноаниқ ёки ўринсиз мулоҳаза хўжалик юритувчи субектнинг молиявий ҳисоботида зарур ахборотлар тўлиқ акс эттирилмаслиги оқибатида келиб чиқиши мумкин.

Шунинг учун молиявий ҳисоботдаги баҳоланадиган кўрсаткичларни текшириш ахборотларни баён қилиш таҳлили ҳамда тегишли ахборотларни ҳисоботда акс эттириш ёки баён қилиш заруратига олиб келадиган ҳодисалар билан тўлдирилиши лозим.

Ҳисоблаб чиқариладиган баҳоларни текшириш учун аудитор томонидан қуйидаги асосий методлар қўлланилади:

- баҳолаш бўйича менежмент фикрининг мулоҳазали эканлиги ва молиявий ҳисоботни тайёрлашнинг тегишли қоидалари ҳисоблаб чиқариладиган баҳоларни шакллантириш талабларига риоя қилиниши;
- ҳисобот санасидан кейинги ҳодисаларни ўрганиш;
- мустақил баҳолаш;
- кўриб чиқиш;
- бошқа методлар.

Қоидага кўра, ҳисоблаб чиқариладиган баҳолар корхона менежментининг фикрига асосланганлиги боис, уларнинг мулоҳазалилигини текшириш аудитор томонидан қуйидаги элементларни текширишни назарда тутади:

– баҳоланадиган кўрсаткичларни шакллантиришнинг асосини ташкил этадиган фаразлар;
– баҳоланадиган кўрсаткичларни шакллантириш учун фойдаланилган бирламчи маълумотлар;
– маълумотлар типларини, методларини, фаразларни қўллаш кетма-кетлиги, улар ўзгарган ҳолларда – бунинг асосланганлиги ҳамда ўтган даврдаги баҳоланадиган кўрсаткичларнинг қайта ҳисобланиши ва ҳодисаларнинг ҳақиқий ривожи ҳамда раҳбарият режаларини(бюджетлар, бошқарув органларининг баённомалари ва ҳ.к) ўрганиш.

Шу ўринда таъкидлаш жоизки, олдинги даврлардаги баҳоланадиган кўрсаткичларга қилинган тасдиқланмаган ҳодисаларнинг ҳақиқий ривожи олдингилари нотўғри қилинган баҳолашларнинг нотўғрилигини тўғридан-тўғри тасдиқламайди. Баҳоланадиган кўрсаткичлар баҳолаш пайтида олиш имкони бўлган, шу жумладан, ҳисобот давридан кейинги ҳодисалар ва келгуси ҳодисаларга тааллуқли ахборотлардан келиб чиққан ҳолда шакллантирилади. Лекин ҳисобот давридан кейинги ҳодисаларнинг ривожи баҳолаш пайтида олиш имкони бўлмаган ахборотлар, шунингдек, баҳолаш пайтида мавуд бўлмаган, янгидан пайдо бўлган омилларнинг таъсиридан иборат бўлиши мумкин. Шу боис, вазият ўзгариши билан олдинги баҳолаш кўрсаткичлари ҳам менежмент томонидан қайта кўриб чиқилиши лозим.

Ҳар қандай ҳолатда ҳам ҳисоблаб чиқиладиган баҳолар маълум мавҳумлик шароитида шаклланади. 540 –АХСда «баҳолашнинг мавҳумлиги» тушунчаси киритилган ва мавҳумлик даражасини белгилаш бўйича аудиторнинг тегишли ҳисоблаб чиқиладиган баҳо билан боғлиқ мажбурияти белгиланган.

Шунингдек, ушбу мавҳумлик жиддий рискларни келтириб чиқаришини ҳам баҳолаш лозимлиги кўрсатилган.

540-АХС баҳолашнинг мавҳумлигини ҳисоблаб чиқариладиган баҳоларга ва ўлчовлар аниқ бўлмаганда тегишли тарзда очиб беришларга хос деб кўрсатади. Ҳар хил турдаги ҳисоблаб чиқиладиган баҳолардан мавҳумликнинг энг катта таъсирига учрайдигани 37-«Резервлар, шартли мажбуриятлар ва шартли активлар»МҲХС билан тартибга солинадиган резервлардир. Бундай резервлар муддати ва(ёки) суммаси мавҳум бўлган мажбуриятлар учун яратилади.

Агар ҳисоблаб чиқиладиган баҳолар сезиларли даражадаги рисклар билан боғлиқ бўлса, стандарт аудитордан моҳият бўйича бажариладиган бошқа аудиторлик амалларига қўшимча равишда қуйидагиларни баҳолашни талаб этади:

1)менежмент томонидан бошқа фаразлар ёки баҳолаш натижалари қай тарзда таҳлил қилинганлиги ва нима учун уларнинг четлаштирилганлиги; унинг мавҳумлик ҳисоб баҳоларини шакллантиришга таъсирини қандай ҳисобга олганлигини;

2) менежмент томонидан фойдаланилган аҳамиятли фаразларнинг асосланганлиги;

3) агар ҳисобланадиган баҳолар менежмент томонидан тегишли ишларни бажаришга боғлиқ бўлса, менежмент уларни қай тарзда амалга оширмоқчилиги ва буни амалга ошириш лаёқатига эгалигини баҳолаш.

Бундан ташқари, олдин қўлланилган ва ўзини тўла оқлаган фаразлар ҳамда баҳолаш методлар молиявий-иқтисодий инқироз шароитида яроқсиз бўлиб қолиши мумкин. Шунинг учун олдинги йилларда мақбул бўлган баҳолашга оид мулоҳазаларни бугунги кундаги воқеликка нисбатан қўллаш ўринсиз бўлиши мумкин. Демак, молиявий-иқтисодий инқироз шароитида қисқа давр учун активларни баҳолашга даромадли ёндашувни қўллаш, сотиш ҳажмини ҳам, баҳони ҳам, мос равишда эса пул оқимларини ва дисконтлаш ставкаларини ҳам прогнозлаш шубҳали бўлиши мумкин.

540-АХСга янгидан киритилган«Менежментнинг нохолислиги»тушунчаси ахборотларни тайёрлашдаги нохолисликни билдиради. Менежментнинг нохолислигини билдирувчи омиллар мавжудлиги молиявий ҳисоботдаги ахборотларнинг автоматик тарзда бузиб кўрсатилганлигини билдирмайди. Бундан ташқари, менежментнинг онгли равишдаги(атайин) нохолислиги молиявий ҳисоботни чалкаштиришга олиб келадиган мақсадни шакллантирмаслиги мумкин. Атайлаб қилинган нохолислик фирибгарлик(виждонсизлик) ҳатти-ҳаракатларини тартибга соладиган бошқа стандартнинг предмети ҳисобланади.

540-АХСнинг А125 бандида нохолисликларнинг аломатлари сифатида қуйидагилар келтирилган:

«- Тадбиркорлик субъекти раҳбарияти вазиятларда ўзгаришлар юз берганини субъектив баҳолаган ҳолда ҳисоблаб чиқилган баҳо ёки уни аниқлаш усулидаги ўзгаришлар.

- Тадбиркорлик субъектиҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳоларга нисбатан ўз тахминларидан фойдалангани, улар бозорга оид кузатилаётган тахминларга зид бўлганда.

- Тадбиркорлик субъектираҳбариятининг мақсадлари учун мос келадиган қатъий баҳолашга олиб келувчи аҳамиятли тахминларни танлаш ёки шакллантириш.

- Оптимистик ёки пессимистик схемага ишора қилиши мумкин бўлган қатъий баҳолашни танлаш.»[7]

Аудитор ҳисоблаб чиқариладиган баҳоларни шакллантириш учун аҳамиятли бўлган фаразлардан фойдаланганликнинг асослилиги тўғрисида корхонанинг юқори раҳбарияти ва менежментидан ёзма тасдиқлашлар олиши лозим. Бунда менежментнинг ёзма тасдиғи ҳисоблаб чиқариладиган баҳоларнинг молиявий ҳисоботда акс эттириладиганига ҳам, акс эттирилмайдиганига ҳам тегишлидир.

---

[7]Аудит ва сифат назоратининг халқаро стандартлари., Ўзбекистон бухгалтерлари ва аудиторлар миллий ассоциацияси, Тошкент-2014. I қисм. 2-жилди, 805-806 бетлар.

Агар ҳисоблаб чиқариладиган баҳоларни молиявий ҳисоботда акс эттириш ёхуд очиб бериш асоссиз ёхуд номувофиқ бўлса, мазкур ҳолатни муҳимлик ва бузиб кўрсатишларнинг умумий кўлами ёхуд аудит миқёсини чеклаш позициясидан туркумлаш мумкин. Шундай қилиб, вазиятдан келиб чиққан ҳолда аудиторлик хулосасининг шакли ҳар хил –сўзсиз ижобий, изоҳлар билан, салбий бўлиши ва хулоса беришдан бош тортиш ҳам мумкин.

550 – «Ўзаро боғлиқ томонлар» номли АХСда боғлиқ томонлар (шўъба ва тобе корхоналар)га нисбатан қўлланиладиган аудиторлик амалларини қўллаш ва аудиторнинг мажбуриятлари бўйича тавсиялар келтирилган. Бунда аудиторнинг вазифаси нафақат боғлиқ томонлар тўғрисида ахборотлар очиб берилишининг тўғрилигини текшириш, балки мижоз – корхонанинг боғлиқ томонлари билан амалга оширган хўжалик муомалаларининг мухимлик даражасини баҳолашдан ҳам иборат. Лекин аудитор барча операциялар бўйича муҳимликни тўлиқ аниқлаб олмайди.

Боғлиқ томонлар тўғрисидаги ахборотлар очиб берилиши зарур. Чунки улар ўртасидаги битимларни амалга ошириш бозор битимларидан фарқ қилади. Бунинг устига боғлиқ томонлар мавжудлигининг ўзи корхона фаолияти молиявий натижаларига таъсир кўрсатади. Масалан, бош корхона шўъба корхоналарга қандай стратегияни танлаш тўғрисида кўрсатма бериши мумкин.

550 – «Ўзаро боғлиқ томонлар» номли АХС 24 - «Боғлиқ томонлар тўғрисидаги ахборотларни очиб бериш» номли МҲХСда келтирилган таърифни қўллайди.

Агар томонлардан бири қолганларини назорат қилса, яни корхонани ривожлантиришнинг молия-хўжалик стратегиясини белгиласа, ёки бу стратегияга жиддий таъсир кўрсатса, томонлар боғлиқ деб ҳисобланади. Бу боғлиқлик бош корхона ва шўъба корхоналар, инвестор ва уюшган компания, компания ва унинг юқори раҳбарияти (ҳамда раҳбариятнингяқин қариндошлари), ҳамкорликдаги фаолият ва бошқа ҳоллардаги ўзаро муносабатларда содир бўлади.

Боғлиқ томонлар тўғрисидаги ахборотларни очиб бериш учун ҳам, улар ўртасида бўладиган муомалалар ҳисоби ва очиб берилишини таъминлайдиган ички назоратни ташкил этиш учун ҳам, корхона раҳбарияти жавобгар ҳисобланади.

Аудитор ўз навбатида барча боғлиқ томонларни аниқлаши ва улар тўғрисидаги ахборотларнинг тўлиқ очиб берилганлигини текшириши лозим. Бунинг учун 550 – «Ўзаро боғлиқ томонлар» номли АХСда қуйидаги талаблар белгиланган:

- боғлиқ томонларнинг номлари ва бошқа кўрсаткичларини аниқлаш мақсадида ўтган даврлар учун тузилган иш ҳужжаларини шарҳлаш;
- ваколат юклатилган шахсларга улар ўртасидаги ўзаро ва бошқа ташкилотлар билан алоқалар мавжудлиги тўғрисида сўровнома юбориш;
- асосий акционерларни аниқлаш мақсадида акционерлар рўйхатини текшириш;
- акционерлар ва директорлар кенгаши мажлисларининг баённомалари билан танишиш;
- асосий аудиторга номаълум бўлган боғлиқ томонлар бор-йўқлигини аниқлаш учун бошқа аудиторлар ва олдинги аудиторлардан суриштириш;
- давлат органларига тақдим этилган фойда солиғи тўғрисида декларация ва бошқа ҳисоботлар билан танишиш.

Агар аудитор муҳим боғлиқ томонларнинг аниқланмай қолиш рискини паст деб ҳисобласа, бу амаллар тегишли тарзда модификацияланиши лозим.

Ҳар қандай ҳолатда аудитор корхона раҳбариятиданбоғлиқ томонлар тўғрисида тақдим этилган ахборотлар ва ушбу ахборотларнинг молиявий ҳисоботда очиб берилганлиги ҳақида ёзма тасдиқ олиши лозим.

Аудитор боғлиқ томонлар билан муносабатларда бўлган учинчи шахслар: банклар, юристлар, гарантлар, агентлар ва бошқа шу кабиларга ҳам мурожаат қилиши мумкин.

Агар меъёрий ҳужжатларда боғлиқ томонлар тўғрисидаги ахборотларни очиб бериш талаб қилинган бўлса, молиявий ҳисоботда бундай ахборотлар очиб берилишини аудитор таққослаши лозим.

Бундан ташқари, аудитор хўжалик фаолиятидаги боғлиқ томонлар мавжудлигини билдирадиган ғайриоддий фактларга ҳам эътибор қаратиши лозим:

- ғайриоддий шартлар ( масалан, баҳо, фоиз ставкалари, гарантиялар бўйича) билан амалга оширилган транзакциялар;
- иқтисодий мазмунга эга бўлмаган операциялар;
- мазмуни шаклидан фарқ қиладиган операциялар;
- айрим мол етказиб берувчилар ёки харидорлар билан бошқаларга нисбатан катта ҳажмдаги операциялар амалга оширилиши;
- ҳисобга олинмаган транзакциялар(масалан, бошқарув хизматларини ҳақ тўламасдан олиш ёки бериш).

Агар аудитор молиявий ҳисоботда боғлиқ томонлар тўғрисидаги ахборотларнинг ҳаққоний очиб берилганлиги тўғрисида етарли даражада далилларга эга бўлмаса, аудиторлик хулосаси тегишли тарзда модификацияланган бўлиши лозим.

## Назорат саволлари:

1. АХСларга мувофиқ аудиторлик далилларига нималар киради?
2. Молиявий ҳисоботнинг қайси махсус моддалари қўшимча текширлиши зарур?
3. Учинчи (ташқи) шахслардан тасдиқлар олиниши қайси АХСлар билан белгиланади?
4. 530 - «Аудиторлик танлаш» номли АХС ва 14 «Аудиторлик танлаш» номли АФМС қоидаларини қиёсланг, умумийлиги ва фарқли жиҳатларини аниқланг.
5. Бирламчи топшириқнинг хусусиятлари нималардан иборат ва улар қайси АХСлар билан белгиланади?
6. Баҳоланадиган қийматларни текшириш чоғида аудитор қандай методларни қўллайди?
7. «Менежментнинг нохолислиги» тушунчаси нимани билдиради?
8. Аудиторнинг учинчи шахслар ишидан фойдаланиш тартиби қайси АХСлар билан белгиланган?

# XV БОБ. АУДИТОРЛИК ХУЛОСАСИ ТУЗИШ, АУДИТНИНГ МАХСУС МАСАЛАЛАРИ, АУДИТГА ЁНДАШ ХИЗМАТЛАР, СИФАТ НАЗОРАТИ ВА АУДИТОРЛИК АМАЛИЁТИНИНГ АЛОҲИДА МАСАЛАЛАРИ БЎЙИЧА АХСлар

## 15.1. АХС 700 – 799 «Аудиторлик хулосаси (ҳисоботи)»

Аудитнинг халқаро стандартлари тизимида ҳозирги вақтда аудиторлик хулосаси (ҳисоботи) тузиш масалаларини тартибга соладиган бир қанча АХСлар мавжуд:

- **АХС 700 - «Молиявий ҳисоботлар тўғрисида фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) бериш»**. Ушбу АХС аудиторлик хулосаси тузишнинг умумий принципларини белгилайди.Жумладан, аудиторнинг молиявий ҳисоботлар бўйича фикрни ҳосил қилиш учун жавобгарлиги белгиланган.Шунингдек, унда молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш натижасида чиқариладиган аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)нинг шакли ва мазмунига тавсиф берилган.

- **АХС 705 - «Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)дафикрни модификациялаш»**. Ушбу Аудитнинг халқаро стандарт(АХС) аудиторлик хулосасини модификациялаш шартларини белгилайди. Хусусан, унда аудитор АХС 700 - «Молиявий ҳисоботлар тўғрисида фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) бериш»га мувофиқ ўз фикрини ҳосил қилишда молиявий ҳисоботлар бўйича аудиторлик фикрини модификациялаш зарур, деган тўхтамга келган ҳолда, аудиторнинг тегишли аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни чиқариш бўйича вазифалар белгиланган.

- **АХС 706 - «Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)датушунтириш параграфлари ва бошқа масала параграфлари»** - аудиторлик хулосасига қўшимча ахборотларни киритиш масалаларига бағишланган. Хусусан, ушбу АХСда аудитор қуйидагиларни зарур деб ҳисоблаган ҳолларда аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)га қўшимча параграфлар киритиш тўғрисдаги масала кўриб чиқилади:

(а) Молиявий ҳисоботларда тақдим этилган ёки очиб берилган, фойдаланувчилар молиявий ҳисоботларни тушунишлари учун ўта муҳим бўлган масала ёки масалаларга фойдаланувчилар эътиборини қаратиш; ёки

(б) Фойдаланувчилар аудит, аудиторнинг мажбуриятлари ёки аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тушунишлари учунўринли бўлган, молиявий ҳисоботларда тақдим этилган ёки очиб берилган масала ёки масалалардан бошқа ҳар қандай масала ёки масалаларга фойдаланувчилар эътиборини қаратиш.

- **АХС 710 - «Молиявий ҳисоботлар тўғрисида фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) бериш»**.Ушбу Аудитнинг халқаро стандарт(АХС)да молиявий ҳисоботлар аудитини ўтказиш жараёнида аудиторнинг қиёсий ахборотга нисбатан вазифалари белгиланган. Агар олдинги давр учун ҳисоботлар аудити олдинги аудитор томонидан ўтказилган ёки умуман ўтказилмаган бўлса, бундай вазиятда ҳам АХС 510- «Дастлабки аудит келишувлари - бошланғич қолдиқдар»нинг счетлардаги бошланғич қолдиқларга нисбатан талаблари ва қўлланмасидан фойдаланилади.

- **АХС 720 - «Аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботларни қамраб оладиган ҳужжатлардаги бошқа маълумотларга нисбатан аудиторнинг жавобгарлиги»**.Ушбу Аудитнинг халқаро стандарт(АХС)да ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ва улар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) ифодаланган ҳужжатлардаги бошқа маълумотларга нисбатан аудиторнинг жавобгарлиги белгиланган. Келишувнинг муайян шартларида бирон-бир алоҳида талаб мавжуд бўлмаса, аудитор фикри бошқа маълумотларни қамраб олмайди, аудитор эса бошқа маълумотлар тегишли равишда акс эттирилиганини аниқлаш учун жавобгар бўлмайди.Бироқ, аудитор бошқа маълумотлар билан танишиб чиқади, чунки аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ва бошқа маълумотлар ўртасида муҳим зиддиятлар мавжуд бўлган ҳолда аудит қилинган молиявий ҳисоботларнинг ишончлилигига путур етиши мумкин.

Ушбу АХСлар аудиторлик хулосасининг мазмунида, маълумотларни бўлаклаш ва батафсиллаштириш, ҳужжатнинг айрим қисмларига аудиторлик хулосасининг ишончлилиги ва молиявий ҳисоботларни тузиш учун жавобгар шахсларга қўйиладиган талабларнинг кенгайтирилишини тушунтирадиган қўшимча кичик мавзулар киритиш ҳисобига, энг муҳим маълумотларни ажратиб кўрсатиш мумкин. Яни ахборотдан фойдаланувчининг эътибори энг жиддий масалаларга қаратилиб, унга йўналиш олиш осонлашади, керакли ва фойдали ахборотларни топиш вақти қисқаради.

АХСлар «модификацияланган фикр» ва «модификацияланмаган фикр» тушунчаларини аудиторлик хулосасига киритиш йўли билан «аудиторнинг фикри» категориясининг аҳамиятлилигига эътибор қаратади. Бунинг устига қўшимча ахборотлар АХС 706-«Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да тушунтириш параграфлари ва бошқа масала параграфлари» алоҳида стандарт кўринишида ҳар қандай шаклдаги аудиторлик хулосасини ахборотдан фойдаланувчиларни молиявий ҳисоботда акс эттирилган ва акс эттирилмаган вазиятларга жалб қилиш мақсадида илова қилиниши мумкин.

Қўшимча ахборотларнинг аудиторлик текширувидан ўтказилмаганлик факти аудиторни ушбу ахборотларнинг аудиторлик текширувидан ўтказилган молиявий ҳисобот билан номувофиқ бўлиш масаласи бўйича кўриб чиқиш мажбуриятидан озод қилмайди. Аудиторлик текширувидан ўтказилмаган бошқа ахборотларнинг кўриб чиқишга тааллуқли талаблар тегишли аудиторлик фаолияти стандарти билан белгиланади. Аудиторлар қўшимча ахборотларни молиявий ҳисоботдан фойдаланувчиларнинг эътиборини жалб қилиш учун аудиторлик хулосасига киритиши мумкин:

- Молиявий ҳисоботда акс эттирилиган, аудиторнинг фикрига кўра ушбу ҳисоботнинг фойдаланувчилар томонидан тушунилишига асос бўладиган вазият;
- Молиявий ҳисоботда акс эттирилмаган, аудитда молиявий ҳисоботдан фойдаланувчиларнинг тушунишига ёрдам берадиган, аудиторнинг жавобгарлиги ёки аудиторлик хулосасининг мазмуни.

Эътиборни жалб қиладиган қисми аудиторлик хулосасининг аудит ўтказилган корхона молиявий ҳисоботининг ишончлилиги тўғрисида аудитор фикри келтирилган қисмидан кейин жойлаштирилиши лозим. Шунингдек, ушбу қисмда хулосанинг номланиши; молиявий ҳисоботда акс эттирилган вазиятга ҳавола; эътибор берилиши лозим бўлган вазиятнинг кўрсатилиши, аудиторлик фикри модификацияланган ҳисобланмайди.

Шундай қилиб, аудитор ўз хулосасини модификациялаганда, у аудторлик хулосасига уни модификациялаш учун асос бўлган ҳолат баёнини алоҳида қисм сифатида киритиши лозим. Махсус қисм бевосита аудитор фикри баён қилинган қисмдан жойлаштирилади. Ушбу қисм модификацияланган фикрнинг шаклидан келиб чиқиб, «Изоҳ билан фикр билдириш учун асос», «Салбий фикр билдириш учун асос», «Фикр билдиришдан бош тортиш учун асос» деб номланади.

Агар молиявий ҳисоботда фандайдир кўрсаткичлар жиддий тарзда бузиб кўрсатилган бўлса, у ҳолда аудитор ушбу бузиб кўрсатишнинг тегишли кўрсаткичларига таъсирини баён қилиши ва миқдор жиҳатларини махсус қисмда келтириши лозим.

Агар бундай баҳолашни етарли даражада ишонч билан амалга ошириб бўлмаса, аудитор буни ҳам махсус қисмда кўрсатиши лозим.

Агар молиявий ҳисоботда тушунтириш шаклида тақдим этилган ахборотлар жиддий чалкаштирилган бўлса, у ҳолда аудитор махсус қисмда чалкашликни баён қилиши керак.

Агар молиявий ҳисоботдаги чалкашликлар ахборотларнинг очиб берилганлиги билан боғлиқ бўлса, аудитор ушбу фактни мулкдорнинг вакиллари билан муҳокама қилганидан сўнг очиб берилмаган ахборотнинг тавсифини махсус қисмда баён қилиши ёки (агар қонунчиликда бошқача ҳолат белгиланмаган бўлса) очиб берилмаган ахборотни махсус қисмга киритиши лозим (агар буни амалга ошириш имкони бўлса).

Аудиторга аудиторлик мажбуриятларини бажариш жараёнида аудит стандартлари билан белгиланган қўшимча вазифалар ва ушбу қўшимча

ишларнинг натижалари тўғрисида ҳисобот тузиш ҳам юкланган ҳолларда, аудитор аудиторлик хулосасининг алоҳида бўлимида бундай ишларнинг натижалари тўғрисида билдиради. Бундай бўлим **«Молиявий ҳисобот тўғрисида хулоса»**бўлимидан кейин келтирилиши лозим.

Агар молиявий ҳисобот таркибида ҳисобот стандартларида белгиланмаган ёндаш ахборотлар ҳам тақдим этилган бўлса, аудитор ушбу ахборотларнинг тақдим этилганлигидан уларнинг аудиторлик текширувидан ўтказилган молиявий ҳисоботга таалуқли эканлиги тўғрисида аниқ тасаввур бўлмаса, аудитор аудиторлик текшширувидан ўтказилган корхона раҳбариятига ахборотларнинг тақдим этилиш тавсифини ўзгартиришини сўраб мурожаат қилиши лозим. Агар аудиторлик текширувидан ўтказилган корхона раҳбарияти буни бажаришдан бош торса, аудиторлик хулосасида бундай қўшимча ахборотлар аудит қилинмади деб кўрсатиши керак.

Агар молиявий ҳисоботдан фойдаланувчилар эътиборини ушбу ҳисоботда акс эттирилмаган, аудит жараёни ва натижаларини, аудиторнинг жавобгарлигини ёки аудиторлик хулосасининг мазмунини тушунишга ёрдам берадиган вазиятга жалб этиш зарур бўлса, у ҳолда аудиторлик хулосасига қўшимча ахборотлар келтириладиган қисм киритилади. Фойдаланувчилар томонидан молиявий ҳисобот аудитини тушунишга ёрдам берадиган вазиятлар, аудитор текширилаётган корхона раҳбарияти томонидан аудит ҳажмини чекланиши оқибатида,етарли аудиторлик далилларини тўплаш имконияти бўлмаганда, аудитор аудит ўтказишдан воз кеча олмаганида вужудга келиши мумкин. Бу ҳолда аудитор аудиторлик хулосасига аудит ўтказишдан воз кеча олмаганлик сабаблари кўрсатилган қисм киритиши мумкин.

Бошқа фактларни ўз ичига олган қисм аудиторлик хулосасига, аудиторлик хулосаси чекланган адресатларга мўлжалланган ҳолларда киритиши мумкин. Бунда аудиторлик хулосасининг бошқа фактлар келтирилган қисмида аудиторлик хулосаси фақат кўрсатилган адресатлар

учунгина мўлжалланганлиги ва бошқа шахслар томонидан фойдаланиши ёки тарқатилиши мумкин эмаслиги кўрсатилади.

Аудиторлик хулосасига бундай қисм киритилганда қуйидагиларни ҳисобга олиш лозим:

1) аудиторлик хулосасининг ушбу қисмида қандайдир вазиятларни билдириш, ушбу вазиятларни молиявий ҳисоботларда акс эттиришни талаб қилмайди;

2) аудиторлик хулосасининг ушбу қисми аудит стандартлари билан ман қилинган қандайдир ахборотларни (масалан, махфийлик билан боғлиқ) ўз ичига олмаслиги лозим; бунда тақдим этиш мажбурияти текширилаётган корхона раҳбариятига юкланади.

Стандартларда «аудиторнинг мулоҳазаси» атамаси қўлланилиб, аудиторлик амалларининг танланиши ва аудиторлик хулосаси шаклининг аудитор мулоҳазасига боғлиқлиги шунга асосланади. Лекин аудитор фикрини ва «аудитор мулоҳазаси» тушунчасини модификациялаш белгиларини аниқлаштириш ва тушунтириш учун бошқа стандартлар билан ўзаро боғлиқлиги келтирилмаган. Чунки бундай боғлиқлик аудиторлик хулосасининг ёки бу шаклини асослайди ҳамда аудит натижаларига субъектив омилларнинг таъсирини оширади.

Шундай қилиб, ҳозирги вақтда аудиторлик хулосасининг шакли ва мазмуни бутун дунёга ва бизнинг мамлактимизда муҳокама қилинаётган энг муҳим масалалардан бири ҳисобланади. Иқтисодиётнинг либераллаштирилиши ва мамлакатнинг дунё иқтисодий ҳамжамиятига уйғунлашуви аудиторлик хулосасининг қатъий (ижобий ёки салбий) шаклидан воз кечишни талаб этмоқда. Бу аудитнинг якуний ҳужжатида хулосаларнинг аниқлаштирган ҳолда молиявий ҳисоботни ҳар томонлама ва чуқур тадқиқ этишни назарда тутади.

Ушбу гуруҳ АХСлар асосида Ўзбекситонда қуйидаги АФМСлар ишлаб чиқилган:

– АФМС №10 – «Молиявий ҳисобот таркибидаги бошқа ахборотлар». Ушбу АФМС фойдаланувчиларнинг қайсидир вазиятларга эътиборини жалб қиладиган қўшимча ахборотларни аудиторлик хулосасига киртиш масалаларига бағишланган;
– АФМС №70 – «Молиявий ҳисобот тўғрисидаги аудиторлик хисоботи ва аудиторлик хулосаси». Ушбу АФМС ўтказилган аудиторлик текшируви натижалари бўйича аудиторлик ҳисоботи ва аудиторлик хулосасини тузишнинг ягона тартибини белгилайди.

АХС №710 – «Қиёсий ахборот – қиёсий кўрсаткичлар ва қиёсий молиявий ҳисоботлар» деб номланиб, ҳисобот давридан олдинги ахборотларни очиб бериш ва кўрсаткичлар қийматига нисбатан қўлланилади. Агар олдин берилган аудиторлик хулосаси (ҳисоботи)да модификацияланган фикр (изоҳлар билан фикр билдирилган, фикр билдириш рад этилганда ёки салбий фикр)дан иборат бўлса.

АХС №720 – «Аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботларни қамраб оладиган ҳужжатлардаги бошқа маълумотларга нисбатан аудиторнинг жавобгарлиги». Ушбу АХС аудиторнинг аудиторлик хулосаси тузиши мажбур бўлмаган, аммо ўз ичига текширилган молиявий ҳисоботни оладиган ҳужжатлардан иборат бошқа ахборотларни кўриб чиқиши бўйича тавсиялар берилган. АХСда бошқа ахборотлар билан танишиш тартиби (ахборотларни олиш тартиби, кўриб чиқиш амаллари, жиддий номувофиқликлар аниқланганида қўлланиладиган амаллар ва б.) баён қилинган.

Ушбу АХСда аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ва улар бўйича аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) ифодаланган ҳужжатлардаги бошқа маълумотларга нисбатан аудиторнинг жавобгарлиги кўриб чиқилади. Келишувнинг муайян шартларида бирон-бир алоҳида талаб мавжуд бўлмаса, аудитор фикри бошқа маълумотларни қамраб олмайди, аудитор эса бошқа маълумотлар тегишли равишда акс эттирилганлигини аниқлаш учун жавобгар бўлмайди. Бироқ, аудитор бошқа маълумотлар билан

танишиб чиқади, чунки аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ва бошқа маълумотлар ўртасида муҳим зиддиятлар мавжуд бўлган ҳолда аудит қилинган молиявий ҳисоботларнинг ишончлилигига путур етиши мумкин.

Ушбу АХСда «аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ифодаланган ҳужжатлар» ибораси тадбиркорлик субъектларининг эгалари (ёки бошқа шунга ўхшаш манфаатдор шахслар) учун чиқариладиган, аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ва аудиторлик ҳисоботи (хулосаси) ифодаланган йиллик ҳисоботлар (ёки бошқа шунга ўхшаш ҳужжатлар)ни назарда тутади. Ушбу АХС, заруратга қараб вазиятга мослаштирилган ҳолда, аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ифодаланган бошқа ҳужжатларга, хусусан қимматли қоғозларни чиқаришда фойдаланиладиган ҳужжатларга нисбатан ҳам қўлланилиши мумкин.

## 15.2. «Махсус соҳалар» (800-899)

Ҳозирги вақтда махсус масалалар кўриб чиқиладиган АХСлар гуруҳига қуйидаги учта стандарт киради:

1) АХС 800 «Махсус масалалар-махсус мақсадли асосларга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар аудити »- АХС 700 «Молиявий ҳисоботлар тўғрисида фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) бериш» номли АХСда белгиланган тартибларга тааллуқли бўлмаган, молиявий ҳисобот МҲХС ёки БХМСдан четга чиқган ҳолда тузилганида, махсус счётлар ёки молиявий ҳисобот моддалари қўлланилганида, ёхуд аудит ўтказилаётган корхона билан махсус шартнома мавжуд бўлганида, ёхуд аудиторлик ҳисоботи умумлаштирилган молиявий ҳисоботи бўйича тузилганида, яъни махсус мақсадли аудиторлик ҳисоботларни тузишга доир кўрсатмалар баён қилинган.

Ўзбекистонда ушбу АХСга мос 80 - «Махсус масалани текшириш натижалари бўйича аудитор ҳисоботи» номли АФМС ишлаб чиқилган.

2) АХС 805 «Махсус масалалар - айрим молиявий ҳисоботлар ҳамда молиявий ҳисоботдаги махсус элементлар, счётлар ёки моддалар аудити» - молиявий ҳисоботнинг муайян элементларини аудиторлик текширувидан ўтказиш ва ушбу аудит сегменти бўйича ишонч ҳосил қилиш мақсадида қўлланиладиган тавсияларни ўз ичига олади. Хусусан, 100 дан 700 гача бўлган Аудитнинг Халқаро Стандартлари (АХС) молиявий ҳисоботлар аудитига нисбатан қўлланилади ва улар бошқа тарихий молиявий маълумотларга нисбатан қўлланилганда вазиятга қараб мослаштирилиши лозим. Ушбу АХСда мазкур Аудитнинг Халқаро Стандартларини айрим молиявий ҳисоботлар ҳамда молиявий ҳисоботдаги махсус элементлар, счётлар ёки моддалар аудитига нисбатан қўллашга доир махсус масалалар кўриб чиқилади. Айрим молиявий ҳисоботлар ёки молиявий ҳисоботдаги махсус элементлар, счётлар ёки моддалар умумий мақсадли асос ёки махсус мақсадли асосга мувофиқ тайёрланиши мумкин. Агар тайёрлаш махсус мақсадли асосга мувофиқ амалга ошириладиган бўлса, аудитга нисбатан АХС 800-«Махсус масалалар-махсус мақсадли асосларга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар аудити» ҳам қўлланилади.

3)АХС 810-«Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот (хулоса) тақдим этиш келишувлари». Ушбу Аудитнинг халқаро стандарти (АХС)да аудиторнинг аудити АХСга мувофиқ айни шу аудитор томонидан ўтказилган молиявий ҳисоботлар таркибидан чиқарилган қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот ( хулоса) тақдим этиш бўйича келишувга нисбатан жавобгарлиги кўриб чиқилади. Яъни, тўлиқ молиявий ҳисоботлар асосида тузилган, умумлаштирилган, АХСга мувофиқ аудиторлик текширувидан ўтказилган молиявий ҳисобот бўйича ҳисобот тақдим этиш учун аудиторнинг жавобгарликлари белгиланган. Умумлаштирилган молиявий ҳисобот тўлиқ молиявий ҳисоботга нисбатан камроқ очиб беришларини ўз ичига олиб, аммо ҳисобот санасига активлар ва мажбуриятларни бир тизимга келтирган ҳолда ёки уларнинг тўлиқ молиявий

ҳисобот маълумотлари билан мувофиқ ҳолда ўзгаришларини тақдим этишни таъминлайди.

## 15.3. Аудитга турдош хизматлар АХС

Аудитнинг халоқаро стандартлари тизимида аудиторлик хизматлари кўрсатишга бевосита алоқадор бўлмаган барча АХСлар алоҳида – Турдош хизматларнинг халқаро стандартлари (ТХХС) гуруҳига ажратилган.

Ҳозирги вақтда ушбу гуруҳга қуйидаги АХСлар киради:

**ТХХС №4400** - «Молиявий стандартга нисбатан келишилган тартиб – таомилларни бажариш бўйича келишувлар».

Ушбу Турдош хизматларнинг халқаро стандарти (ТХХС)нинг мақсади молиявий ахборотга нисбатан келишилган тартиб – таомилларни бажариш тўғрисида келишув қабул қилинган ҳолда аудиторнинг[8] профссионал маъсулияти, шунингдек, бундай келишув муносабати билан аудитор чоп этувчи ҳисобот (хулоса)нинг шакли ва мазмунига доир стандартларни белгилаш ва бу борада қўлланма тақдим этишдан иборат.

Ушбу ТХХСда молиявий ахборотга тегишли келишувлар кўриб чиқилади. Бироқ у, агар аудитор ўрганиш предмети тўғрисида етарли билимларга эга ва фактик хулосалар учун асос бўладиган оқилона мезонлар мавжуд бўлса, номолиявий ахборотга нисбатан келишувлар учун ҳам фойдали қўлланма бўлиб хизмат қилиши мумкин. Аудитнинг халқаро стандартлари (АХС)да келтирилган қўлланмалар ушбу ТХХСни қўллашда аудитор учун фойдали бўлиши мумкин.

Келишилган тартиб – таомилларни бажариш тўғрисида келишув молиявий ахборотнинг айрим моддалари (масалан, кредиторлик қарзлари, дебиторлик қарзлари, ўзаро боғлиқ томонлардан харидлар, шунингдек тадбиркорлик субъекти сегментининг сотувлари ва даромади), молиявий

[8]«Аудитор» атамаси Халқаро аудит ва ишонч билдириш стандартлари Кенгаши чоп этган ҳужжатларда мижозларга кўрсатилиши мумкин бўлган, кўриб чиқиш, бошқа ишонч билдириш ва турдош хизматлар бўйича келишувларни тавсифлашда қўлланилади. Бу таъриф кўриб чиқиш, ишонч билдириш ёки турдош хизматлар кўрсатувчи шахс тадбиркорлик субъектининг молиявий ҳисоботлари аудитори бўлиши лозимлигини англатмайди.

ҳисобот (масалан, бухгалтерия баланси) ёки ҳатто молиявий ҳисоботларнинг тўлиқ тўпламга нисбатан аудитор томонидан муайян тартиб – таомилларнинг бажарилишини ўз ичига олиши мумкин.[9]

**ТХХС № 4410** – «Молиявий ҳисоботлар компиляцияси бўйича келишувлар» Ушбу Турдош хизматларнинг халқаро стандарти (ТХХС)нинг мақсади молиявий ахборот компиляцияси тўғрисида келишув шартларини бажаришда бухгалтернинг[10] профессионал маъсулияти, шунингдек ахборот компиляцияси муносабати билан бухгалтер чоп этувчи ҳисобот (хулоса)нинг шакли ва мазмунига доир стандартларни белгилаш ва бу борда тадбиркорлик субъектига қўлланма тақдим этишдан иборат.

Ушбу ТХХС молиявий ахборот компиляцияси учун мўлжалланган. Шунга қарамай, у, агар бухгалтер кўриб чиқилаётган масала бўйича етарли билимларга эга бўлса, номолиявий ахборот компиляцияси тўғрисида келишувларга нисбатан ҳам ўринли бўлган даражада қўлланилиши мумкин. Молиявий ахборот компиляциясида (масалан, тегишли ҳисоб сиёсатини танлашда) клентга чекланган доирада кўмак кўрсатиш билан боғлиқ келишувлар молиявий ахборот компиляцияси тўғриисида келишувлар ҳисобланмайди[11].

## 15.4. Сифатни таъминлайдиган стандартлар ва қоидалар

Аудиторлик хизматлари сифатининг таъминотига доир стандартлар тизимидаги асосий ҳужжат Ташкилотлар мажбуриятлари тўғрисидаги низом – “Сифатни таъминлаш” (Statement of membership Obligations 1 Quality Assurance) ҳисобланиб, БХФ кенгаши томонидан қабул қилинган.

[9]Сифат назорати, аудит, кўриб чиқиш, бошқа ишонч билдириш ва турдош хизматларнинг халқаро стандартлари тўплами. II қисм, 267 бет, Ўзбекистон бухгалтерлари ва аудиторлар миллий ассоциацияси, Тошкент-2014.

[10] Ушбу ТХХС мақсадларида, шунингдек аудит ва ахборотнинг компиляцияси бўйича келишувни бир-биридан фарқлаш учун «Бухгалтер» атамаси («Аудитор» атамаси эмас) стандартнинг бутун матнида оммавий амалиётда профессионал бухгалтерга ишора қилиш учун қўлланилади.

[11]Сифат назорати, аудит, кўриб чиқиш, бошқа ишонч билдириш ва турдош хизматларнинг халқаро стандартлари тўплами. II қисм, 280 бет, Ўзбекистон бухгалтерлари ва аудиторлар миллий ассоциацияси, Тошкент-2014.

Ушбу ҳужжатга мувофиқ аудит сифатининг назорати учта даражада амалга оширилиши лозим: профессионал аудиторлик бирлашмалари, аудиторлик ташкилотлари, аудиторлик топшириқлари.

Бевосита юқоридаги низом фақат профессионал аудиторлик бирлашмаларига нисбатан аудит сифатининг назоратини ташкил этишга доир талаблар белгиланган.

Юқорида кўрсатилган, БХФ аъзоси ҳисобланган ташкилотлар аудиторлик хизматлари даражасини умумий сфат стандарти талабларига мувофиқлигини, ташқи текширувчилар ёрдамида ўз ишларининг сифатини мажбурий назорат қилишлари лозим.

Аудиторлик ташкилоти даражасида аудит сифати назоратини таъминлаш бўйича стандартларни ва амалий тавсияларни ишлаб чиқиш БХФнинг аудит ва ишонч билдириш халқаро стандартлари бўйича кенгаши (АИХСК) ваколатига киради. БХФ таркибидаги АИХСК фаолияти доирасида қуйидаги ҳужжатлар қабул қилинган:

1. сифат назоратининг халқаро стандарти (СНХС) 1 «Молиявий ҳисоботлар аудити ва уларни кўриб чиқиш, ишонч билдириш ва турдош хизматлар кўрсатиш бўйича бошқа келишувларни бажарувчи аудиторлик ташкилотларида сифат назорати». Ушбу стандарт аудиторлик фирмаси даражасида сифат назоратини ташкил этиш масалаларини белгилайди, аудит сифатини назорат қилиш тизимини, молиявий ҳисобот ахборотларини шарҳловчи текширув ва ишончни таъминлаш бўйича бошқа топшириқларни ҳамда турдош хизматларни ташкил этишнинг умумий принциплари ва амалларини ўрнатади.

Ушбу стандартда кўрсатилган сифат назоратига оид талабларга риоя қилган ҳолда аудиторлик фирмаси аудитни сифатини назорат қилиш тизмини ўрнатиши лозим. Ушбу тизм аудиторлик фирмасининг ўзи ҳам, унинг ходимлари ҳам профессионал стандартларга ва норматив ҳужжатларга риоя қилаётганлиги ҳамда тайёрланган ҳисобот мижоз – фирмадаги ҳақиқий ҳолатга мослиги тўғрисида ишончни таъминлаш учун мўлжалланган.

Ушбу стандарт асосида, аммо Ўзбекистон иқтисодиётининг ўзига хос шарт – шароитларини ҳисобга олган ҳолда 5 -сонли «Аудитор ишини сифатини назорат қилиш» АФМС ишлаб чиқилган.

АХС 220 – «Молиявий ҳисоботлар аудити сифатини назорат қилиш» алоҳида аудиторлик топшириғи бўйича сифат назоратини ташкил этиш масалаларини тартибга солади.

Ҳар бир аудиторлик текширувни бажариш чоғида сифат назоратини амалга ошириш бўйича мажбуриятлар аудиторлик гуруҳининг аъзоларига юклатилади. Шунингдек, аудиторлик гуруҳининг аъзолари мажбуриятларига қуйидагилар ҳам киритилган:

- мустақиллик талабларига риоя қилиниши тўғрисидаги ахборотларни тақдим этиш;
- корхона ичида сифат назоратига риоя қилиниши.

Аудиторлик фирмаси сифат назорати мақсадини профессионаллик, маҳорат ва компитентлилик, ваколатларни тақсимлаш, маслаҳат бериш, мижозларни қабул қилиш, мониторинг олиб бориш ва бошқалар нуқтаи назаридан кўриб чиқиши лозим.

Алоҳида аудиторлик топшириғи бўйича сифатни назорат қилиш амаллари қуйидаги ҳолларда қўлланилиши мумкин:

- топшириқлар бажарилишига раҳбарлик қилиш;
- мижозларни қабул қилиш ва улар билан ҳамкорликни давом эттириш;
- топшириқни бажариш учун аудиторлик гуруҳини белгилаш;
- топшириқларни бевосита бажариш;
- аудиторлик топшириғининг бажарилишини мониторинг қилиш.

## Назорат саволлари

1. Аудиторлик хулосасидан фойдаланувчиларнинг эътиборини қандай ахборотларга қаратиш зарур?
2. Халқаро амалиётда аудиторлик ҳисоботи (хулосаси)ни тайёрлаш масалалари қайси АХСлар билан тартибга солинади?
3. Аудитнинг махсус соҳалари бўйича қандай АХСлар мавжуд?
4. Аудитга ёндош хизматларни бажариш тартибини белгилайдиган АХСларнинг ва уларнинг қисқача мазмунини тушунтиринг?
5. Алоҳида аудиторлик ташкилоти даражасида аудит сифатини назорат қилишнинг қандай усуллари қўлланилади?
6. Алоҳида аудит топшириғи даражасида аудит сифатини назорат қилишнинг қандай усуллари қўлланилади?

# Х У Л О С А

1. Аудитнинг Халқаро Стандартлари (АХС) Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар ассоциацияси томонидан биринчи марта ўзбек тилига таржима қилинди. Бу албатта катта ютуқ. Лекин таржимада айрим ноаниқликлар, аудиторлик фаолияти ва бухгалтерия ҳисобига оид атамаларнинг номувофиқлиги, таҳририй нуқсонлар ва ғализ жумлалар учрайди. Шунинг учун АХСларни соҳа олимлари ва тажрибали аудиторлар иштирокида қайта кўриб, малакали шарҳлар билан қайта нашр этиш зарур.

2. Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар ассоциацияси , Аудиторлар Палатаси мутахассислари, соҳа олимлари ва тажрибали аудиторлардан иборат доимий ишчи гуруҳ ташкил этиб, Аудитнинг Халқаро Стандартлари (АХС)га шарҳлар ҳамда амалий мисоллар тузиш зарур.

3. Аудитнинг Халқаро Стандартлари (АХС)нинг амалиётда қўлланишиши ва унинг афзалликларини аниқ корхоналар мисолида ўрганиш ҳамда тарғиб қилишни йўлга қўйиш самара бериши мумкин.

## ФОЙДАЛАНИЛГАН АДАБИЁТЛАР РЎЙХАТИ


1. Ўзбекистон Республикасининг “Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида”ги қонуни, Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелдаги ПФ-4720-сон “Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида”ги фармони. http://lex.uz/docs/2635197
2. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2019 йил 3 мартдаги ПҚ-4265-сон “Кимё саноатини янада ислоҳ қилиш ва унинг инвестициявий жозибадорлигини ошириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги қарори. http://lex.uz/
3. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2019 йил 17 январдаги ПҚ-4124-сон “Кон-металлургия тармоғи корхоналари фаолиятини янада такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги қарори. https://www.minjust.uz
4. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2018 йил 19 сентябрдаги «Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида» ги ПҚ-3946-сонли Қарори.www. lex.uz.
5. «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Қонуни (Янги таҳрир). 2016 йил 13 апрел. ЎРҚ-404. http://lex.uz/acts/2931253
6. Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида»ги 2017 йил 7 февралдаги ПФ-4947-сонли Фармони. Ўз Рес ҚҲТ, 2017 й., 6-сон, 70-модда
7. Мирзиёев Ш.М. Танқидий таҳлил, қатъий тартиб-интизом ва шахсий жавобгарлик – ҳар бир раҳбар фаолиятининг кундалик қоидаси бўлиши керак. – Тошкент: “Ўзбекистон” НМИУ, 2017. – 104 б.
8. Fundamentals of business Accounting. Wan Madznah Wan Ibrahim and Mohd Rizal Palil 2014. . Стр.14
9. Generally Accepted Accounting Practice under IFRS. M.Bonham and others,

Ernst Yong, part 1, 1056 p.
10. Mabel Lage E.E. «Accounting–Bank Reconciliation» Henderson, USA. 2008, –241.
11. Steven M. Bragg «Accounting Best Practices» John Wiley & Sons, New Jersey, USA. 2010. –542p.
12. Бабаев Ю.А. Международныестандартыфинансовойотчетности. Учебник. –М.: ИНФРА-М, 2012.
13. Вахрушина М.А. МСФО: методики трансформации РО. М.: Омега-Л, 2007. - 565 с.
14. Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности. Омега-Л, 2007. -568 с.
15. Генералова Н.В. Международные стандарты финансовой отчетности. М.:Проспект-2008. 325 с.
16. Жарылгасова Б.Т. Международные стандарты аудита. Учебное пособие. М.: КНОРУС, 2008-400 с.
17. Ибрагимов А.К ва бошқ. Халқаро молиявий ҳисобот стандартлари асосида банкларда бухгалтерия ҳисоби. Ўқув қўлланма. – .: 2010.-272 б.
18. Ибрагимов А.К., Каримов А.А., Ризаев Н.К.Молиявий ҳисоботнинг стандартлари. Ўқув қўлланма. – Т.: "Молия", 2018. - 350 б.
19. Камышанов П.И., Камышанов А.П. Бухгалтерская финансовая отчётность: составление и анализ. – 5-е издание. – М.: Омега-Л, 2006.
20. Международные стандарты финансовой отчётности. -М.: «Аскери», 2007.
21. Международные стандарты финансовой отчётности. -М.: ИНФРА-М, 2012-559 с.
22. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. Учебник. М.: Инфра–М, 2004. – 472 с.
23. Пантелеев А.С. МСФО: что нужно знать бухгалтеру: практ.рук. -М.: «Омега-Л», 2008.
24. Рожнова О.В. Международные стандарты бухгалтерского учета и

финансовой отчетности: Учеб. пос. - М.: ЭКЗАМЕН, 2003. - 127 с.
25. Сапожникова Н.Г. Международные стандартқ финансовой отчетности. - М.: КНОРУС, 2012. -368 с.
26. Ситов А.А. Международные стандарты аудита: учебник. -М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015-239. с.
27. Тромифова Л.Б. Международные финансовой отчетности. -М.:Юрайт, 2019. – 242 с.
28. Умаров З.А., Ибрагимов А.К, Ризаев Н.К, Марпатов М.Д. Банкларда молиявий ҳисоботнинг хаоқаро стандартлари. Дарслик. ТМИ «Iqtisod-Moliya» нашриёти, 2019 й. - 516 б.
29. Эргашева Ш., Ибрагимов А.К, Ризаев Н.К. Молиявий ҳисоботларнинг халоқаро стандартлари. Ўқув қўлланма. ТДИУ. «TDIU», 2019 й. - 224 б.
30. Аудит ва сифат назоратининг халқаро стандартлари. I қисм. 1,2,3-жилдлар, 1502 бет, Ўзбекистон бухгалтерлари ва аудиторлар миллий ассоциацияси, Тошкент-2014.
31. Сифат назорати, аудит, кўриб чиқиш, бошқа ишонч билдириш ва турдош хизматларнинг халқаро стандартлари тўплами. II қисм, 552 бет, Ўзбекистон бухгалтерлари ва аудиторлар миллий ассоциацияси, Тошкент-2014.
32. Р.Д.Дўсмуратов. Аудиторлик фаолияти: назария, услубиёт ва амалиёт. Илмий монография. Т.:«Молия» нашриёти, 2008й. -276 б.
33. 5.A.A.Karimov, F.R.Islomov, A.Z.Avloqulov. XALQARO AUDIT, Darslik. 2014. 380 bet.

**Интернет сайтлари:**

www.gov.uz – Ўзбекистон Республикаси ҳукумат портали
www.lex.uz – Ўзбекистон Республикаси Қонун ҳужжатлари маълумотлари миллий базаси
www.mf.uz – Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги
www.agro.uz – Ўзбекистон Республикаси Қишлоқ ва сув хўжалиги вазирлиги
www.ziyonet.uz – таълим портали

# Иловалар

***<u>Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари (IAS)</u>***

1. БҲХС 1 *Молиявий ҳисоботларни тақдим этиш*
2. БҲХС 2 *Товар-моддий захиралар*
3. БҲХС 7 *Пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот*
4. БҲХС 8 *Ҳисоб сиёсатлари, ҳисоблаб чиқилган баҳолардаги ўзгаришлар ва хатолар*
5. БҲХС 10 *Ҳисобот давридан кейинги ҳодисалар*
6. БҲХС 11 *Қурилиш шартномалари*
7. БҲХС 12 *Фойда солиқлари*
8. БҲХС 16 *Асосий воситалар*
9. БҲХС 17 *Ижара*
10. БҲХС 18 *Одатдаги фаолиятдан олинадиган даромад*
11. БҲХС 19 *Ходимларнинг даромадлари*
12. БҲХС 20 *Давлат грантларини ҳисобга олиш ва давлат ёрдами тўғрисида маълумотларни очиб бериш*
13. БҲХС 21 *Валюта курсларидаги ўзгаришларнинг таъсирлари*
14. БҲХС 23 *Қарзлар бўйича харажатлар*
15. БҲХС 24 *Ўзаро боғлиқ томонлар тўғрисидаги маълумотларни очиб бериш*
16. БҲХС 26 *Пенсион тизимлар бўйича бухгалтерия ҳисоби ва ҳисобот*
17. БҲХС 27 *Алоҳида молиявий ҳисоботлар*
18. БҲХС 28 *Қарам тадбиркорлик субъектларидаги ва қўшма корхоналардаги инвестициялар*
19. БҲХС 29 *Гиперинфляцияли иқтисодиётларда молиявий ҳисобот бериш*
20. БҲХС 32 *Молиявий инструментлар: тақдим этиш*
21. БҲХС 33 *Бир акцияга тўғри келадиган фойда*
22. БҲХС 34 *Оралиқ молиявий ҳисоботлар*
23. БҲХС 36 *Активларнинг қадрсизланиши*

| |
|---|
| 24. БҲХС ст 37 *Резервлар, шартли мажбуриятлар ва шартли активлар*<br>25. БҲХС 38 *Номоддий активлар*<br>26. БҲХС 39 *Молиявий инструментлар: тан олиш ва баҳолаш*<br>*27.* БҲХС 40 *Инвестицион мулк*<br>28. БҲХС 41 *Қишлоқ хўжалиги* |
| ***Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (IFRS)*** |
| 1. МҲХС 1 *Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини биринчи марта қўллаш*<br>2. МҲХС 2 *Акцияга асосланган тўлов*<br>3. МҲХС 3 *Бизнес бирлашувлари*<br>4. МҲХС 4 С*уғурта шартномалари*<br>5. МҲХС 5 *Сотиш учун мўлжалланган узоқ муддатли активлар ва давом эттирилмайдиган фаолият*<br>6. МҲХС 6 *Фойдали қазилмалар захираларини қидириш ва баҳолаш*<br>7. МҲХС 7 *Молиявий инструментлар: маълумотларни очиб бериш*<br>8. МҲХС 8 *Операцион сегментлар*<br>9. МҲХС 9 *Молиявий инструментлар*<br>*10.* МҲХС 10 *«Жамланган (консолидациялашган) молиявий ҳисоботлар»*<br>11. МҲХС 11 *Биргаликдаги фаолият бўйича келишувлар*<br>*12.* МҲХС 12 *«Бошқа тадбиркорлик субъектларида иштирок этиш тўғрисидаги маълумотларни очиб бериш»*<br>*13.* МҲХС 13 *Ҳаққоний қийматни баҳолаш*<br>14. МҲХС 14 *Сегментар ҳисобот*<br>15. МҲХС 15 *Шартнома бўйича харидорлардан тушум* |
| ***Молиявийц ҳисоботларга шарҳлар*** |
| *1. МҲХСШҚ Шарҳ 1 Асосий воситаларни фойдаланишдан чиқариш, табиий ресурсларни тиклаш ва шунга ўхшаш жорий мажбуриятлардаги ўзгариш*<br>*2. МҲХСШҚ Шарҳ 2 Кооператив аъзоларининг улушлари ва ўхшаш* |

| |
|---|
| *инструментлар*<br>3. *МҲХСШҚ Шарҳ 4 Келишув ижарани қамраб олишини аниқлаш*<br>4. *МҲХСШҚ Шарҳ 5 Асосий воситани фойдаланишдан чиқариш, табиий ресурсларни тиклаш ва экологик реабилитация фондларида иштирок этиш билан боғлиқ ҳуқуқлар*<br>5. *МҲХСШҚ Шарҳ 6 Махсус бозорда – чиқинди электрик ва электроник ускуна бозорида иштирок этишдан юзага келадиган мажбуриятлар*<br>6. *МҲХСШҚ Шарҳ 7 БҲХС 29 «Гиперинфляцияли иқтисодиётларда молиявий ҳисобот бериш" асосида қайта ҳисоблаш ёндашувини қўллаш*<br>7. *МҲХСШҚ Шарҳ 10 Оралиқ молиявий ҳисобот ва қадрсизланиш*<br>8. *МҲХСШҚ Шарҳ 12 Хизмат кўрсатиш бўйича концессия келишувлари*<br>9. *МҲХСШҚ Шарҳ 13 Мижоз содиқлиги дастурлари*<br>10. *МҲХСШҚ Шарҳ 14 БҲХС 19 – Белгиланган бадал активи учун лимит, минимум молиялаштириш талаблари ва уларнинг ўзаро алоқаси*<br>11. *МҲХСШҚ Шарҳ 15 Кўчмас мулк қурилиши бўйича келишувлар*<br>12. *МҲХСШҚ Шарҳ 16 Хориждаги бўлинма бўйича соф инвестициянинг хежлари*<br>13. *МҲХСШҚ Шарҳ 17 Пул маблағи бўлмаган активларнинг мулк эгаларига тақсимланишлари*<br>14. *МҲХСШҚ Шарҳ 18 Мижозлардан активларнинг ўтказмалари*<br>15. *МҲХСШҚ Шарҳ 19 Молиявий мажбуриятларни улушли инструментлар орқали сўндириш*<br>**17.** *МҲХСШҚ Шарҳ 20 Очиқ коннинг қазиб чиқариш босқичидаги тозалаш харажатлари* |
| ***Интерпретациялар***<br>1. ШДҚ Шарҳ 7 *Евро валютасининг муомалага киритилиши*<br>2. ШДҚ Шарҳ 10 *Операцион фаолият билан аниқ боғлиқ бўлмаган давлат ёрдами* |

| |
|---|
| 3. ШДҚ Шарҳ 15 *Оператив ижара—Рағбатлантирувчи шартлар*<br>4. ШДҚ Шарҳ 25 *Фойда солиқлари— тадбиркорлик субъекти ёки унинг акциядорлари солиқ мақомидаги ўзгаришлар*<br>5. ШДҚ Шарҳ 27 *Ижаранинг юридик шаклида бўлган операцияларнинг моҳиятини таҳлил қилиш*<br>6. ШДҚ Шарҳ 29 *Хизмат кўрсатиш бўйича концессия келишувлари: маълумотларни очиб бериш*<br>7. ШДҚ Шарҳ 31 *Даромад—реклама хизматларини қамраб олган бартер операциялари*<br>8. ШДҚ Шарҳ 32 *Номоддий активлар—“веб-сайт” харажатлари* |
| Молиявий ҳисоботнинг концептуал асоси |

## Аудит ва сифат назоратининг халқаро стандартларининг таркиби ва кучга кириш даврининг таҳлили

| № т/р | АХС бўйича хужжатларни рақами | АХС стандартлари (халқаро аудит стандартлари) | **Кучга кириш санаси**(ёки ушбу санадан кейин бошланадиган даврлар учун моливий ҳисоботлар аудитига нибатан**)** |
|---|---|---|---|
| | | **I. Сифат назоратининг халқаро стандартлари (1-99)** | |
| 1. | | Сифат назорати, аудит, кўриб чиқиш, бошқа ишонч билдириш в турдош хизматларнинг халқаро стандартларига муқаддима | 2011 йил 15 декабридан |
| 2. | | Атамалар глоссарийси | 2012 йил июн |
| 3. | СНХС№ 1 | Молиявий ҳисоботлар аудити ва уларни кўриб чиқиш, ишонч билдириш ва бошқа турдош хизматлар кўрсатиш бўйича келишувларни бажарувчи аудиторлик ташкилотларида сифат назорати | 2009 йил 15 декабр |
| | | **П. Умумий принциплар ва мажбуриятлар(200-299)** | |
| 4. | 200 | Мустақил аудиторнинг умумий мақсадлари ва аудитни Аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ўтказиш | 2009 йил 15 декабр |
| 5. | 210 | Аудит келишуви шартларини келишиш | 2009 йил 15.12 |
| 6. | 220 | Молиявий ҳисоботлар аудити сифатини назорат қилиш | 2009 йил 15 декабр |
| 7. | 230 | Аудитни хужжатлаштириш | 2009 йил 15.12 |
| 8. | 240 | Молиявий ҳисоботлар аудитидаги фирибгарликка нисбатан аудитор мажбуриятлари | 2009 йил 15 декабр |
| 9. | 250 | Молиявий ҳисоботлар аудитида қонунлар ва меъёрий хужжатларни эътиборгга олиш | 2009 йил 15 декабр |
| 10. | 260 | Бошқарув юклатилган шахслар билан ахборот алмашинуви | 2009 йил 15 декабр |
| 11. | 265 | Ички назоратдаги камчиликлар юзасидан бошқарув юклатилган шахслар ва раҳбарият билан ахборот алмашинуви | 2009 йил 15 декабр |
| | | **III.Рискларни баҳолаш ва баҳоланган рискларга жавоб ҳаракатлар(300-499)** | |
| 12. | 300 | Молиявий ҳисоботлар аудитини режалаштириш | Янги таҳрири 2013 йил 15.12 |
| 13. | 315 | Муҳим бузиб кўрсатишлар рискларини тадбиркорлик субъектини ва унинг муҳитини билиш асосида аниқлаш ва баҳолаш | Янги таҳрири 2013 йил 15 декабр |
| 14. | 320 | Аудитни режалаштириш ва бажаришда муҳимлик | 2009 йил 15 декабр |
| 15 | 330 | Баҳоланган рискларга жавобан аудиторнинг харакатлари | 2009 йил 15.12 |
| 16. | 402 | Хизмат кўрсатувчи ташкилот хизматларидан фойдаланадиган тадбиркорлик субъектлари аудитини ўтказиш жиҳатлари | Янги таҳрири 2013 йил 15 декабр |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 17. | 450 | Аудит ўтказиш жараёнида аниқланган бузиб кўрсатишларни баҳолаш | 2009 йил 15 декабр |
| **V.Аудиторлик далиллар(500-599)** | | | |
| 18. | 500 | Аудиторлик далиллари | Янги таҳрири 2013 йил 15.12 |
| 19. | 501 | Аудиторлик далиллари-муайян моддаларни махсус кўриб чиқиш | 2009 йил 15 декабр |
| 20. | 505 | Ташқи тасдиқномалар | 2009 йил 15.12 |
| 21. | 510 | Дастлабки аудит келишувлари-бошланғич қолдиқлар | 2009 йил 15 декабр |
| 22. | 520 | Таҳлилий тартиб-таомиллар | 2009 йил 15.12 |
| 23. | 530 | Аудиторлик танлаш | 2009 йил 15.12 |
| 24. | 540 | Ҳисоблаб чиқилган баҳолар, шу жумладан ҳаққоний қиймат бўйича ҳисоблаб чиқилган баҳолар, ва улар билан боғлиқ очиб бериладиган маълумотлар | 2009 йил 15 декабр |
| 25. | 550 | Ўзаро боғлиқ томонлар | 2009 йил 15.12 |
| 26. | 560 | Кейинги ҳодисалар | 2009 йил 15.12 |
| 27. | 570 | Фаолиятнинг узлуксизлиги тўғрисидаги фараз | 2009 йил 15.12 |
| 28. | 580 | Ёзма баёнотлар | 2009 йил 15.12 |
| **VI.Бошқа шахслар ишидан фойдаланиш(600-699)** | | | |
| 29. | 600 | Махсус кўриб чиқишлар-гуруҳ молиявий ҳисоботларининг аудитлари ( жумладан компонент аудиторлари ишлари) | 2009 йил 15 декабр |
| 30. | 610 | Ички аудиторлар ишидан фойдаланиш | Янги таҳрири 2013 йил 15.12 |
| 31. | 620 | Аудитор томонидан жалб қилинган эксперт ишидан фойдаланиш | 2009 йил 15 декабр |
| **VII.Аудиторнинг хулосалари ва ҳисоботлари** | | | |
| 32. | 700 | Молиявий ҳисобот тўғрисида фикр ҳосил қилиш ва ҳисобот (хулоса) бериш | 2009 йил 15 декабр |
| 33. | 705 | Мустақил аудитор ҳисоботи (хулосаси)да фикрни модификациялаш | 2009 йил 15 декабр |
| 34. | 706 | Мустақил аудитор ҳисооти(хулосаси)да тушунтириш параграфлари ва бошқа масала параграфлари | 2009 йил 15 декабр |
| 35. | 710 | Қиёсий ахборот-қиёсий кўрсаткичлар ва қиёсий молиявий ҳисоботлар | 2009 йил 15 декабр |
| 36. | 720 | Аудит ўтказиш жараёнида текширилган молиявий ҳисоботлар ифодаланган хужжатлардаги бошқа маълумотларга нисбатан аудиторнинг жавобгарлиги | 2009 йил 15 декабр |
| **VIII.Махсус соҳалар(800-899)** | | | |
| 37. | 800 | Махсус масалалар – махсус мақсадли асосларга мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисоботлар аудити | 2009 йил 15 декабр |
| 38. | 805 | Махсус масалалар – айрим молиявий ҳисоботлар ҳамда молиявий ҳисоботдаги махсус элементлар, счётлар ёки моддалар аудити | 2009 йил 15 декабр |
| 39. | 810 | Қисқартирилган молиявий ҳисоботлар бўйича ҳисобот(хулоса) тақдим этиш келишувлари | 2009 йил 15 декабр |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **IX.Халқаро аудит амалиёти изоҳлари** | | | |
| 40. | ХААИ 1000 | Молиявий инструментларни аудитдан ўтказишда махсус жиҳатлар | 2009 йил 15 декабр |
| **II қисм. Сифат назорати, аудит, кўриб чиқиш, бошқа ишонч билдириш ва турдош хизматларнинг халқаро стандартлари тўплами** | | | |
| 41. | Асос | Ишонч билдириш бўйича келишувларнинг халқаро асоси | 2005 йил 1 январ |
| **Кўриб чиқиш бўйича келишувларнинг халқаро стандартлари (2000-2699)** | | | |
| 41. | КЧКХС 2400 | Молиявий ҳисоботларни кўриб чиқиш бўйича келишувлар | 2006 йил 15 декабр |
| 42. | КЧКХС 2410 | Тадбиркорлик субъектининг мустақил аудитори томонидан амалга оширилган оралиқ молиявий ҳисоботларни кўриб чиқиши (Собиқ АХС №910) | 2006 йил 15 декабр |
| **Ишонч билдириш бўйича келишувларнинг халқаро стандартлари (3000-3699)** | | | |
| 43. | ИБКХС 3000 | Тарихий молиявий маълумотларнинг аудити ёки кўриб чиқилишидан бошқа ишонч билдириш бўйича келишувлар | 2005 йил 1 январ |
| 44. | ИБКХС 3400 | Переспектив молиявий ахборотни текшириш (собиқ АХС№810) | Амалдаги стандарт ҳисобланади |
| 45. | ИБКХС 3402 | Хизмат кўрсатиш ташкилотида назоратлар бўйича ишонч билдириш ҳисоботлари | 2011 йил 15 июн |
| **Турдош хизматларнинг халқаро стандартлари (4000-4699)** | | | |
| 46. | ТХХС 4400 | Молиявий маълумотларга нисбатан келишилган тартиб-таомилларни бажариш бўйича келишувлар (собиқ АХС №920) | Амалдаги стандарт ҳисобланади |
| 47. | ТХХС 4410 | Молиявий ҳисоботлар компиляцияси бўйича келишувлар (собиқ АХС №930 | Амалдаги стандарт ҳисобланади |
| **Ҳозирча кучга кирмаган янги ва қайта кўриб чиқилган стандартлар ( 2013 йилдан кучга кирадиган стандартлар)** | | | |
| **Ишонч билдириш бўйича келишувларнинг халқаро стандартлари** | | | |
| 48. | ИБКХС 3410 | Иссиқлик гази баёнотлари юзасидан ишонч билдириш бўйича келишувлар | 2013 йил 30 сентябр |
| 49. | ИБКХС 3420 | Проспектга киритилган тахминий молиявий маълумотларнинг компиляцияси бўйича ҳисобот тақдим этиш учун ишонч билдириш бўйича келишувлар | 2013 йил 31 март |
| **Турдош хизматларнинг халқаро стандартлари (ТХХС)** | | | |
| 50. | 4410 | Компиляция бўйича келишувлар | Янги таҳрири 2013 йил 01.07 |

## Молиявий ҳисоботларни тузиш ва тақдим этиш концепцияси

## Молиявий ҳисоботларнинг мақсади

<table>
<tr><td colspan="4">Молиявий ҳисоботдан фойдаланувчиларни қуйидаги ишончли (фойдали) бўлган маълумотлар билан таъминлаш:</td></tr>
<tr><td>Молиявий ҳолат</td><td colspan="2">Молиявий натижалар</td><td>Молиявий аҳвол ўзгаришлари тўғрисида</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Баланс<br>(1-шакл)</td><td colspan="2">Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот<br>(2-шакл)</td><td rowspan="2">Пул маблағларининг харакати тўғрисидаги ҳисобот<br>(3-шакл)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Капитал ўзгаришлари тўғрисидаги ҳисобот<br>(4-шакл)</td></tr>
<tr><td colspan="4">Молиявий ҳисоботга иловалар:</td></tr>
<tr><td colspan="2">Ҳисоб сиёсати</td><td colspan="2">Изоҳлар</td></tr>
<tr><td colspan="4">Молиявий ҳисобот компонентлари</td></tr>
</table>

## Молиявий ҳисобот элементлари

| **Характеристика элементов** |
|---|
| АКТИВЛАР= МАЖБУРИЯТЛАР + КАПИТАЛ (1-шакл) |
| **Актив** – бу бўлиб ўтган ҳодисаларнинг натижасида тадбиркорлик субъекти назоратқиладиган ва келгусида ундан тадбиркорлик субъектига иқтисодий наф келиб тушишикутилаётган ресурсдир. |
| **Мажбурият** – бу бўлиб ўтган ҳодисалар натижасида келиб чиқадиган ва у бўйичаҳисоблашиш иқтисодий нафни ўзида мужассамлаштирган ресурсларни тадбиркорликсубъектидан чиқиб кетишига олиб келиши кутилаётган тадбиркорлик субъектининг жорий мажбуриятидир. |
| **Капитал** – тадбиркорлик субъектининг активларидан унинг ҳамма мажбуриятлариниайириб ташлагандан кейин қоладиган қисмдир. |
| ФОЙДА = ДАРОМАД – ХАРАЖАТ (2-шакл) |
| **Даромад** – бу активларнинг келиб тушиши ёки кўпайиши ёҳуд мажбуриятларнингкамайиши шаклида иқтисодий нафнинг ҳисобот давридаги ўсишидир, ва ушбу ўсиш капитал эгаларининг капиталга қўйилмалари билан боғлиқ бўлмаган |

| |
|---|
| кўпайишига олибкелади. |
| **Харажатлар** – бу активларнинг чиқиб кетиши ёки камайиши ёҳуд мажбуриятларнинг пайдобўлиши шаклида иқтисодий нафнинг ҳисобот давридаги пасайишидир, ва ушбу пасайишкапиталнинг эгаларига тақсимланадиган суммалар билан боғлиқ бўлмаган камайишигаолиб келади |

| **Элементларни баҳолаш** |
|---|
| 1. Хақиқий таннарх |
| 2. Жорий (қайта тиклаш) қиймат |
| 3. Бозор (соф сотиш) қиймати |
| 4. Дисконтлашган қиймат |

## Халқаро аудиторлик ташкилотлари томонидан текширув натижаларининг таққосланиши

| **in thousands of Uzbekistan Sums** | **Баланс моддалари** | **Deloitte & Touche**<br>**31 December 20_** | **PWC**<br>**31 December 20_ Restated** | **фарки** |
|---|---|---|---|---|
| **ASSETS** | **Активлар** | | | |
| Cash and cash ecuivalents | нақд пул ва пул эквивалиенти | 553,170,015 | 1,310,638,816 | **- 757,468,801** |
| Due from other banks | Бошқа банклардаги пул | 1,009,644,077 | 252,175,276 | **757,468,801** |
| Loans and advances to customers. including | | | | |
| france lease receivables | Кредит куйилмаси | 3,229,833,220 | 3,229,833,220 | **-** |
| Investment securities available to sale | Сотишга мўлжалланган кимматли когозлар | 20,498,524 | 11,578,524 | **8,920,000** |
| Investment securities held to maturity | Сўндиришга кадар сақланадиган кимматли когозлар | | 8,920,000 | **- 8,920,000** |
| Investment in associates | Шуъбf корхоналарга инвестициялар | 2,798,501 | 2,798,501 | **-** |
| Deffared income tax asset | Солик бўйича бўнак туловлар | 4,321,178 | 7,962,900 | **- 3,641,722** |
| Property, aquipment and intangible assets | Асосий воситалар ва номоддий активлар | 126,780,437 | 126,780,437 | **-** |
| Other assets | бошка активлар | 23,898,771 | 23,898,771 | **-** |
| Non-current assets held to sale | | | | |
| (or disposal groups) | сотишга мулжалланган бошқа активлар | 40,447,617 | 37,701,549 | **2,746,068** |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| TOTAL ASSETS | | 5,011,392,340 | 5,012,287,994 | **- 895,654** |
| LIABUTIES | Мажбуриятлар | | | |
| Due other banks | Банклардан жалб қилинган | 117,539,685 | 117,539,685 | **-** |
| Customer accounts | Мижозларнинг ҳисобрақамлари | 2,221,450,163 | 2,174,236,746 | **47,213,417** |
| Debt securities n issue | Қарз қимматли қағозлари | | 46,141,596 | **- 46,141,596** |
| Other borrowed funds | Бошқа фондлардан жалб қилинган маблағлар | 2,344,356,962 | 2,348,606,962 | **- 4,250,000** |
| Other liabilities | бошқа мажбуриятлар | 26,098,236 | 26,098,236 | **-** |
| Liabilities direct associated with disposal | | | | |
| groups held for sale | сотишга мулжалланган мажбуриятлар | 168,493 | 244,297 | **- 75,804** |
| TOTAL LIABUT1ES | | 4,709,613,539 | 4,712,867,522 | **- 3,253,983** |
| EQUITY | | | | |
| Share capital | устав капитал | 265,010,820 | 259,550,820 | **5,460,000** |
| Treasury shares | қайта сотиб олинган акциялар | -4,972,344 | -4,972,344 | **-** |
| Investmants aviable for sale fair value reserve | сотишга мулжалланган инвестиция бўйича резерв | 1,848,658 | | **1,848,658** |
| Retained earnings | тақсимланмаган фойда | 38,579,674 | 42,993,338 | **- 4,413,664** |
| Other reserves | бошқа резервлар | | 1,848,658 | **- 1,848,658** |
| Non-controlling interest | миноритар улуш | 1,311,993 | | **1,311,993** |
| TOTAL EQUITY | | 301,778,801 | 299,420,472 | **2,358,329** |
| TOTAL LIABUTIES AND EQUITY | | 5,011,392,340 | 5,012,287,994 | **- 895,654** |

**Аудитнинг халқаро ва миллий стандартларида профессионал ахлоқ принциплари**

| IFAC (БХФ) пофессионал бухгалтерларнинг ахлоқ кодекси | Швеция дипломли тафтишчилар ассоциацияси (FAR) ахлоқ кодекси | №200 АХС Молиявий ҳисобот аудитни тартибга солувчи умумий тамойиллар ва унинг мақсади | Ўзбекистон Республикаси Аудиторлик фаолияти тўғрисидаги қонун | Ўзбекистон Аудиторларнинг касбга оид кодекси |
|---|---|---|---|---|
| Мустақиллик | Мустақиллик | Мустақиллик | Мустақиллик, эркинлик | - |
| Халоллик | - | Халоллик | - | Халоллик |
| Холислик | - | Холислик | Холислик | Холислик (объективлик) |
| Профеционал компетентлик ва бухгалтер бўлмаган шахслардан фойдаланганлик учун жавобгарлик | Пофессионал мажбуриятлар учун жавобгарлик | Касбий билимга эгалик ва тегишли синчковлик | Профессионал малакали | Профессионал лаёқатлилик (компетентлик) |
| Махфийлик | Махфийлик | Сир сақлашлик | Махфийлик | Махфийлик |
| Касбий хулқ-атвор | Касбий хулқ-атвор | Касбий хулқ-атворга эгалик | - | Пофессионал хулқ-атвор |
| Техник стандартлар | - | Техникавий стандартларга риоя қилиш | - | Техник стандартлар |
| Жамият манфаатлари | - | - | - | - |
| Гонорар ва комиссион мукофотлар | Мехнатга хақ тўлаш | | - | - |
| Оммавий бухгалтерлик фаолияти ьилан мос келмайдиган фаолият | Аудит билан мос келмайдиган фаолиятни йўлга қўймаслик | - | - | - |
| Мижознинг пул маблағлари | - | - | - | - |
| Бошқа аудиторлар билан муносабатлар | Хамкасблар билан муносабат | - | - | - |
| Реклама ва хизмат таклифи | Реклама ва хизмат тавсифи | - | - | - |

**Дусмуратов Раджапбой Давлатбаевич**
**Ризаев Нурбек Кадирович**
**Назаров Хурсандмурод Ҳаққул ўғли**

# МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТ ВА АУДИТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИ

**Ўқув қўлланма**

**Муҳаррир:**

**Босишга рухсат этилди:**
**Адади:**
**Шартли босма табоғи:**
**Буюртма № _____**