

Ш.Т. ЭРГАШЕВА, Р.Б. ХАСАНОВА

ЧЕТ МАМЛАКАТЛАРДА БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ



ТОШКЕНТ

657
Э26

ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ ОЛИЙ ВА ЎРТА МАХСУС
ТАЪЛИМ ВАЗИРЛИГИ

ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ИҚТИСОДИЁТ УНИВЕРСИТЕТИ

Ш.Т.ЭРГАШЕВА, Р.Б.ХАСАНОВА

ЧЕТ МАМЛАКАТЛАРДА БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ

(Монография)

113834

2/3

ТОШКЕНТ – 2017

УЎК: 502.31

КБК 71.0

Э-26

Э-26

Ш.Т.Эргашева, Р.Б.Хасанова. Чет мамлакатларда бухгалтерия ҳисоби. (Монография). -Т.: “Fan va texnologiya”, 2017, 232 бет.

ISBN 978-9943-11-700-6

Монографияда иқтисодий ва янада ривожлантириш шароитида Ўзбекистонда бухгалтерия ҳисобининг назарий-ташқилий ва услубий масалаларини такомиллаштиришда ривожланган давлатларнинг илғор тажрибаларини ўрганиш ва уларнинг ижобий жиҳатларини амалиётимизда қўллаш масалалари тадқиқ этилган. Шунингдек, иқтисодий ва модернизациялаш шароитида бухгалтерия ҳисобининг моҳияти, роли ва аҳамияти, бухгалтерия ҳисобини халқаро тамойиллар асосида оқилона ташкил этишнинг зарурати, хўжалик юритувчи субъектлар ички резервларини қидириб топиш ва ишлаб чиқариш самарадорлигини оширишга йўналтирилган масалалар ёритилган.

Монографияда АҚШ, Европа ва Осиёнинг ривожланган давлатларида бухгалтерия ҳисобининг умумий тамойиллари ва ўзига хос хусусиятлари, уларда бухгалтерия ҳисобининг роли ва вазифалари, ҳисоб амалиётининг мазмунига таъсир этувчи омиллар, хорижда бухгалтерия ҳисобини ҳуқуқий жиҳатдан тартибга солиш, бухгалтерия ҳисоби моделлари (тизимлари)нинг таснифи борасида илмий-услубий ва амалий тавсиялар берилган.

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

УЎК: 502.31

КБК 71.0

Тақризчилар:

А.А.Каримов – иқтисод фанлари доктори, профессор;

Р.О.Холбеков – иқтисод фанлари доктори, профессор.

Монография Тошкент давлат иқтисодий университети Кенгашининг 2017 йил 36 сентябрдаги 2-сонли қарорига асосан чоп этилди.

ISBN 978-9943-11-700-6

© «Fan va texnologiya» нашриёти, 2017.

КИРИШ

Бухгалтерия ҳисоби ҳар қандай бошқарув тизимини ишончли ахборот билан таъминловчи муҳим манба сифатида халқаро даражада тан олинган фандир. Ҳисоб тизими шаклан миллий бўлиб кўринсада, у чегара билмайди, мазмунан дунё мамлакатларини камраб, халқаро даражада ҳисоб юритиш технологиялари ўзлаштирилади, натижада жаҳондаги мавжуд ҳисоб юритиш тизимларида умумий ва хусусий жиҳатлар шаклланади. Бу эса миллий ҳисоб юритиш тизимларини таснифлаш, баҳолаш ва доимо такомиллаштириб боришни талаб этади.

Бу соҳада мамлакатимизда ҳам талайгина ишлар амалга оширилган, хусусан Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелдаги ПФ-4720-сонли “Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чоратадбирлари тўғрисида”ги Фармонида 2015-2018 йилларда барча акциядорлик жамиятлари йиллик молиявий ҳисоботини нашр этиши ва уни молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаши ва аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ташқи аудитдан ўтказилиш тартиби белгиланган.¹

Бухгалтерия ҳисобининг ривожланиш даражаси мазкур мамлакатдаги сиёсий-ижтимоий тизимга ва иқтисодий ривожланиш йўлига бевосита боғлиқдир. Буни иқтисодий фаолиятни ҳуқуқий жиҳатдан қатъий тартибга солиб турувчи кўпчилик мамлакатларда ҳукуматга ёки банкларга тарихан асосий кредиторлар сифатида қаралиши ва имтиёз берилиши, шунингдек, айрим умумий ҳуқуқий йўналтирилган мамлакатларда эса бизнеснинг молиявий эҳтиёжларини таъминлашда асосан акциядорлик мулки ва қимматли қоғозлар бозорини кенгайтириш назарда тутилганлиги ҳисоб тизимига ҳам ўз таъсирини ўтказмай қолмайди. Бундан, агар бизни ўраб турган табиат ва жамиятнинг бухгалтерия ҳисоби тизимига таъсир этиши ғоясини мавжуд деб ҳисобласак, ижтимоий-иқтисодий шароитлари ўхшаш бўлган мамлакатларда ҳисоб юритиш тизими ҳам кўплаб умумий жиҳатларга эга эканлиги намоён бўлади.

Халқаро амалиётда барча хўжалик юритувчи субъектлар томонидан бухгалтерия ҳисоби амалга оширилиб, унга иқтисодий

¹ Аудитнинг халқаро стандартлари ва Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини қўллаш. www.mf.uz (Молия вазирлиги расмий вебсайти)

ахборотларни тўплаш, қайта ишлаш ва бошқарув қарорлари қабул қилиш асосий функциясидан иборат. Шунинг таъкидлаш лозимки, мамлакатнинг ижтимоий-сиёсий тизими, иқтисодий тараққиётига қараб бухгалтерия ҳисоби маълумотлари турли мақсадларга хизмат қилиши мумкин. Мисол учун, АҚШда бундай маълумотлар инвесторлар ва кредиторларнинг эҳтиёжларини қондиришга қаратилган бўлса, Жанубий Американинг кўплаб мамлакатларида солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатларининг талаб даражасида ижро этилишини назорат қилувчи давлат органларига аниқ маълумотларнинг тақдим этилиши биринчи ўринга қўйилган. Кўпчилик мамлакатларида бухгалтерия ҳисоби тизими макроиқтисодий мақсадлар, бюджет-солиқ сиёсатининг устуворлигидан келиб чиқиб шакллантирилади.

Пировардида шунинг тан олиш керакки, жаҳондаги турли мамлакатларида бухгалтерия ҳисоби юритиш ва халқаро даражада стандартлаштиришнинг шакллари қандай бўлишидан қатъи назар, унинг мақсади хўжалик муомалаларини тезкорлик билан ўз вақтида, ҳаққоний ва қонуний акс эттиришни таъминлашдан иборат.

Ў БОБ. ЧЕТ МАМЛАКАТЛАРДА БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИНИ ТАШКИЛ ЭТИШНИНГ УМУМИЙ ТАМОЙИЛЛАРИ ВА ЎЗИГА ХОС ХУСУСИЯТЛАРИ

1.1. Ривожланган давлатларда бухгалтерия ҳисобининг ташкилий тамойиллари ва вазифалари, унга таъсир этувчи омиллар

Жаҳон амалиётида бухгалтерия ҳисобини ҳамкорлик тили, бизнес ва ишбилармонлик калити деб бежиз тан олинмаган. Бухгалтерия ҳисоби маълумотларидан кўпчилик манфаатдор шахслар бўлиб, ундан, хусусан: инвесторлар ва кредиторлар (ташқи фойдаланувчилар), компания менежерлари (ички фойдаланувчилар), давлат органлари хизматчилари, рақобатчилар ва бошқалар томонидан фойдаланилади.

Бухгалтерия ҳисоби хизматининг натижавий кўрсаткичи молиявий ҳисоботлар бўлиб, унинг асосий мақсади ва вазифалари инвестициялар киритиш ва кредитлар бериш тўғрисида қарорлар қабул қилишда зарур, ҳал қилувчи ва фойдали бўлиши, ундан фойдаланувчиларга пул маблағларининг келгусидаги ҳаракатини баҳолашга ёрдам бериши, мулкый, моддий, меҳнат ва молиявий ресурслардаги ўзгаришларни ҳаққоний ва объектив акс эттирилган ахборотни тақдим этишдан иборат.

Хорижий давлатларда бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш, юритиш ва ҳисоботни тузиш соҳасидаги муносабатларни тартибга солишдан тамойиллари сезиларли даражада фарқ қилади. Ушбу фарқлар хўжалик фаолиятини ташкил этиш ва мавжуд мулкчилик шакллариининг хилма-хиллиги ҳамда ҳисоб амалиётига ташқи (сиёсий, иқтисодий, ижтимоий, жуғрофий, технологик ва бошқа) омилларнинг таъсири натижасида юзага келади.

Халқаро амалиётда бухгалтерия ҳисобининг тамойиллари қилиб қуйидагилар ҳисобланади:

1. Амал қилувчи корхона (давомийлик) тамойили
2. Доимийлик(қиёсланувчанлик) тамойили
3. Эҳтиёткорлик(консерватизм) тамойили
4. Мувофиқлик(ҳисоблаш) тамойили

Амал қилувчи корхона (давомийлик) тамойили шуни билдирадики, бухгалтерия ҳисобини юритиш муддати хўжалик юритувчи субъект фаолият кўрсатган муддатга мос бўлиши лозим,

яъни хўжалик юритувчи субъектнинг бухгалтерия ҳисоби субъект тугатилган ёки у банкрот деб эълон қилинган пайтгача юритилиши лозим. Хўжалик юритувчи субъект ўз фаолиятини тўхтатган кундан бошлаб, бухгалтерия ҳисобини юритиш ҳам тўхтатилади.

Молиявий ҳисоботни давомийлик қондаси асосида тайёрлаш хўжалик юритувчи субъект доимий ҳаракат қилишини ва узоқ муддат давомида ўз фаолиятини давом эттиришини, яъни хўжалик юритувчи субъектнинг ўзини тугатишига ёки ўз фаолияти соҳасини қисқартиришга эҳтиёжи йўқлигини билдиради.

Агар раҳбар хўжалик юритувчи субъектни тугатиш ёки унинг фаолияти кўламлигини қисқартириш зарур деб ҳисобласа ёхуд шундай вазиятга олиб келадиган шароит мавжуд деб ўйласа, молиявий ҳисобга тушунтиришларда бундай фактнинг мазмунини очиб бериши ва молиявий ҳисоботни тузишга асос бўлган жиҳатларни, давомийлик тамойилидан чекиниш сабабларини кўрсатиши зарур.

Молиявий ҳисоботлар, одатда тадбиркорлик субъекти узлуксиз ишлайди ва фаолиятини кўзланган келажакда давом қилади деган фараз асосида тайёрланади. Шундай экан, тадбиркорлик субъекти ўз фаолиятини тугатиш ёки фаолият кўламини муҳим даражада қисқартириш нияти ҳам, зарурати ҳам йўқ деб тахмин қилинади; агар бундай ният ёки зарурият мавжуд бўлса, молиявий ҳисоботлар бошқача асосда тайёрланиши лозим бўлиши мумкин ва агар шундай бўлса, ушбу асос очиб берилади.

Доимийлик (қиёсланувчанлик) тамойили. Молиявий ахборот фойдали ва мазмунли бўлиши учун у турли ҳисобот даврларидаги ахборотларга қиёсланадиган бўлиши керак. Ҳисоботдан фойдаланувчилар хўжалик юритувчи субъект молиявий ҳисоботни тайёрлаш чоғида фойдаланган ҳисоб сиёсатидан, бу сиёсатдаги барча ўзгаришлардан ва бундай ўзгаришларнинг натижаларидан хабардор бўлиши керак.

Молиявий ҳисоботда ундан олдинги даврга нисбатан бутун қиёсий ахборотни очиб бериш зарур. Олдинги даврдаги молиявий ҳисоботларнинг шарҳлари ва баён қилувчи ахборотлари жорий ҳисобот даври учун ҳам тақдим этилиши ва жорий ҳисобот даври молиявий ҳисоботларини ҳолисона тақдим этиш учун зарур бўлса, янгиланиши керак.

Молиявий ҳисоботнинг кўрсаткичларини тузатиш ёки унинг моддаларини тасниф этиш чоғида жорий ҳисобот билан қиёсийликни таъминлаш учун қиёслама миқдорлар қайтадан тасниф этилиши ва айти пайтда бундай таснифнинг характери, миқдори, сабаби очиб берилиши лозим. Бунинг имконияти бўлмаса, хўжалик юритувчи субъект қайта тасниф этиш сабабини ва агар миқдорлар қайтадан тасниф этилган бўлса киритилган ўзгартишларнинг характерини очиб бериши лозим.

Агар ахборот фақат тақдим этиш учун, масалан, маълум бир давр бошидаги ва охиридаги номоддий ва моддий активларнинг сальдосини текшириш учун хизмат қилса, бундай ҳолларда қиёсланадиган ахборот талаб қилинмайди.

Шундай вазиятлар ҳам борки, жорий давр билан қиёслаш мақсадида қиёсланадиган ахборотни қайта тасниф этиш мумкин бўлмайди. Масалан, бундан олдинги даврдаги ахборот қайта тасниф этиш мумкин бўлмайдиган тарзда тўпланган бўлиши мумкин, бу эса ахборотни ўзгартиришга амалда имкон бермайди. Бундай вазиятда қиёсланадиган миқдорларга киритилиши мумкин бўлган тузатишларнинг характери очиб берилиши лозим.

Қиёсийлик тамойилига риоя қилиш учун қуйидаги шартларни бажариш керак:

- бутун ахборот миқдорига нисбатан талаблар;
- ҳисобот йилида ҳисоботни тақдим этишга ёндашув ўзгарган тақдирда ундан олдинги давр ахбороти қиёслаш мақсадлари учун қайтадан тасниф этилиши лозим.

Агар амалий мулоҳазалар билан қайта тасниф этиш мумкин бўлмаса, башарти қайта тасниф амалга оширилганда содир бўладиган ўзгаришларнинг сабаблари ва характери очиб берилиши лозим.

Фойдаланувчиларнинг қарорлари муқобил ёндашувлардан бирини танлашни ўз ичига олади, масалан, инвестицияни сотиш ёки сақлаб туриш, ёхуд бу ёки бошқа ҳисобот берувчи тадбиркорлик субъектига инвестиция қилиш тўғрисидаги қарорлардан бирини танлаш. Шундай қилиб, ҳисобот берувчи тадбиркорлик субъекти тўғрисидаги ахборотни бошқа тадбиркорлик субъектлари тўғрисидаги ўхшаш ахборот билан ва мазкур тадбиркорлик субъектига тегишли бўлган бошқа давр ёки бошқа санага бўлган ўхшаш ахборот билан таққослаш мумкин бўлсагина у фойдалироқ бўлади.

Қиёсланувчанлик фойдаланувчиларга нарсаларнинг ўхшашликлари ва фарқларини аниқлаш ва тушунишга ёрдам берадиган сифат хусусиятидир. Бошқа сифат хусусиятларидан фарқли уларок, қиёсланувчанлик бир нарсага (моддага) тегишли бўлмайди. Қиёслаш камида икки нарса (модда) бўлишини талаб этади.

Изчиллик қиёсланувчанлик билан боғлиқ бўлса-да, айнан шу маънони билдирмайди. Изчиллик бир ҳисобот берувчи тадбиркорлик субъекти доирасида ҳар хил даврлардаги ёки бир давр ичида ҳар хил тадбиркорлик субъектларига тегишли бўлган бир хил моддаларга нисбатан бир хил усуллар қўлланилишини англатади. Қиёсланувчанлик мақсад бўладиган бўлса, изчиллик ушбу мақсадга эришишга ёрдам беради.

Қиёсланувчанлик – бу бир хиллик эмасдир. Ахборот қиёсланувчан бўлиши учун ўхшаш нарсалар ўхшаш кўриниши керак ва бир биридан фарқ қиладиган нарсалар бир биридан фарқ қиладиган кўринишга эга бўлиши керак. Ўхшаш нарсаларни ҳар хил қилиб кўрсатиш орқали молиявий ахборотнинг қиёсланувчанлигини оширишга қараганда бир бирига ўхшамаган нарсаларни ўхшаш қилиб кўрсатиш орқали ушбу қиёсланувчанликни кўпроқ қилиб ошириб бўлмайди.

Қиёсланувчанликнинг маълум даражасига, асосий сифат хусусиятларига риоя қилиш орқали, эҳтимол, эришиш мумкин. Табиий-ки, ўринли иқтисодий ҳодисани ишончли тақдим қилиш бошқа ҳисобот берувчи тадбиркорлик субъектининг ўринли иқтисодий ҳодисасини ишончли тақдим қилиш билан маълум даражада қиёсланувчан бўлиши керак.

Битта иқтисодий ҳодиса турли усуллар ёрдамида ишончли тақдим этилиши мумкин бўлса-да, айнан битта иқтисодий ҳодисани ҳисобга олиш учун муқобил усулларни рухсат этиш қиёсланувчанликни пасайтиради.

Эҳтиёткорлик (консерватизм) тамойили. Эҳтиёткорлик тамойили молиявий ҳисоботда активлар ва даромадлар нархининг оширилиб юборилишига ва мажбуриятлар ёки харажатлар баҳоси камайтирилишига йўл қўйилмаслиги лозимлигини билдиради.

Бу тамойилнинг қўлланиши яширин захираларни барпо этишга ёки таъминотни ошириб кўрсатишга, активлар ёки фойдани, мажбуриятлар ва харажатларни атайлаб камайтиришга ва ошириб кўрсатишга ҳуқуқ бермайди.

Мувофиқлик (ҳисоблаш) тамойили. Даромадлар ва харажатлар бухгалтерия ҳисобида эътироф этилади ва келган даврда тушиши ёки пайдо бўлишига қараб (пул маблағларини олиш ёки тўлаш асосида эмас) молиявий ҳисоботларда акс эттирилади.²

Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида Ўзбекистон Республикаси Қонунининг (янги таҳрири) 3-моддасида: “Бухгалтерия ҳисобининг асосий принциплари. Узлуксизлик, ишончлилик, кўрсаткичларнинг қиёсланувчанлиги бухгалтерия ҳисобининг асосий принципларидир” -деб белгиланган.³

Бухгалтерия ҳисобини юритиш амалиётининг мазмунига таъсир этувчи омилларни турли хил мамлакатларнинг тараққиёт даражаси ва минтақавий жойлашувига қараб қуйидагича таснифлаш мумкин:

– бухгалтерия ҳисоби ахборотининг асосий фойдаланувчилари бўлган инвесторлар ва кредиторларнинг тоифаларига кўра;

– инвестиция қилиш жараёнига жалб этилган жисмоний ва юридик шахсларнинг сони қараб;

– инвесторларнинг бизнесни бошқаришдаги иштироқи ва ролига кўра;

– молия ва қимматли қоғозлар бозорининг ривожланиш даражаси қараб;

– мамлакатларнинг глобал халқаро иқтисодий жараёнлар ва тадбиркорлик фаолиятида иштирок этиш даражасига кўра ва ҳ.к.

Мазкур омилларнинг бухгалтерия ҳисобини ташкил қилиш ва юритишга таъсирини айрим мамлакатларнинг ривожланиши мисолида таҳлил қиламиз.

АҚШ ва Буюк Британия давлатлари ривожини таҳлилини гувоҳлик беришича, саноат инқилоби асосан ўрта бизнеснинг пайдо бўлиши ҳисобидан бойликнинг кескин ортишига олиб келди. Айнан мазкур жараён молиявий ҳисобнинг ривожланишига катта таъсир кўрсатди, чунки инвесторлар ва кредиторларнинг сони ошди, уларнинг таркиби хилма-хиллашиб борди. Кўплаб компаниялар корпоратив мулк шаклини қабул қилди. Компаниялар эгалари, инвесторлар ўз капиталини тезкор бошқаришни профессионал бошқарувчиларга топшириб, ўзини ушбу функциядан халос эта бошлашди. Бундай ҳолатда молиявий ҳисоб юритиш ва унинг ахборотлари

² Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш учун концептуал асос. https://www.mf.uz/uz/component/k2/item/74-mezhdunarodnye-standarty/Мурожаат килинган сана: 16_12_2017 йил

³ <http://xs.uz/index.php/uz/vzhatlar/item/7279-bukhgalteriya-hisobi-to-risidagi-qonun-yangi-tahriri>

компаниянинг молиявий ҳолати ҳақидаги маълумотларнинг энг муҳим манбаига айланди. Бошқарув ходимлари томонидан акциядорларга моддий, меҳнат ва молиявий ресурслардан самарали фойдаланишни назорат қилиш учун молиявий ҳисоботлар тақдим этилиши амалиётининг пайдо бўлганлиги бежиз эмас, чунки айнан ушбу ҳолат молиявий ҳисоботларнинг инвесторлар ва кредиторларнинг ахборотга бўлган эҳтиёжларини қондиришга йўналтирилганлигини белгилаб берди. Молиявий ҳисоб АҚШ ва Буюк Британияда кўплаб йиллар мобайнида ана шундай йўналишга эга бўлганлиги таъсирида мазкур мамлакатларда қимматли қоғозлар бозори ва биржалари ташкил этилди. Натижада бу мамлакатлар компанияларини молиявий ҳисоботлари таҳлил қилишга қулай шаклга келтирилди ва молиявий ҳисобнинг мақсади - хўжалик фаолиятининг рентабеллигини таъминлашдан иборат қилиб белгиланган.

Германия, Швейцария каби мамлакатларда эса молиявий сиёсат бизнес эҳтиёжларининг катта қисмини қаноатлантирувчи банкларнинг сони камлиги билан белгиланади. Бу бир вақтнинг ўзида оддий ва самарали йўл ҳисобланган акциядорлик компанияларининг марказлашувига ҳам олиб келди, чунки бунда компания мулкдорлар ва кредиторларнинг чекланган сонига эга бўлади. Мазкур мамлакатлар ҳукуматлари масалан, америка компанияларига нисбатан компаниялар ҳақидаги айрим ахборотларни чоп этишни талаб қилади, шунинг учун компаниялар ҳам молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва эълон қилишга мажбур эканлиги сабабли, улар ҳисоботни камроқ деталлаштирилган кўринишда тайёрлайди. Бу мамлакатларда молиявий ҳисоботлар авваламбор, кредитор банкларни ҳимоялашга қаратилган бўлиб, бундай консерватизм ҳолати бухгалтерия амалиёти учун хосдир.

Айрим давлатларда ҳукумат миллий ресурсларни бошқаришда ҳал қилувчи ролни ўйнайди. Франция ва Швецияда бухгалтерия ҳисобининг ривожини бир мунча бошқа хусусиятга эга. Корхоналар макроиктисодий режалаштириш доирасида ҳукуматнинг иктисодий сиёсатига амал қилиши шарт. Бу давлатларда ҳукумат нафақат бизнеснинг молиявий имкониятларини назорат қилади, балки зарур ҳолларда инвестор ёки кредитор ролида ҳам иштирок этади. Пировардида таъкидлаш лозимки, бухгалтерия ҳисоби, авваламбор, давлат режа органларининг эҳтиёжларига йўналтирилган, фирма ва компаниялар эса ҳисоб ва ҳисоботлар соҳасидаги унификацияланган

(ягоналаштирилган) стандартларга амал қилишга мажбур эканлигини эътироф этиш лозим.

1.2. Чет мамлакатларда бухгалтерия ҳисобини ҳуқуқий жиҳатдан тартибга солиш амалиётидаги хусусиятлар

Ҳозирги пайтда халқаро амалиётда бухгалтерия ҳисобини ҳуқуқий жиҳатдан тартибга солишнинг иккита йўналиши шаклланган бўлиб, улар мамлакатда амал қилаётган қонунчилик ва унинг ижтимоий тараққиётни турли қирраларига таъсири жиҳатдан фарқ қилади. Биринчи йўналишга бухгалтерия ҳисобига тааллуқли қонунларнинг сергармоқ кодексига эга бўлган мамлакатлар қиради. Иккинчи йўналиш умумий ҳуқуқ йўналишидаги қонунчиликни қўлловчи мамлакатларни қамраб олган.

Биринчи ҳолатда қонунлар мажбурий кўрсатмалар мажмуасини ўзида намоён этган ҳолда қатъий белгиланган хусусиятга эга. Бу ҳолат жисмоний ва юридик шахслар қонуннинг ҳар бир бандига оғишмай амал қилиши лозимлигини англатади. Мазкур ёндашувга амал қилувчи аксарият мамлакатларда ҳисоб юритиш стандартлари давлат қонунлари даражасига иб чиқилган. Бунда ҳисоб юритиш тартиб-таомиллари барча даражаларда қатъий белгиланиб, анча чегаралаб қўйилади. Бундай мамлакатлар жумласига Германия, Франция, Аргентина ва бошқалар қиради, уларда бухгалтерия ҳисобининг асосий вазифаси давлат бюджетига тушадиган солиқларини ҳисоблаш ва уларнинг ўз вақтида ҳамда тўлиқ тўланишини назорат қилишдан иборат.

Иккинчи гуруҳ мамлакатлари: Буюк Британия, АҚШ ва бошқаларда чекловларни ўзида намоён этувчи умумий қонунларнинг тўплами жисмоний ва юридик шахслар улар доирасида ҳаракат эркинлигига эга бўладиган чегараларни кўрсатади. Бундай мамлакатларда ҳисоб юритиш стандартлари давлат томонидан тартибга солинмайди, балки турли бухгалтерларнинг касбий ташкилотлари томонидан белгиланади. Бу стандартлар анча мослашувчан бўлиб, улар турли иқтисодий-сиёсий ўзгаришлар таъсирида таҳрир қилиб тузатиб борилади.

Ўзбекистон Республикасининг Биринчи Президенти И.А.Каримов таъкидлаганидек, “Иқтисодий ислохотни амалга оширишнинг асосий нуқталаридан бири бозор иқтисодиётининг ҳуқуқий негизини яратишдан иборатдир. Аввал бошданок биз

Ўзимиз учун муҳим сабоқ чиқариб олдик – зарур ҳуқуқий омилни шакллантирмасдан туриб, тегишли қонунлар ва меъёрий ҳужжатларни қабул қилмасдан туриб, ислохотларни амалга оширишнинг ишончли кафолатини, ислохотларни орқага чекинмаслигининг кафолатини амалда яратиб бўлмайди”.⁴ Ушбу башоратлар ҳозирги кунда ўзининг долзарблигини яққол намоён қилди.

Президентимиз Шавкат Миромонович Мирзиёевнинг 2017–2021 йилларда Ўзбекистон Республикасини ривожлантиришнинг бешта устувор йўналишлари бўйича ҳаракатлар стратегиясида “Лизинг ва бошқа молиявий хизматларнинг ҳажмини уларнинг янги турларини жорий қилиш ва сифатини ошириш ҳисобига кенгайтириш” масаласининг қўйилиши⁵, шунингдек, мамлакатимизни 2016 йилда ижтимоий-иқтисодий ривожлантиришнинг асосий яқунлари ва 2017 йилга мўлжалланган иқтисодий дастурнинг энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамасининг кенгайтирилган мажлисидаги маърузаларида “Халқаро стандартлаштириш ташкилотнинг 21 минг стандартдан атиги 13 фоизи мамлакатимизда жорий этилган”лиги⁶ халқаро стандартлар асосида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни ташкил этиш ва унинг илмий-назарий ҳамда услубий асосларини ишлаб чиқиш масаласини ўта долзарб эканлигини белгилаб беради.

Мамлакатимизда ҳам кўпчилик ривожланаётган давлатлар қаторида бухгалтерия ҳисобини ислоҳ қилишни янада чуқурлаштириш, унинг миллий стандартларини яратиш ва тартибга солиш бўйича қонуний база зарур эди.

Шу зарурият туфайли республикамызда 1996 йил 30-августда “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги Қонун қабул қилинди. Ушбу Қонун бухгалтерия ҳисоби ислохотининг асосий элементи бўлиб, турли мулк шаклидаги барча корхоналар, муассаса ва

⁴ И.А.Каримов. Ўзбекистон иқтисодий ислохотларни чуқурлаштириш йўлида /И. А. Каримов. – Т.: «Ўзбекистон», 1995. – 269 б.

⁵ Ўзбекистон Республикаси Президенти Ш.Мирзиёевнинг “2017 — 2021 йилларда Ўзбекистон Республикасини ривожлантиришнинг бешта устувор йўналиши бўйича Ҳаракатлар стратегиясини амалга оширишга доир ташкилий чора-тадбирлар тўғрисида”ги Фармойиши. (Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2017 й., 7-сон, 88-модда)

⁶ “Танкидий таҳлил, катъий тартиб-нигилом ва шахсий жавобгарлик — ҳар бир раҳбар фаолиятининг кундалик қондаси бўлиши керак”. Ўзбекистон Республикаси Президенти Шавкат Мирзиёевнинг мамлакатимизни 2016 йилда ижтимоий-иқтисодий ривожлантиришнинг асосий яқунлари ва 2017 йилга мўлжалланган иқтисодий дастурнинг энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамасининг кенгайтирилган мажлисидаги маърузаси. «Халқ сўзи», 2017 йил 16 январь (№ 11 (6705)) сони

ташкилотларда ягона тартибда ҳисоб юритишни тартибга соладиган бўлди, миллий бухгалтерия ҳисоби стандартларига талаблар қўйди ва Ўзбекистон Республикасида бухгалтерия ҳисоби тизимининг асосий тамойилларини белгилаб берди. Бундан ташқари, у бухгалтерия ҳисоби соҳасида ҳуқуқий асосларни, мақсад ва вазифаларни, мажбурият ва бурчларни, шунингдек, молиявий ҳисоботни тузиш ва матбуотда эълон қилишдек бухгалтерия ҳисоби олдига қўйилган талабларни белгилайди. Бухгалтерия ҳисобини давлат томонидан тартибга солиш бозор иқтисодиёти шароитида халқаро стандартларга ва умумий қабул қилинган талабларга жавоб берадиган бухгалтерия ҳисоби тизимини шакллантиришга йўналтирилган.

Бухгалтерия ҳисоби тизимини ривожланишининг навбатдаги босқичи халқаро молиявий ҳисобот стандартларига мос равишда Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартларини яратиш бўлди.

Молиявий ҳисобот стандартларига бўлган эҳтиёжни шу нарса тақозо этдики, молиявий ҳисоботни тайёрлашда бухгалтерия маълумотларини нотўғри талқин этиш, бир хил эмаслик ва ноаниқликлар, таваккалчиликларга дуч келди. Олдиндан тузилган стандартлар мажмуаси йўқ бўлганлиги учун, ҳар бир ташкилот ўз стандартларини ишлаб чиқиши керак эди ва молиявий ҳисоботга қизиқувчилар ҳисоботларни ўрганишдан олдин ҳар бир корxonанинг ўзига хос стандартларини ўрганиб чиқишга мажбур бўлар эди. Натижада корxonалар молиявий ҳисоботларни қиёслаш имконияти бўлмас эди. Бундай ҳолатларни минималлаштириш учун бухгалтерия ҳисоби вакиллари умумқабул қилинган ва ҳамма жойда фойдаланиладиган молиявий ҳисобот стандартларини ишлаб чиқишга астойдил ҳаракат қилдилар.

Проф. Сотиволдиев А.С. ва Сотиволдиева Д.А.лар ёзадилар: ”Жаҳонда молиявий ҳисобот стандартларини ишлаб чиқиш билан 1973 йил 29-июнда ташкил топган молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари бўйича комитети (МХХСК) шуғулланади. Бу комитет бухгалтерия ҳисоби стандартларини ишлаб чиқувчи жаҳонда ягона ташкилот бўлиб ҳисобланади”.⁷

Ўзбекистон Республикаси 1998 йилдан бошлаб “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги Қонун”га асосан миллий стандартлар қабул

⁷ Сотиволдиев А.С., Сотиволдиева Д. Мустақиллик йилларида Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисоби тизимининг ривожланиш босқичлари ва истиқболлари.-Т.:ТДИУ халқаро конференция материаллари. 2011 й.

килина бошлади. Ҳозиргача Ўзбекистон Республикасида 25 та бухгалтерия ҳисоби миллий стандартлари қабул қилинди. Бу стандартларнинг барчаси молия вазирлиги томонидан тасдиқланиб, Адлия Вазирлигида ҳуқуқий экспертизадан ва рўйхатдан ўтказилган.

Ҳар бир стандарт қоидаларининг ўзига хос рўйхати бўлиб, хўжалик юритувчи субъектларда бухгалтерия ҳисобини юритиш тартибини белгилайдиган ва Ўзбекистон Республикасига бухгалтерия ҳисобини меъёрий тартибга солувчи тизимнинг элементи ҳисобланади.

Бухгалтерия Ҳисобининг Халқаро 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 Концептуал Асоси” деб номланган тўлиқ, кенг қамровли, ягона ҳужжатга эга бўлади.⁸

Молиявий ҳисоботлар бутун дунёда ташқи фойдаланувчилар учун кўпгина тадбиркорлик субъектлари томонидан тайёрланади ва тақдим 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.

⁸ Молиявий ҳисоботнинг концептуал асоси. Концептуал асос Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари бўйича Кенгаш томонидан 2010 йил сентябрда чоп этилган. <https://www.mf.uz/uz/component/k2/item/74-mezhdunarodnye-standarty/Мурожаат қилинган сана: 16-12-2017 йил>

Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари бўйича Кенгаш молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш билан боғлиқ бўлган қондалар, бухгалтерия ҳисоби стандартлари ва тартибларини уйғунлаштириш орқали ушбу фарқларни камайтиришни ўз зиммасига олди. У шунга аминдирки, иқтисодий қарорлар қабул қилиш учун фойдали бўлган маълумотни таъминлаб бериш мақсадида тайёрланадиган 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 деярли 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 имтиёزلарни 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, ҳукуматлар 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 ҳолатлар истисно.

Р.Абдурахмоновнинг таъкидлашича: “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари билан бир қаторда АҚШнинг миллий стандартлари асосида тузиладиган молиявий ҳисоботлар ҳам амал қилади (US GAAP). Бу стандартлар маълум маънода халқаро стандартлар сифатида қаралиши мумкин. Бироқ, охириги тўрт йиллик

кузатувлар АҚШ биржаларида МХХС бўйича ҳисобот тузувчи компания ва фирмалар сонининг ортганлигини кўрсатмоқда. Бундан авваллари US GAAP бўйича молиявий ҳисобот тайёрлаган МДХ давлатларидаги хўжалик субъектлари ҳам мустасно эмас”.⁹

Молиявий ҳисоботлар, аксарият ҳолларда, 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 муносиброк бўлиши мумкин, лекин ҳозирги пайтгача бундай ўзгаришларни киритиш учун консенсусга эришилмаган. Мазкур Концептуал асос шундан ишлаб чиқилган-ки, у бир қатор бухгалтерия ҳисоби моделлари ҳамда капитал ва капитални сақлаб туриш концепцияларига нисбатан қўлланилиши мумкин.

Иқтисодчи олим Б.Жураевнинг эътирофи қилишича: “Ихтисослаштирилган халқаро ташкилотлар томонидан яратилган молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (МХХС)нинг аҳамияти бутун дунёда йил сайин ошиб бормоқда. Лекин бухгалтерия ҳисобини халқаро даражада стандартлаштириш жараёни мураккаб ва бухгалтерия ҳисоби миллий стандартларининг хилма-хиллиги билан боғлиқ қатор муаммоларни ҳал этишни талаб қилади. Улар ҳисоб объектларини турлича баҳолаш, ҳисобот кўрсаткичларини ҳар хил аниқланишини белгилайди. Ҳаттоки у ёки бу объектни ҳисобга олишга ёндашувдаги битта тафовут мазкур объект билан боғлиқ бўлган, бошқа объектлардаги кўрсаткичларнинг фарқ қилишига олиб келади... МХХС (IAS)нинг – Молиявий ҳисоботни тақдим этиш номли халқаро стандартига мувофиқ ҳисоб сиёсати – корхона томонидан молиявий ҳисоботни тузиш ва тақдим этиш учун қабул қилинган аниқ тамойиллар, усуллар, жараёнлар, қонда ва тартиблар деб белгиланган”.¹⁰

⁹ Абдурахманов Р.А. МСФО – основа реформирования национальных систем бухгалтерского учета и отчетности. Мустақиллик йилларида Ўзбекистон молия-банк тизимининг ривожланиши. Илмий-амалий анжумани мақолалари тўплами. (2016 йил 25 ноябр). -Т.: ТДИУ, 2016. - 684 б. (Б 282)

¹⁰ Б.Жураев. “Иқтисодийнинг реал сектори самардорлигини оширишда бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудитни такомиллаштириш масалалари”. Республика илмий-амалий анжумани материаллари тўплами. – Т.: ТДИУ, 2015.

1.3. Бухгалтерия ҳисоби моделлари ва тизимларининг таснифи

Баҳолаш асосларини ва капитални сақлаб туриш концепциясини танлаш молиявий ҳисоботлар тайёрланишида қўлланиладиган бухгалтерия ҳисоби моделини белгилайди. Турли ҳисоб моделлари ўринлилик ва ишончлиликнинг турли даражаларини кўрсатади, ва бошқа соҳалардаги каби, раҳбарият ўринлилик ва ишончлилик ўртасида мувозанатга эришишга ҳаракат қилиши керак. Мазкур Концептуал асос ҳисоб моделларининг бир қаторига нисбатан қўлланилиши мумкин ҳамда танланган модел асосида тузилган молиявий ҳисоботларни тайёрлаш ва тақдим этиш бўйича кўрсатмалар беради. Ҳозирги вақтда, гиперинфляцион иқтисодиёт валютасида ҳисобот тақдим этадиган тадбиркорлик субъектлари учун каби истисно ҳолатлардан ташқари ҳолларда, Кенгаш муайян ҳисоб моделини тайинлаш нияти йўқдир. Аммо, бу ният жаҳонда содир бўладиган ўзгаришлар сабабли қайта кўриб чиқилади.

Тадқиқотларнинг кўрсатишича, жаҳон мамлакатларида айнан бир хил ҳисоб юритиш тизимларига эга бўлган иккита ҳам мамлакат мавжуд бўлмасада, бироқ, ҳисоб юритиш тизимининг ўхшаш ижтимоий-иқтисодий шароитларига эга бўлган мамлакатлар кўплаб умумий жиҳатларга эга.

Шу муносабат билан бухгалтерия ҳисобининг бир неча моделларини ажратиш мумкин, булар: *британча-америкача, континентал, жанубий америкача, ислом, интернационал*. Қуйида ушбу моделлардан ҳар бирининг асосий белгиларини кўриб чиқамиз.

Британча-америкача моделнинг асосий тамойиллари Буюк Британия, АҚШ ва Голландияда ишлаб чиқилган, шунинг учун уни британча-америкача-голландча модель деб аташади. Бу модель бухгалтерия ҳисобини юритишни қатъий чегараламайди. Унинг асосий мақсади - ҳисоб юритиш амалиётини инвесторлар ва кредиторларнинг ахборотга бўлган талабларини қондиришга йўналтиришдан иборат. Мазкур моделни жорий этган мамлакатларда, одатда, қимматли қоғозлар бозорлари яхши ривожланган бўлиб, аксарият компаниялар уларда молиявий ресурсларнинг қўшимча манбаларига эга бўлади.

Британча-америкача моделга эга мамлакатлар жумласига қуйидагилар киради: Австралия, Багама, Барбадос, Бенин, Бермуда, Ботсвана, Буюк Британия, Венесуэла, Гана, Гонконг, Доминикан

Республикаси, Замбия, Зимбабве, Исроил, Ҳиндистон, Индонезия, Ирландия, Кайман ороллари, Канада, Кения, Кипр, Колумбия, Либерия, Малави, Малайзия, Мексика, Нигерия, Нидерландия, Янги Зеландия, Покистон, Панама, Папуа-Янги Гвинея, Пуэрто-Рико, Сингапур, АҚШ, Танзания, Тринидад ва Тобаго, Уганда, Фиджи, Филиппин, Марказий Америка мамлакатлари, ЖАР, Ямайка.

Континентал модель Европа мамлакатларига хос. Бу ерда бизнес асосан компанияларнинг молиявий талабларини қондирувчи банклар, давлат билан узвий боғланган. Ушбу тизимда бухгалтерия ҳисоби қонун ҳужжатлари билан регламентланади ва консервативлиги билан ажралиб туради. Ҳисоб юритиш амалиёти, биринчи навбатда, ҳукуматнинг, айниқса, миллий макроектисодий режасига мувофиқ солиқ солиш борасидаги талабларини қондиришга йўналтирилган. Бухгалтерия ҳисобини юритишни кредиторларнинг бошқарув соҳасидаги талабларига мослаштириш устувор вазифа ҳисобланмайди.

Таъкидлаш лозимки, француз тилида сўзлашувчи Африка мамлакатларининг аксарият қисми бухгалтерия ҳисобини мазкур тизимига амал қилади. Континентал моделни қўлловчи мамлакатлар қуйидагилар: Австрия, Жазоир, Ангола, Бельгия, Буркина-Фасо, Фил Суяги Қирғоғи, Гвинея, Греция, Дания, Миср, Заир, Испания, Италия, Камерун, Люксембург, Мали, Марокко, Норвегия, Португалия, Сенегал, Сьерра-Леоне, Того, Франция, Германия, Швейцария, Швеция, Япония.

Жанубий Америка моделининг асосий фарқловчи белгиси ҳисоб юритишга доир маълумотларни инфляция суръатларига перманент тўғрилашдан иборат. Умуман олганда ҳисоб юритиш давлат режа органларининг эҳтиёжларига йўналтирилган, ҳисоб юритиш методикалари эса унификация қилинган. Солиқ кўрсатмаларининг бажарилишини назорат қилиш учун зарур бўлган ахборот ҳисоб юритиш ва ҳисоботларда яхши акс эттирилади.

Жанубий Америка моделини қуйидаги мамлакатлар томонидан қўлланилади: Аргентина, Боливия, Бразилия, Гайана, Парагвай, Перу, Уругвай, Чили, Эквадор.

Ислом модели илоҳият ғоялари таъсири остида ривожланиб, бир қатор хусусиятларга эга. Хусусан, дивидендларга эга бўлиш учун молиявий дивидендларни олиш таъқиқланади. Компаниялар активлари ва мажбуриятларини баҳолашда бозор нархлари афзал кўрилади.

Интернационал моделни ривожлантиришнинг зарурати, аввал-амбор, бухгалтерия ҳисобини халқаро валюта бозорлари чет эллик иштирокчиларининг манфаатлари йўлида халқаро талабларга мувофиқлаштиришга бўлган эҳтиёждан келиб чиқади.

Бухгалтерия ҳисоби миллий тизимининг умумий тушунчаси ҳисоб юритиш тизимининг хусусиятларидан келиб чиқиб, қуйидаги бир қатор мезонлар билан аниқлаштирилади:

- ҳисоб юритиш тизимининг тарихий ўрни;
- ҳисоб юритиш ва ишлаб чиқариш захираларини баҳолаш усуллари (харид қилиш қиймати, сотиш ва ўртача чамаланган қиймат, режадаги таннарх, ЛИФО, ФИФО усуллари ва ҳ.к.);
- амортизацияни ҳисоблаш ва уни ҳисобда акс эттиришнинг қўлланилаётган усуллари;
- ҳисобот шакллари ва кўрсаткичлар, уларни тартибга солиш-лаш;
- фирмалар фаолиятини назорат қилишнинг ташқи шакллари.

Таснифлар сони таснифий гуруҳлашга қанақа белги асос қилиб олинганлигига боғлиқ.

Қуйидаги миллий бухгалтерия тизимлари ҳам алоҳида ажратилади:

– Шарқий Европа мамлакатлари – ягона бухгалтерия ҳисоби счётлар режасининг асосан харажатларни камайтиришга, ҳисоб юритиш тизимининг мақсади эса – таннархни пасайтиришга қаратилганлиги билан диққатга сазовордир;

– Европа Ҳамжамияти мамлакатлари – иккита бухгалтерия (умумий ва аналитик), счётлар режасининг тузилиши фойдани аниқлаш ва унинг тақсимолига, ҳисоб юритиш тизимининг мақсади эса – фойдани оширишга йўналтирилган;

– Француз ҳисоб тизимининг хусусияти – икки хил бухгалтерия: счётлар режасининг ишлаб чиқариш ҳисобига ихтисослашгинлиги, бухгалтерия ҳисобининг мақсади эса – даромадни кўпайтиришга мослаштирилганлиги;

Иқтисодий адабиётларнинг таҳлили кейинги пайтда ҳисоб юритишнинг ислом тизимига эътибор қаратилаётганлиги кузати-моқда, бу Яқин Шарқ мамлакатларида кенг тарқалган. Моделнинг асосий моҳияти диний ғоялар таъсири остида бўлиб, қуйидаги ўзига хос хусусиятларга эга:

- фойда сифатида дивидендлар олиш таъқиқланади;

– компаниянинг активлари ва мажбуриятларини баҳолаш чоғида бозор нархларидан фойдаланилади.

Бундан қарийб ўттиз йиллар аввал мамлакатлар иқтисодий тизимини шакллантиришнинг муҳим омили технологиялар эмас, дунё халқлари маданиятлари ва дастурланган менталитети ҳисобланади, -дея тан олинди. Голланд олими Грей Хофстеде IBM компаниясининг 40 та мамлакатдаги 117 000 ходимини анкета сўровидан ўтказиб, биринчилардан бўлиб жаҳон мамлакатларини қуйидаги умумий белгилар асосида ўн та маданий минтақага бўлишни таклиф қилди: ¹¹

– жамоа фаолиятида яккахоҳлик ёки жамоавийликнинг нисбати,
– ҳокимият билан коллективизм ўртасидаги узвий боғлиқлик(барча ривожланаётган мамлакатларга хос хусусият ҳокимиятнинг кучли таъсири остида шаклланган коллективизмнинг мавжудлиги),

– ноаниқликка муносабат (кучли ва кучсиз),

– аёллар ва эркеклар орасидаги нисбат, мардлик ва назокат.

Шундан келиб чиққан ҳолда қуйидаги минтақалар ажратилган эди:

– юксак ривожланган роман мамлакатлари (Бельгия, Франция, Аргентина, Бразилия, Испания, Италия);

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

– юксак ривожланган Осиё мамлакатлари (Япония);

– юксак ривожланган Африка мамлакатлари (Шарқий ва Ғарбий Африка);

– суст ривожланган Осиё мамлакатлари (Индонезия, Покистон, Тайвань, Ҳиндистон, Малайзия, Филиппин);

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

– Осиёнинг мустамлака мамлакатлари (Гонконг, Сингапур);

– немис тилида сўзлашувчи мамлакатлар (Австрия, Германия, Швейцария; ушбу минтақага Исроил ҳам киради);

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

¹¹ Анастасия Городищенна. Классификация культур Г.Хофстеде. https://vk.com/topic-48654001_27632357

– Скандинавия мамлакатлари (Дания, Финляндия, Норвегия, Швеция; ушбу минтақага Нидерландия ҳам қиради).

Г.Хофстед томонидан тақлиф этилган жамиятни тавсифловчи маданий кадриятлар кейинги тадқиқотлар учун база бўлиб, 1985 йилда С.Ж.Грэй ¹² томонидан бухгалтерия ҳисоби субмаданияти умумий белгиларининг аниқланишига олиб келди. С.Ж.Грэй тадқиқ этилаётган мамлакатларда бухгалтерия ҳисобининг тўртта ўзига хос хусусиятини тестдан ўтказишни тақлиф қилди:

– профессионализм ёки ҳуқуқий тартибга солиш – ўзини ўзи бошқариш ва ҳуқуқий тартибга солишга қарши бўлган касбий жамиятлар фаолиятини афзал кўради;

– тамойилларнинг узунлиги ёки ўзгарувчанлиги – алоҳида корхоналар атрофидаги муҳит билан боғлиқ ўзгарувчанликка қарши бўлган корхоналар ўртасида бухгалтерия ҳисоби амалиётидаги ўзгарувчанликни сақлаб туришни афзал кўради;

– консерватизм ёки оптимизм – фаолиятдаги эҳтиёткорликка амал қилишни, келгусида фаолиятнинг ишончлилиги, оптимистик ва тўлиқ таваккалчилиги учун ишончсизликни бартараф этишни афзал кўради;

– ҳушмуомалалик ва очиклик – очик ва умумий ҳисоб-китоблар учун молиявий ахборотни расман талаб қилувчи маъмурият ва ҳукуматнинггина фаолиятига тааллуқли ахборотни ошқор қилишни афзал кўради.

Ушбу ўзига хос хусусиятлар тизимли ёндашувдаги бухгалтерия ҳисобини аниқ таърифлаш имконини беради. Алоҳида мамлакатларнинг умумий белгилари субмаданият сифатида бухгалтерия ҳисоби нормаларининг қонун ҳужжатларида белгиланган ёки назарда тутилган белгилари ва шакллари белгилаб беради.

Н.Г.Вотинованинг ёзишича: “Турли давлатларда бухгалтерия ҳисоби тизимларининг турфа эканлиги сабаб, уларга турлича омиллар таъсир қилишидир. Улар жумласига қуйидагиларни қиритиш мумкин:

– етакчи назариётчи олимлар ва профессионал ташкилотларнинг таъсири;

– ижтимоий-иқтисодий шарт-шароитлар (ишлаб чиқаришнинг ривожланиш даражаси, бошқарув, молия тизими, кадрлар тайёрлаш даражаси ва ҳ.к.)

¹² Энциклопедия по экономике. <http://economy.ru.info/info/32925/>

- бухгалтерия ҳисобининг ҳуқуқий тартибга солиниши;
- миллий хусусиятлар;
- молиялаштириш манбалари;
- фойдаланувчилар ва уларнинг ўз олдидиларга қўйган мақсадлари;
- инфляциян жараёнларнинг таъсири.”¹³

Ҳисоб юритиш амалиётининг барқарорлиги нуқтаи назаридан мамлакатларнинг алоҳида гуруҳлари қуйидагилар билан тавсифланувчи тўртта минтақага бирлаштирилган:

- ҳуқуқий тартибга солиш ва бухгалтерия ҳисоби тамойилларининг узунлиги;
- етарлича ҳуқуқий тартибга солинмаслик ва бухгалтерия ҳисоби тамойилларининг узунлиги;
- етарлича ҳуқуқий тартибга солинмаслик ва хўжалик юритувчи субъектлар томонидан фойдаланиладиган бухгалтерия ҳисоби тамойилларининг мослашувчанлиги;
- ҳуқуқий тартибга солиш ва хўжалик юритувчи субъектлар томонидан қўлланиладиган бухгалтерия ҳисоби тамойилларининг мослашувчанлиги.

1992 йилда бўлиб ўтган Европа Ҳисобчилик Конгрессида Грэй ҳисобчилик тизимини ахборот ҳажми ва уни ошкор қилиш соҳаси асосида таснифлаш усулини тақдим этди. У қўллаган ёндашувларга кўра бухгалтерия ҳисоби миллий тизимини дискрет-консерватив ва оптимистик очик тизимларга бўлиш мумкин.

Польшалик олим Дитер Кортум бухгалтерия ҳисобининг учта катта моделини ажратади: инглиз-саксония, немис ва лотин (1-жадвал).

Иқтисодчи олимлар Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г.лар бухгалтерия ҳисоби моделларини тўртта қисмга ажратадилар:

- англо-америка модели;
- Ғарбий Европа модели;
- Жанубий Америка модели;
- интернационал модель.¹⁴

¹³ Вотинова Н.Г. Основные модели бухгалтерского учета в зарубежных странах.-Арх-к: изд-во АГТУ, 2009, с.4

¹⁴ Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива. М.: Финансы и статистика, 1996.

Ҳисоб юритишнинг талқини ҳамда ҳисоб юритиш ва ҳисоботлар миллий тизимларининг хилма-хиллигидан келиб чиқиб, ҳисоб юритишни талқин этишнинг мавжуд ҳисоб юритиш ва ҳисоботлар тизимларини изоҳлаши мумкин бўлган тўртта асосий варианти ажратилади: макроиқтисодий, микроиқтисодий, мустақил, бир хил. Мавжуд тизимларнинг ҳеч бири ҳисоб юритишнинг қандайдир бир вариантига мувофиқ ривожланмаслигига қарамай, макроиқтисодий талқин айниқса, Швецияда аниқ намоён бўлади; микроиқтисодий талқин Нидерландиянинг бир неча кўп миллатли корпорацияларида ўз аксини топади; Америка ва Британия модели ҳисоб юритишни талқин этишга нисбатан мустақил ёндашувни акс эттиради; француз ва немис ҳисоб юритиш тизимлари ягона ёндашувга мисол бўлиб хизмат қилади.

1-жадвал

Бухгалтерия ҳисоби тизимлари моделларининг таснифи

Ҳисоб юритиш модели	Қисқача таърифи
Инглиз-саксония	Инглиз-саксония модели, биринчи галда, шуниси билан маълумки, у акциядорларнинг талабларини қондиради. Шунинг учун молиявий ҳисоботлар ушбу фойдаланувчилар гуруҳи иқтисодий қарорлар қабул қилишда имкон қадар кўпроқ фойда олиши мумкин бўладиган қилиб тузилган. Бошқа тамойилларга нисбатан юқори тамойил сифатида иштирок этувчи ишончлилик тамойили бухгалтерия ҳисобининг ушбу моделида устунлик қилувчи асосий тамойил ҳисобланади, бу бухгалтерия ҳисоби инглиз-саксония тизимини лотин тизимидан тамойили жиҳатдан ажратиб туради.
Немис	Ҳисоб юритишнинг немис модели шу билан тавсифланадики, у, авваламбор, кредиторнинг манфаатларига ва унинг эътирозларига йўналтирилган. Шунинг учун бундай мамлакатларда эҳтиёткорлик билан баҳолаш тамойили устунлик қилади. Немис моделида ҳисоботлар солиқ

	<p>тизимига боғлиқ. Бу ерда аниқлик қондаси бир мунча бошқача амал қилади, бунинг натижасида фойда солигининг камайишига олиб келувчи кўп сонли турли омиллар пайдо бўлади. Мазкур тизимда дегрессив усул билан амортизация ажратмалари ва режадан ташқари ажратмаларга рухсат этилади. Баҳолашнинг эҳтиёткорлик тамойили асосида ўз заҳиралари яратилади. Немис моделига кирувчи мамлакатнинг заҳираларини баҳолаш учун кўпроқ ЛИФО усули қўлланилади. Ушбу модель мамлакатлари яширинча заҳираларни яратишга ихтисослашган.</p>
<p>Лотин</p>	<p>Бухгалтерия ҳисобининг лотин модели Франция, Италия, Испанияда қўлланилиб, маълумотларни ҳисоботларда акс эттиришда ва бухгалтерия ҳисоби тамойилларидан фойдаланишда марказий йўл билан тафсифланади. Ҳуқуқий нормалар мутлақ устунликка эга.</p> <p>Солиқнинг таъсири бухгалтерия ҳисобидан чиқариб ташланган. Балансни тузишда ва баҳолашда счётлар ягона миллий тизимдан фойдаланиш катта роль ўйнайди.</p>

1. АҚШ, Канада, Нидерландия.
 2. Британия Ҳамдўстлиги мамлакатлари, Канададан ташқари.
 3. Германия, Япония.
 4. Континентал Европа мамлакатлари, Германия, Нидерландия ва Скандинавия мамлакатларидан ташқари.
 5. Скандинавия мамлакатлари.
 6. Исроил ва Мексика.
 7. Жанубий Америка мамлакатлари.
 8. Яқин ва Узоқ Шарқнинг ривожланаётган мамлакатлари.
 9. Африка мамлакатлари, Жанубий Америка мамлакатларидан ташқари.
 10. Собик коммунистик тузумдан кейинги блок мамлакатлари.
- «Бош мамлакатлар» ҳисоб юритиш тизимига «таъсир этиш соҳаларига» кўра урта соҳа ажратилади:
1. Австралия ва Ҳиндистонда ҳисоб юритишнинг ривожланишига таъсир кўрсатувчи Британия модели.

2. Мексика ва Лотин Америкасининг бир қатор мамлакатларида, шунингдек, Исроил ва Японияда кенг тарқалган Америка модели.

3. Жанубий Европада, Ўрта ер денгизи худудларида ва тижорат соҳасидаги қонун ҳужжатлари Наполеон Кодекси намунаси бўйича тузилган Жанубий Америка мамлакатларида мавжуд бўлган француз модели.

Америка бухгалтерлар уюшмаси саккизта таснифий белгини ажратади: сиёсий ва иқтисодий тизимлар, иқтисодий ривожланиш даражаси, молиявий ҳисоботлар мақсадлари, ҳисоб юритиш стандартлари муаллифлиги, касбга тайёрлаш ва сертификатлаш тамойиллари ва касбий тайёргарлик даражаси, касбий ва этик стандартларнинг бажарилишини назорат қилиш тизими, ҳисоб юритишга доир ахборот фойдаланувчилари.

Тадқиқотчиларнинг катта қисми томонидан таъкидланишича, мамлакатларни уларнинг ҳисоб юритиш тизимларига мувофиқ таснифлаш доимий хусусиятга эга эмас, уларнинг таъсир этиш соҳалари эса барқарор ва ўзаро туташган соҳалар сифатида кўриб чиқилиши мумкин.

Америка аудиторлар уюшмасининг Халқаро бухгалтерия стандартлари ва бухгалтерия тузилмаси қўмитаси бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботлар тизимларини мамлакатлаги минтақалар сонига асосланган таснифлашни таклиф қилди. Шунингдек, таъсир этишнинг бешта зонаси асосида таснифлаш субъектив схемаси ҳам таклиф этилди: британия, француз-испан-португал, немис-голланд, америка, коммунистик.

Амалиётда ҳар бир мамлакат бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботлар тизимини яратишда қайсидир маънода қонун ҳужжатларига таянади. Мамлакатлар ўртасида стандартларни белгилашга хусусий сектор вакилларини жалб қилиш борасида катта фарқлар мавжуд. Ҳатто агар Компаниялар бухгалтерия ҳисоботларига тааллуқли кўрсатмаларнинг 4-нашридан кейин бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботлар тизимларини маълум даражада уйғунлаштиришга эришган Европа ҳамжамияти мамлакатларини таққослайдиган бўлсак ҳам бухгалтерия йўли билан тартибга солишнинг умумий даражаси турлича бўлиши мумкин. Лекин, Буюк Британия, Франция ва Германияда бўлгани каби бухгалтерия ишининг қарама-қарши аъёналарига ҳам мисоллар учраб туради. Масалан:

– инглиз умумий ҳуқуқ тизими ҳамда деталлари ёритишга катта эътибор қаратиладиган континентал юриспруденцияни белгилаб берувчи фуқаролик кодекслари тизими ўртасидаги кескин фарқ;

– унда фаолиятни назорат қилиш банклар, ҳукумат ва оилалар томонидан амалга ошириладиган турли молиявий тизимлар (бу Франция ва Германияда намоён бўлади). Буюк Британиянинг маълумотларни “адолатли” тақдим этишга интилишини шу билан изохлаш мумкин;

– Франция ҳамда Германия бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботлари тизимини ишлаб чиқишда биринчи навбатда солиқ қонунларидан келиб чиқади.

ЕИ мамлакатлари бухгалтерия ҳисобидаги катта фарқлардан бири шундан иборатки, унда бухгалтерия ҳисоби тизимининг қонунчилик хусусияти мавжуд ёки мавжуд эмас, бу маълум маънода ушбу тизимнинг консерватизми даражасини белгилаб беради. Биринчи ҳолатда ҳисоб юритиш тартиб-таомиллари етарли даражада деталлаштирилиб, тартибга солинган. Иккинчи ҳолатда эса ҳисоб юритиш иқтисодий сиёсатнинг ўзгариши билан боғлиқ янги тартибларга нисбатан осон мослашади.

Иккинчи туб фарқ – бухгалтерия ҳисобининг жамиятдаги роли. Нидерландия, Буюк Британия ва Ирландияда ҳисоб юритиш инвесторлар ва кредиторларни бошқарув қарорларини қабул қилиш учун зарур бўлган ахборот билан таъминлашга йўналтирилган. Ҳисоб юритишнинг асосий вазифаларидан бири бошқарув ходимлари ишининг самарадорлигини тавсифловчи рентабеллик кўрсаткичларини ҳисоблашдан иборат. Германия, Люксембург ва Бельгияда ҳисоб юритиш биринчи галда банклар манфаатларини ҳимоя қилишга мўлжалланган. Францияда ҳисоб юритишнинг давлат органларини ахборот билан таъминлашга йўналтирилган ягона унификацияланган тизими қўлланилади.

Чет мамлакатларда бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш масаласини кўриб чиқишда ҳисоб юритишнинг иккита модели устунлик қилади:

– Америка, Англия, Япония, Канада ва Голландиянинг аксарият корхоналари амалиётида қўлланиладиган ва, муболағасиз, жаҳонда устунлик қилувчи инглиз-америка модели;

– Европада кенг тарқалган француз модели (олимлар уни француз-немис модели деб аташади).

Айрим чет эллик экспертлар иккита устунлик қилувчи моделни ўзида бирлаштирган «аралаш» моделни ажратишади.

Бухгалтерия ҳисоби тизимлари таснифининг хилма-хиллиги бугунги кунда долзарб масала ҳисобланган ҳисоб юритишни уйғунлаштириш муаммосини келтириб чиқаради.

Бу, биринчи галда, халқаро ҳўжалик ва молиявий алоқаларнинг фаол ривожланиши, фаолиятнинг кредитланиши ва унга инвестиция киритилиши билан боғлиқ. Иқтисодиётни, шу жумладан бухгалтерия ҳисобини ислох қилиш йўлида турган Украина, Россия ва Беларусь Республикаси ҳам бундан мустасно эмас. Аввалги ҳисоб юритиш тизими буйруқбозлик иқтисодиёти, ягона фойдаланувчи – давлатнинг талабларига хизмат кўрсатишга мўлжалланган эди. Бугунги кунда вазият тубдан ўзгарди ва биз йигирма йилдан ортиқ вақт давомида мустақил йўлдан бораётганимизга қарамай, бу ҳол анча оғриқли кечмоқда ва у яна бир неча йиллар мобайнида илмий ходимлар ва амалиётчилар муҳокамасининг мавзуси бўлади.

Бироқ ҳисоб юритиш тизимини қайта қуриш йўлида барча муаммоларни ҳал этиш учун бутун ўтмишни рад этиш ва Ғарб мамлакатларида юзага келган ҳисоб юритиш тизимидан нусха кўчириш даркор. Ҳозирги вақтда жаҳоннинг ҳеч бир мамлакати тўлик яққалатиб қўйилган ҳолатда ривожлана олмайди.

II БОБ. ЕВРОПАДА БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ

2.1. Италияда бухгалтерия ҳисоби

Бухгалтерия ҳисоби фанининг тарихи Италияда бошланган. Бу ерда икки ёклама ёзув усули пайдо бўлиб, кенг тарқалган: 1494 йилда францискан монах ва математик Лука Пачоли (1445-1517 йй.) бухгалтерия ҳисоби бошланадиган “Арифметика суммаси” асарини чоп эттирди. Бироқ бухгалтерия ҳисоби 1861 йилдан кейингина фанга айланди. Айнан ўша вақтда мамлакатда назарий концепциялар ва уларни амалиётга жорий этишга нисбатан ёндашувлар билан фарқ қилувчи бухгалтерия ҳисобининг учта катта мактаби пайдо бўлди (ломбардия, тоскан ва венеция).

1808 йилда Наполеон Италияда Тижорат кодексини жорий этди. Ва ҳозиргача, Кодекснинг кейинги таҳрирлари ва Апеннин ярим оролидаги сиёсий ўзгаришларга қарамай Франциянинг умуман бизнесни ва, хусусан, бухгалтерия ҳисобини тартибга солиш соҳасидаги қонун ҳужжатлари ўз кучини сақлаб қолмоқда. Бунда шунини ҳисобга олиш лозимки, Италияда ягона иқтисодий ҳудуд у 1861 йилда бирлаштирилганидан кейин шакллана бошлади.

Биринчи Тижорат кодексиёқ барча савдогарлар зиммасига ҳўжалик операциялари дафтарини юритиш мажбуриятини юклаган эди. Дафтарнинг барча саҳифалари рақамланиб, тикилган ва тижорат суд органлари томонидан муҳланган бўлиши керак эди. Бироқ, ўша вақтда ҳисоб юритиш қоидаларига нисбатан ҳеч қандай ягона талаблар мавжуд эмас эди. Фақат Тижорат кодексининг 1865 йилда қабул қилинган иккинчи таҳриригина даврий бухгалтерия ҳисоботларининг тўлдирилиши ва чоп этилишини шарт қилиб қўйди.

Италиянинг иккинчи Тижорат кодекси (1882 й.) илк бор ушбу мамлакатда бухгалтерия ҳисобининг асосий тамойили компаниянинг молиявий аҳволи ва фаолияти натижаларини тўғридан-тўғри ва ҳаққоний акс эттиришдан иборатлигини белгилаб берди.

Учинчи Тижорат кодексида (1942 й.) бухгалтерия ҳисобига аввалги кодекслардагига қараганда ғоят катта эътибор қаратилди.

Унда таъкидланишича, ҳисоб юритиш ва ҳисоботларнинг асосий мақсади – фойдаланувчига компаниянинг аҳволи ҳақида аниқ

тасаввур беришдан иборат. Учинчи Кодекс илк бор маълумотларни тақдим этиш ва ҳисоботлар моддаларини баҳолашга нисбатан қўйиладиган талабларни ўзида мужассам этди. Бухгалтерия балансида тақдим этилиши лозим бўлган маълумотларнинг энг кам ҳажми белгиланди. Бироқ, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботнинг ҳажми ва мазмуни борасида ҳеч қандай талаблар ва чекловлар хали йўқ эди.

Айланмадан ташқари активларни баҳолашга таннарх тамойили асос қилиб олинди, айланма активлари учун эса харид қилиш ва сотиш нархларидан энг кичиги бўйича баҳолаш назарда тутилди.

Агар активлар ва компаниянинг алоҳида хусусияти талаб этса, ҳисоб юритишнинг асосий қоидаларидан четга чиқиш мумкин эди.

Мазкур Кодекс жорий этилганидан кейин Италияда мол-мулкни баҳолашга тааллуқли бир неча қонунлар қабул қилинди. Улар 1952, 1975, 1983, 1990 ва 1991 йилларда амалга оширилди.

1974 йилда ошқора компаниялар фаолиятини тартибга солишга тааллуқли ислохотлар жараёнида бир қатор ҳужжатлар жорий этилиб, уларда молиявий ҳисоботларни тузишнинг асосий мақсади сифатида компания ҳақида объектив ахборотни тақдим этиш белгиланди. Ўшандаёқ асосий бухгалтерия ҳужжатларининг форматлари белгиланиб, компания директорлари кенгашининг маърузаси ҳисоботларнинг мажбурий қисмига айланди, уларни тақдим этиш жараёнини назорат қилиш ҳуқуқи эса Компания ва биржалар миллий кўмитасига (КБМК) ўтди. Ўтган чорак аср мобайнида мазкур ташкилотнинг ҳуқумронлиги ва таъсири доимий равишда ортиб борди.

Акциялари очик бозорда сотиладиган компанияларнинг мажбурий равишда мустақил аудит қилиниши 1974 йилги ислохотлар киритган янгилик бўлди. Аудиторлар вазифасига компания ҳисоботларининг қонунчилик нормаларига ҳам, бухгалтерия стандартларига ҳам мос келиши ҳолатини аниқлаш киради. Кейинчалик мажбурий аудит талаби компанияларнинг бошқа тоифалари, шу жумладан, медиа-концернлар, суғурта компаниялари, банклар ва давлат мулкида бўлган компанияларга ҳам амал қила бошлади.

Италияда бухгалтерия ҳисобига солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатлари кучли таъсир кўрсатди. Ўз ҳужжатлари тизими билан у профессионал стандартларга қараганда бухгалтерия амалиёти муаммоларининг ғоят катта доирасини қамраб олади. Шунинг учун италиялик бухгалтерлар ҳам, биринчи галда, солиқ тўғрисидаги

қонун ҳужжатларини назарда тутиб иш юритади. Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботларни тузишда қонунчилик талабларига амал қилиш муҳим роль ўйнайди, чунки Италия компанияларидан ундирилаётган солиқлар айнан унинг маълумотлари бўйича белгиланади.

Охириги ўн йиллик Италияда ҳисоб юритиш учун жиддий ўзгаришлар даври бўлди.

Европа Иттифоқи директиваларининг, хусусан, компаниялар ва молиявий институтлар бухгалтерия ҳисоботларининг шакллари ва уларни тузиш тамойилларига, жамлаштирилган ҳисоботларни шакллантириш ҳамда профессионал бухгалтерия ва аудиторлик стандартларини жорий этишга тааллуқли талабларига амал қилиш заруриги Италияда 1990-йилларда ислохотлар амалга оширилишига асосий сабаб бўлди.

Италияда бухгалтерия ҳисоби ўзига хос ва зиддиятли хусусиятларга эгаллиги билан ажралиб туради. Улар жумласига унинг консерватив хусусиятга эгаллигини ва фуқаролик, биринчи галда, солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатлари билан узвий боғлиқлигини киритиш мумкин. Бунинг сабаблари бизнес-муҳитнинг ўзига хос хусусиятлари билан боғлиқ: бу ерда тижорат корхоналари ичида кичик ва ўрта корхоналар устунлик қилади. Италияда очиқ акциядорлик жамиятлари жуда кам – атиги 213 та компания ўз акцияларини Милан фонд биржасида сотади. Компанияларнинг аксарият кўпчилиги потенциал ташқи инвесторлар учун ёпиқ, улар фаолияти устидан назорат ташқи инвесторларга умуман топширилмайди. Айнан шунинг учун биржалар ва биржа индикаторлари Италияда бошқа мамлакатлардаги каби катта роль ўйнамайди.

Кичик компанияларнинг кўпчилиги ўз мулкдорлари томонидан бошқарилганлиги боис мустақил ташқи аудитга ва умуман батафсил бухгалтерия маълумотларига бўлган талаб ғоят чекланган. У фақат солиқ органлари ва банклардан келиб чиқади. Бироқ, шуни алоҳида таъкидлаш лозимки, банклар учун кредитлаш тўғрисида қарорлар қабул қилишда бухгалтерия ҳисоботлари жиддий омил ҳисобланмайди. Шундай қилиб, ҳозиргача фискал органлар ҳисобот маълумотларининг асосий фойдаланувчилари бўлиб қолмоқда.

Италия компаниялари ҳисоботларидаги ахборот, ҳатто расмий талаблар билан солиштирилгандагига қараганда ҳам чуқур ошқор қилинмайди. 1991 йилдан буён ушбу талаблар ортган бўлишига

қарамай, консерватизм ва ахборотнинг махфийлигини сақлаш ханузгача Италияда бухгалтерия ҳисобини ва бизнесни юритишга нисбатан энг кенг тарқалган ёндашувлар ҳисобланади.

Италия компаниялари ҳисоботларни асосан солиқ талабларидан келиб чиқиб тузишлари боис бухгалтерлар ва менежерлар солиқ юқини камайтириш учун уларда энг кам фойдани акс эттиради. Кичик ва ўрта компанияларнинг аксарият кўпчилиги фирманинг фаолиятини бошқаришдан кўра кўпроқ қонунчилик талабларини бажариш учун бухгалтерия ҳисобини юритади ва ҳисоботларни тақдим этади. Италияда касбий ҳамжамият Британия касбий ҳамжамиятидан кейин иккинчи ўринда туради. Бироқ, солиқ органларига тақдим этиладиган расмий ҳисоботлар сифати ва ахборот учун белгиланганлигининг пастлиги ва корхоналарнинг ўзларида ушбу ҳисоботларга кам эътибор қаратилиши Италияда бухгалтерия ҳисобининг ҳақиқий ҳолатини акс эттирмайди. У ерда корхоналарнинг кўпчилиги расмий органлар учун эмас, балки ўз манфаатлари йўлида бошқарув қарорларини қабул қилиш учун бухгалтерия маълумотларини самарали тўплаш, умумлаштириш ва улардан фойдаланиш имконини берувчи кўплаб ҳисобварақлар тизимларини қўллайди.

Италияда иккита касбий унвон бухгалтерия ҳисоби билан шуғулланиш имконини беради – бу бухгалтер ва тижорат доктори унвонлари. Улар ўртасидаги фарқ мазмуний эмас, балки кўпроқ тарихий хусусиятга эга. Тижорат доктори унвонини олиш учун бухгалтер унвонини олишдагига қараганда узоқроқ ўқиб, жиддийроқ имтиҳонларни топшириш даркор. Лекин профессионал бухгалтерия фаолиятини юритишда ҳар иккаласининг ҳам ҳуқуқ ва мажбуриятлари бир хил. Ҳар иккиси ҳам давлат органларида расмий рўйхатдан ўтиб, касбий амалиёт юритиш ҳуқуқини қўлга киритиши даркор. Бироқ, бухгалтерлар ва тижорат докторлари турли касбий ташкилотларга бирлашган.

Италияда ҳисоб юритувчи ходимлар одатда компаниялар штатига кирмайди, балки фаолитини ўз ишининг натижалари учун шахсий жавоб берувчи мустақил экспертлар сифатида амалга оширади. Бундан ташқари, амалиёт ўтовчи бухгалтерлар солиқ маслаҳати бериш ва аудит каби фаолиятнинг бошқа турлари билан шуғулланишга ҳақли. Аудиторлар эса, ўз навбатида, бухгалтерия амалиёти билан шуғулланмайди. Шундай қилиб, Италияда иккита мустақил касб мавжуд бўлиб, итальян профессионаллари мустақил

бухгалтер ва Компаниялар ва биржалар миллий комиссияси (КБМК)да рўйхатга олинган йирик аудиторлик фирмаларида ишлаш ўртасида танлашларига тўғри келади.

1974 йилда биржада намоён этилган акциядорлик компаниялари учун ташки аудит қонунчилик талабининг жорий этилиши билан Италияда дастлаб аудиторлик, сўнгра эса бир-бирига боғлиқ бўлмаган бир неча ташкилотлар (Давлат корхоналари ишлари вазирлиги, Италия акциядорлик жамиятлари уюшмаси ва б.) томонидан ишлаб чиқилган бухгалтерлик стандартлари пайдо бўлди. Бундай хилма-хилик бухгалтерлар ишини мураккаб-лаштирди, 1982 йилда КБМК Тижорат докторлари миллий кенгаши томонидан таклиф этилган стандартларни танлади. Шу вақтдан эътиборан Италия профессионал доираларида энг нуфузли ҳисобланган ушбу ташкилот томонидан тайёрланган ҳужжатлар бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартларига стали айланди. Уларни яратишда назарий ишланмалар, бухгалтерия амалиётининг (миллий ва халқаро) энг яхши намуналари ҳамда ЕИ Директивалари эътиборга олинди. Ҳозирги вақтга келиб 23 та миллий ҳисоб юритиш стандарти ва 21 та аудиторлик стандарти чоп этилган. Уларнинг кўпчилиги ҳозирда амалдаги қонун ҳужжатлари ва халқаро стандартларга мувофиқ қайта кўриб чиқилмоқда.

Профессионал бухгалтерия стандартларининг Италия ҳуқуқий тизимида номаълум мақомга эгаллигини ҳам таъкидлаб ўтиш лозим.

Италия давлатининг ҳуқуқий тизимини унда барча иқтисодий агентлар учун мажбурий бўлган қонунчилик нормалари устувор ҳисобланган Рим ҳуқуқи тизими сифатида тавсифлаш мумкин. Қонунлар ва ҳокимиятлар қарорлари бугунги кунда ҳам ушбу мамлакатда бухгалтерия ҳисобини тартибга солишда асосий ролни ўйнайди.

Шунинг учун профессионаллар томонидан ишлаб чиқилган стандартлар ушбу мамлакатда, масалан, Россиядаги каби, қонун кучига эга эмас.

Бухгалтерия ҳисоботларининг шакллари ва мазмуни. Европа Иттифоқига аъзо бўлиш муносабати билан Италия ўз қонун ҳужжатларига бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларига нисбатан қўйиладиган умумевропа талабларини киритди. ЕИнинг 4 ва 7-сон Директиваларига мувофиқ Италия компаниялари халқаро стандартлар талабларига мос келадиган ҳисоботларни тақдим этиши

шарт. Италия компанияларининг йиллик ҳисоботлари қуйидагиларни ўз ичига олиши мумкин:

- бухгалтерия баланси;
- фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот;
- тушунтириш хати;
- операция ҳисоботи (жорий фаолият тўғрисида ҳисобот);
- ички аудиторлар ҳисоботи;
- капиталнинг ҳаракати тўғрисида ҳисобот;
- пул маблағларининг ҳаракати тўғрисида ҳисобот;
- компания президентининг ҳисоботи;
- директорлар кенгашининг маърузаси;
- аудиторлик хулосаси.

Ушбу рўйхатдан фақатгина дастлабки 5 та банд барча очик акциядорлик жамиятлари томонидан тақдим этилиши шарт. Аудиторлик хулосаси компанияларнинг айрим тоифалари - молиявий, суғурта, медиа- холдинг ва ҳоказолар учун мажбурий. Акциялари биржаларда котировка қилинадиган компаниялар якуний йиллик ҳисоботдан ташқари ярим йиллик учун ҳисоботларни ҳам тақдим этишлари лозим.

Италия ҳисоботларида барча маълумотлар даврнинг боши ва охири ҳолатига кўра келтирилади. Кичик корхоналар бухгалтерия баланси, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот ва тушунтириш хатини одатдаги вариантга қараганда қисқартирилган тарзда тақдим этишлари мумкин. Ҳисоботлар қуйидаги умумий қабул қилинган бухгалтерия тамойилларидан келиб чиқиб тузилади: эҳтиёткорлик, таққосланиш, доимий ишлаб турган корxonанинг ҳисоблаб ёзишлари.

Банклар ва молиявий компаниялар ўз бухгалтерия ҳисоби шаклларига эга. Барча бошқа иқтисодий агентлар учун Италия қонунчилиги Россияда қўлланилади шаклларга ўхшаш шаклларни назарда тутати.

Баланс Италия корхоналари томонидан оддий горизонтал шаклда тақдим этилади, бунда чапда - «актив», ўнгда - «пассив». Моддаларни гуруҳлаш тамойили – Буюк Британиядаги каби ликвидлилик даражаси бўйича эмас, балки, худди Германиядаги каби, уларнинг иқтисодий мазмуни бўйича гуруҳлаш. Баланснинг охирида компаниянинг барча балансдан ташқари мажбуриятлари кўрсатилади – берилган ва олинган кафолатлар, кафилликлар,

бўлажак харидлар ва сотувлар бўйича шартномавий мажбуриятлар, лизинг бўйича олдиндаги тўловлар ва ҳ.к. Сўзсиз, бу ўта муҳим ахборот бўлиб, у бухгалтерия ҳисоби ташқи фойдаланувчиларига компаниянинг молиявий аҳволи тўғрисида реал тасаввурга эга бўлиш ва компания келгусида дуч келиши мумкин бўлган таваккалчиликларни баҳолаш имконини беради.

Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот Россия бухгалтерларига яхши таниш бўлган вертикал шакл бўйича тузилади. Бундай ҳисобот модели Италияга Германиядан кириб келди. Ҳисобот моддаларини таснифлашнинг асосида маблағларни сарфлаш йўналишлари эмас, балки иқтисодий мазмун тамойили ётади.

Россияда тақдим этиладиган ҳисоботлардан фарқли ўлароқ компаниялар йиллик ҳисоботига тушунтириш хатининг мазмуни Италия қонун ҳужжатларида қатъий белгиланган. Тушунтириш хати ўзида мужассам этиши лозим бўлган энг кам ахборот таркиби куйидагилардан иборат:

- ҳисоботлар моддаларини баҳолаш ва чет эл валютасида ифодаланган қийматларни миллий валютага айлантириш усуллари;

- тарихий нархлари, қайта баҳолашлар ва амортизация ажратмалари тўғрисидаги маълумотлар ҳамда бошқа муҳим маълумотлар кўрсатилган ҳолда айланмадан ташқари (моддий, номоддий ва молиявий) активлар таркиби;

- ташкилий харажатлар, тадқиқ этиш ва ишлаб чиқиш ҳамда реклама харажатлари таркиби ва уларни ҳисобдан чиқариш усуллари;

- ҳисобот даврида компания активлари ва мажбуриятларида юз берган ўзгаришлар (алоҳида эъгиборни турли хилдаги захираларга қаратиш лозим);

- ҳам тўғридан-тўғри, ҳам траст компаниялари орқали амалга ошириладиган тобе, шубба ва бошқа фирмаларга инвестициялар рўйхати (инвестициялар таркиби, мулк улушлари ва уларнинг қийматлари ҳамда ушбу юридик шахслар тўғрисидаги маълумотлар кўрсатилган ҳолда);

- дебиторлар ва кредиторлар таркиби;

- келгуси даврлар даромадлари ва харажатлар, захираларга тааллуқли баланс моддалари таркиби;

- активлар ва пасивларнинг ҳар бир тури бўйича олдинда турган молиявий харажатлар;

– балансдан ташқари мажбуриятлар таркиби ва табиати ҳамда шуъба ва тобе жамиятларга қўйилмалар билан боғлиқ кутилаётган молиявий маблағлар;

– фаолият турлари ва минтақалар бўйича бўлинган ҳолда компаниянинг тушуми;

– шуъба ва тобе жамиятларга қўйилмалардан олинадиган даромадлар;

– кредитлар, қарзлар ва ҳоказолар билан боғлиқ молиявий даромадлар;

– даромадлар ва харажатлар тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилган фавқулодда моддалар таркиби;

– моддаларни баҳолаш усулларини ўзгартириш тамойиллари (агар ҳисобот даврида бундай ўзгаришлар рўй берган бўлса);

– тоифалар бўйича бўлинган ҳолда ходимларнинг ўртача йиллик сони;

– бошқарув ходимлари ва ички аудиторлар меҳнатига ҳақ тўлаш харажатлари;

– компаниянинг акциядорлик капитали ва ҳисобот даврида юз берган ўзгаришлар тўғрисидаги маълумотлар;

– айирбошланадиган облигациялар ва компания томонидан чиқарилган бошқа қимматли қоғозлар тўғрисидаги маълумотлар.

Ҳисоботлар моддаларини баҳолашнинг ўзига хос хусусиятлари. Баҳолашнинг асосида таннарх тамойили ётади. Сотиб олинадиган активлар нуқтаи назаридан, ҳисоботларга, келишилган нархдан ташқари, компания ушбу активни ишлаш ҳолатига келтиргунга қадар амалга оширган барча харажатлар (солнқлар ва божхона тўловлари, ташиш, ўрнатиш ва монтаж қилиш қиймати ва ҳ.к.) киради. Барча ҳолатларда таннарх таркибига тўловга мазкур активни ишлаб чиқариш ва ишлаш ҳолатига келтириш даврида тўпланган фоизларнинг айрим улушини ҳам киритиш мумкин.

Айланмадан ташқари активларни қайта баҳолаш фақатгина конун чиқарувчи органларнинг қарорига кўра ўтказилиши мумкин. Айланмадан ташқари активлар ва дебиторлик қарзлари балансда уларнинг соф қиймати бўйича баҳоланади. Европанинг кўплаб мамлакатларидан фарқли равишда Италияда тадқиқотлар ва ишланмалар ҳамда реклама харажатлари капиталлаштирилиши, яъни дарҳол жорий харажатларга чиқарилмасдан, балки баланс активида кўрсатилиши мумкин. Айрим номоддий активларни

(хусусан, гудвилл ва савдо русумларини) фақат компанияни сотиш вақтидагина баҳолаш мумкин. Молиявий ва операцион лизинг ҳисобини юритишда фарқлар мавжуд эмас.

Захираларни баҳолаш учун харид қилиш ва сотиш нархларидан энг ками қўлланилади. Ишлаб чиқаришга ҳисобдан чиқариш учун барча умумий қабул қилинган усуллар – ФИФО, ЛИФО ва ўртача чамаланган нархни қўллашга рухсат этилган.

Маҳсулот ишлаб чиқариш жараёни узоқ вақтни талаб қилган ҳолларда (масалан, пишлоқ, ликёр ва ҳ.к. ишлаб чиқаришда) захиралар қийматига айрим фоизли тўловларни ҳам киритиш мумкин.

Италия конун ҳужжатларига мувофиқ компания бутун маълум қилинган акциядорлик капиталининг кўпи билан 10 фоизига эгалик қилиши мумкин. Ушбу акцияларга дивидендлар тўланмайди, овоз бериш ҳуқуқи эса акцияларни бошқа мулкдор сотиб олгунга қадар захирада туради. Улар ҳисоботларда харид қилиш нархи бўйича акс эттирилади.

Бухгалтерия амалиётида ишончсиз қарзлар учун захиралар яратиш муҳим роль ўйнайди. Италияда ҳар йили бундай захирага дебиторлик қарзлари умумий ҳажмининг 0,5 фоизини киритишга рухсат этилган. Захира ҳажми 0,5 фоизга етгандан кейин уни бошқа ошириш тақиқланади. Ишончсиз қарз ушбу захира ҳисобидан чиқариб ташланади.

Италияда фуқаролик конун ҳужжатлари чет эл валютасида ифодаланган моддаларни ҳар қандай усул билан қайта ҳисоблаш имконини беради, бироқ, солиқ солиш учун барча корхоналар молия йилининг охири ҳолатига кўра юзага келган курсдан фойдаланиши шарт. Манфий курс фарқлари солиқ солинадиган фойдадан чиқариб ташланади.

Италия корхоналарида кечиктирилган солиқ солиш амалиёти жуда кам ҳолларда қўлланилади. Компания кўрган зарарлар беш йиллик давр мобайнида келгуси фойдага киритилиши мумкин.

Компаниялар фойдасига солинадиган солиқнинг ҳозирда амал қилиб турган ставкаси 37 фоизни ташкил қилади. Агар компания қарз олмасдан, балки ўз маблағлари ҳисобидан молияланса, ушбу ставка 27 фоизгача камайтирилиши мумкин. Барча компаниялар меҳнатга ҳақ тўлаш харажатлари чегирма қилинган ҳолда қўшилган қиймат миқдорининг 4,25 фоизини ташкил қилувчи маҳаллий солиқни тўлаши шарт.

Корхоналар асосий қисмини якка мулкдорларга тегишли бўлган кичик ва ўрта фирмалар ташкил қилиши туфайли мамлакатда жамлаштирилган ҳисоботларни тузиш амалиёти кенг қўлланилмайди.

Миллий қонунчилик талабларига мувофиқ тузиладиган бухгалтерия ҳисоботлари фақатгина солиқ назорати мақсадларига хизмат қилади.

Ҳозирги вақтда Италияда бухгалтерия ҳисоби жиддий ўзгаришларни бошдан кечирмоқда. Бухгалтерия маълумотларини ошқор қилиш, жамлаштирилган ҳисоботлар, асосий бухгалтерия шаклларининг мазмуни ва тўлиқлиги бораида янги қонунчилик талаблари жорий этилмоқда. Италия бухгалтерия амалиёти анъанавий тарзда миллий қонунчилик талабларига амал қилиши туфайли қонунлар муаллифлари миллий ҳисоб юритишни халқаро стандартлар ва ЕИ директивалари талабларига ҳамда замонавий бизнесдаги ҳақиқий вазиятларга яқинлаштиришга интилади.

Ташқи фойдаланувчилар томонидан ҳақиқий ва аниқ ахборотнинг олинишига бўлган қизиқишнинг ортишига, биринчидан, ҳозирда Италиянинг йирик концернларида кечаётган хусусийлаштириш жараёнлари, иккинчидан, ўрта тижорат корхоналарининг акциялари билан савдо қилиш режалаштирилаётган минтақавий биржаларнинг ташкил этилиши сабаб бўлмоқда. Шунингдек, ўз корхоналари ҳақида тўлиқ ва холисона ахборотга эга бўлиш истагидаги акциядорлар сони йил сайин ортиб бормоқда, бу яқин келажакда Италия бухгалтерия ҳисобида катта ўзгаришларга олиб келади.

2.2. Испанияда бухгалтерия ҳисоби

Испанияда бухгалтерия ҳисобининг илдизлари ўрта асрларга бориб тақалади. Бухгалтерия ҳисобини тартибга солиш расман 1829 йилда бухгалтерия ҳисобига асос солган Тижорат кодексининг қабул қилиниши билан бошланди. 1885 йилги Тижорат кодексига бухгалтерия ҳисоби янада ривожлантирилди. Ушбу кодексдаги кўп нарсалар жиддий ўзгаришларга дуч келган бўлса-да, у ҳозирги вақтгача ҳам ўз кучини сақлаб турибди.

Ҳисоб юритишнинг методологик масалалари 1973 йилга келибгина Бухгалтерия ҳисоби счётларининг умумий режасида (РвС-73) тўлиқроқ акс эттирилди. У бир қатор ҳисоб юритиш тартиб-

қоидалари ва бухгалтерия ҳисоботлари намуналарини ўз ичига олган эди. Уни ишлаб чиқиш учун 1959 йилги француз Бухгалтерия ҳисоби счётлари режаси асос бўлиб хизмат қилди.

1979 йилда Испания бухгалтерия ҳисоби ва бизнес маъмурчилиги уюшмаси таъсис этилиб, у бухгалтерия ҳисоби методологиясини ишлаб чиқиш билан шуғуллана бошлади. Бирок, норматив тартибга солишнинг етарлилиги эмаслиги туфайли компаниялар яқин вақтга қадар ҳисоботларни РвС-73 қоидалари ва уюшма таклифларига қараганда кўпроқ анъаналарга амал қилган ҳолда тузарди.

Европа Иттифоқининг тузилиши ва унинг директиваларига амал қилиш зарурлиги 1989 йилда ислохотни бошлашга туртки берди. Мазкур ислохот 1885 йилги Тижорат кодексига ўзгартишлар киритган 19/1989-сонли Тижорат ислохоти тўғрисидаги қонуннинг қабул қилинишидан бошланди. Лекин 1990 йилги Бухгалтерия ҳисоби счётларининг умумий режасини (РвС-90) энг муҳим ҳужжат деб ҳисоблаш мумкин. Унинг асосий аҳамияти шундан иборатки, у бухгалтерия амалиётини янгича тушунишга асос солди; компаниялар йиллик ҳисоботларининг аниқ-равшанлигини, уларнинг таққослана олишини ва испан бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлар талабларига мослаштирилишини таъминлади; ҳисоб юритишнинг янги тамойилларини, баҳолаш тартиб-қоидалари ва йиллик ҳисоботларда ахборотнинг тақдим этилишига нисбатан қўйиладиган талабларни ҳамда молиявий ҳисоботларнинг айрим моделларини жорий этди. Унинг қоидалари 01.01.91 йилдан бошлаб қатталиги ва ҳуқуқий мақомидан қатъи назар барча компаниялар учун мажбурий бўлди. Ушбу санадан эътиборан йиллик ҳисоботларини бирлаштириш тартиб-қоидаларини белгилаб берган 1815/1991-сонли Қирол фармони амал қила бошлади.

Бирок, кўплаб муҳим вазифалар ҳамон ўз ечимини кутиб турибди. Уларнинг энг муҳимлари муайян иқтисодий вазиятларга доир қоидаларнинг ишлаб чиқилиши ҳамда умумий қоидаларни ўз хусусиятларга эга бўлган муайян тармоқлар шароитларига мослаштириш зарурлиги билан боғлиқ.

Ислохотларни қўллаб-қувватлаш учун 1988 йилда Аудит тўғрисидаги қонун қабул қилиниб, унга мувофиқ янги тартибга солувчи орган – Бухгалтерия ҳисоби ва аудит институти (ICAC) ташкил этилди. Аудит соҳасида назорат ва тартибга солишдан ташқари у бухгалтерия ҳисоби қоидаларини ишлаб чиқади, мазкур

соҳадаги қоидаларни талқин этиш билан бига янги қоидаларни маъқуллайди. 1990 йилдан бошлаб IСАС шартли равишда иккита тоифага бўлиш мумкин бўлган бир неча ҳужжатларни чиқарди: йиллик ҳисоботларни тузишда барча компаниялар учун ва аудиторлар учун мажбурий бўлган қўшимча қоидалар тўғрисидаги низомлар ва бухгалтерия ҳисоби тармоқ режалари. Ҳозирда айрим тармоқ режалари кучга кирган ва айримлари кўриб чиқиш босқичида турибди.

Ушбу ҳужжатлар билан киритилган ўзгаришлар натижасида Испанияда бухгалтерия ҳисоби Европа амалиёти ва Халқаро стандартларга мувофиқлаштирилди.

Испания қонунчилиги йиллик ҳисоботларга нисбатан қўйиладиган умумий талабларни ўзида мужассам этган. Улар қуйидагилардан иборат: йиллик ҳисоботларни тузиш қоидалари барча компаниялар учун мажбурий; баҳолашнинг стандарт қоидалари ва ҳисоботларни тақдим этишга нисбатан қўйиладиган талаблар мавжуд; барча компаниялар учун молиявий ҳисоботлар ягона модели берилади; йиллик ҳисоботларни директорлар кенгаши йил якунланганидан кейин 3 ой ичида тузиши керак; йиллик ҳисоботлар йил якунланганидан кейин 6 ой ичида акциядорлар йиғилиши томонидан маъқулланиши лозим; муайян чекловларга эга бўлган мустақил аудиторларни жалб қилган ҳолда мажбурий аудит жорий этилган; йиллик ҳисоботлар Очiq регистрда тақдим этилиши зарур.

Испания компанияларининг йиллик ҳисоботлари баланс, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот ҳамда ягона ҳужжатни ўзида намоён этувчи изоҳлардан иборат. Мазкур ҳужжат аниқ ифодаланган бўлиши ва компаниянинг ўз капитали, молиявий аҳволи, фойдаси ва зарарлари ҳамда компания томонидан олинган ва фойдаланилган маблағлар ҳақида ишончли тасаввур бериши лозим.

Изоҳлар баланс, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботни тўлдиради, излҳлайди ва шарҳлайди ҳамда йиллик ҳисоботларни мос тарзда талқин этиш учун зарур бўлган барча ахборотни ўзида мужассам этади. Изоҳлар таркибига манбалар ва фондлардан фойдаланиш тўғрисидаги ҳисобот ҳам киради.

Агар қонунчилик қоидалари компаниядаги ишларнинг аҳволи ҳақида ишончли маълумотлар олиш учун етарли бўлмаса, қўшимча ахборот тақдим этилиши керак. Истисно ҳолатларда қонунчилик қоидалари ишончли маълумотларни бермаган тақдирда, уларга амал

қилмаслик мумкин, лекин у ҳолда изоҳларда бу ҳақида кўшимча тарзда айтиб ўтиш керак.

Ҳисоботларда молиявий йилнинг охири ҳолатига кўра ва ўтган йил учун моддалар бўйича маълумотлар келтирилади. Агар ушбу маълумотларни таққослашнинг иложи бўлмаса, улар ўтган йил маълумотларига тўғриланади.

Қонунчилик жами активлар, соф йиллик айланма ва хизматчиларнинг рўйхат бўйича ўртача сони борасидаги муайян талабларга жавоб берувчи кичик корхоналар ва компанияларга қисқартирилган ҳисоботларни тузишга рухсат этади.

Бундан ташқари, бошқарув ҳисоботини тузиш ва фаолият натижаларини тақсимлаш юзасидан таклифлар бериш назарда тутилган. Бошқарув ҳисоботи аввалги тижорат ҳисоботига ўхшаш бўлса-да, у Испания қонунчилигидаги янги ҳужжат. Уни йиллик ҳисоботларнинг ҳажми ва хилидан қатъи назар барча компаниялар тузиши зарур. Ҳисобот бизнеснинг ривожланиши ва компаниянинг аҳволини; молиявий йил якунига кўра ўз берган муҳим воқеаларни; компания томонидан амалга ошириладиган илмий-тадқиқот ишларини; ўз акцияларининг сотиб олиниши ва сотилишини аниқ акс эттириши лозим.

1989 йилги Тижорат ислоҳоти тўғрисидаги қонун кучга кирган вақтдан эътиборан компаниялар гуруҳларининг ҳисоботларини бирлаштириш мажбурий хусусиятга эга бўлди. Бу вақтга қадар компанияларнинг муайян турларигина, масалан, молиявий компаниялар бундай ҳисоботларни тузиши лозим эди. Ҳозирда бир неча истиснолар назарда тутилган. Мисол учун, компанияларнинг кичик гуруҳлари йиллик жамлаштирилган ҳисоботларни тузмаслиги ҳам мумкин. Бундан ташқари, агар гуруҳ бош компанияси Европа Иттифоқига аъзо бўлган бошқа мамлакатда жойлашган янада кенгрок гуруҳ таркибига кирса, у ҳолда Испаниядаги кичик гуруҳ жамлаштирилган ҳисоботларни тақдим этиши шарт эмас. Бироқ, бунинг учун айрим расмий талабларга амал қилиш даркор.

Жамлаштирилган ҳисоботлар молиявий натижаларни ва компаниялар гуруҳининг молиявий аҳволини акс эттиради, лекин уларнинг тузилиши ҳеч қандай юридик ёки солиқ оқибатларини келтириб чиқармайди.

Бош компания инвестицияларининг турли хилларини бирлаштиришнинг 3 та усули белгиланган: тўлиқ бирлаштириш усули, ўз капитали усули ва мутаносиб бирлаштириш усули.

Шуъба компаниялар тўлиқ бирлаштириш усулини қўллашлари лозим, бу шуъба компанияларнинг барча активлари ва пассивлари, даромадлари ва харажатларини бош компаниянинг активлари ва пассивлари, даромадлари ва харажатлари билан бирлаштиришни; ташқи инвесторларнинг улушини аниқлашни ва ҳар бир шуъба компаниянинг дастлабки бирлаштириш чоғида юзага келадиган гудвилни акс эттиришни назарда тутати.

Агар бош компания шуъба компанияларни овоз берувчи акцияларининг 20 фоизидан кўпига ёки акциялари биржада котировка қилинадиган компаниялар акцияларининг 3 фоизига эгаллик қилса, бундай инвестициялар ўз капитали усулини қўллаган ҳолда бирлаштирилиши лозим.

Улушли бирлаштириш усулини бош компания бошқа гуруҳлар билан бирга иштирок этадиган ва бошқарув эса биргаликда амалга ошириладиган компанияларга инвестициялар киритишда қўллаш мумкин. Мазкур усул мажбурий эмас, унинг ўрнига ўз капитали усулини қўллаш мумкин.

Компаниялар йиллик ҳисоботни тузишда амал қилиши шарт бўлган бухгалтерия ҳисобининг умумий тамойиллари асосан Европа Иттифоқи директиваларига мос келади:

- активлар ва пассивларни баҳолашдаги эҳтиёткорлик: фақат реализация қилинган фойда акс этирилади, зарарлар эса улар ҳақида маълум бўлиши биланоқ тан олинади;

- барча активлар ва ҳуқуқлар дастлабки қиймат ёки қўлга киритиш нархи бўйича баҳоланади;

- амал қилиб турган корхона тамойили компания фаолият кўрсатишининг узлуксизлигини назарда тутати;

- жамғариш усули: даромадлар ва харажатлар товарлар ва хизматлар нархини тўлаш вақтида эмас, балки уларнинг келиб тушишига қараб акс эттирилиши керак;

- харажатларнинг даромадларга мос келиши: йил учун соф фойда даромадлар суммасидан уларга мос келувчи харажатларни чегирма қилиш йўли билан аниқланади;

- изчиллик: қўлланилган ҳисоб юритиш тамойилларига кейинги ҳисобот даврларида амал қилиниши лозим;

- алоҳида тақдим этиш: активларни пассивлар билан ёки харажатларни даромадлар билан сальдолашга руҳсат этилмайди (баланс ҳамда фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботнинг ҳар бир моддаси алоҳида баҳоланиши зарур);

– муҳимлик: агар тамойилларни қўллаш натижаси йиллик бухгалтерия ҳисоботларидаги маълумотларга таъсир кўрсатмаса, уларнинг талабларига қатъи риюя этмаслик даркор.

Испанияда бухгалтерия ҳисобини юритишда қуйидаги баҳолаш қоидалари қўлланилади.

Асосий воситалар дастлабки қиймат бўйича ҳисобга олиниб, харид қилиш нархи, ишлаб чиқариш харажатлари ёки бозор нархи бўйича (ушбу баҳолардан қайсиси пасл бўлса, шу бўйича) акс эттирилиши лозим. Харид қилиш нархи етказиб берувчининг счётида кўрсатилган суммани ва қўшимча харажатларни ўз ичига олади. Бундан ташқари, унга активларни харид қилиш ёки ишлаб чиқариш билан боғлиқ ва йиллик ҳисоботларда акс эттирилган молиявий харажатлар ҳамда солиқлар ҳам кириши мумкин.

Мазкур умумий қоидалардан ташқари асосий воситаларга нисбатан алоҳида стандартлар қўлланилади. Ернинг қийматиغا ободонлаштириш харажатлари, биноларни бузиш қиймати, назорат ўтказиш ва ерни сотиб олишдан олдин режалар тузиш харажатлари киритилади. Активларни янгилаш, кенгайтириш ёки такомиллаштириш, агар бу ҳол активлар қуввати, самарадорлигининг ошишига ёки фойдаланиш мўддатининг узайишига олиб келса, капиталлаштирилади (активларга ҳисобдан чиқарилади).

Испанияда асосий воситаларни қайта баҳолашга ҳисоб юритиш ва солиқ солиш мақсадлари учун қонунда назарда тутилган ҳолатлардагина рухсат этилади. Қайта баҳолашнинг ҳисоб юритиш жиҳати активлар қийматини қонунда белгиланган меъёрларга мувофиқ оширишдан иборат. Қийматнинг ушбу оширилиши 10 йил мобайнида тақсимланмайдиган, лекин 3 йил тугаганидан кейин акциядорлик капиталини ошириш учун фойдаланилиши мумкин бўлган қайта баҳолаш бўйича захира ҳисобига ҳисобдан чиқарилади.

Номоддий активлар харид қилиш нархи ёки ишлаб чиқариш харажатлари бўйича баҳоланади. Номоддий активларни ҳисобга олиш қоидалари моддий активларни ҳисобга олиш қоидалари билан улар алоҳида қоидаларга зид келмайдиган даражада ўхшаш.

Илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишлари учун харажатлар улар амалга оширилган ҳисобот даврининг харажатларига киритилади. Агар улар бир қатор шартларга жавоб берса, бундай харажатлар кейинга сурилиши мумкин. Агар гудвил сотиб олинган бўлсагина, у ҳисоботларда акс эттирилади. Бунда унинг қиймати мунтазам номоддий активлардан фойдаланиш мўддати

мобайнида (лекин кўпи билан 10 йил), уларнинг амортизацияси учун жорий харажатлар сифатида фойда ва зарарлар счётига ҳисобдан чиқарилиши лозим.

Испанияда ижарага олинган асосий воситалар номоддий активлар ҳисобланади ва иқтисодий сабабларга кўра опцион (сотиб олиш ҳуқуқи)дан фойдаланишга ҳеч қандай шубҳа бўлмаган тақдирда балансда акс эттирилиши керак. Берилган кредит учун фоизлар ижара келишувининг бутун амал қилиш муддати мобайнида тақсимланиши лозим бўлган ҳисоблаб ёзилган харажатлар сифатида кўриб чиқилади.

Агар фирма ўзининг асосий воситаларини сотса ва шу заҳоти уларни ижарага олса, у ҳолда асосий воситалар мажбуриятлар қиймати, шу жумладан, ижара тўловлари ва харид қилиш учун опцион суммаси бўйича номоддий активлар таркибига ҳисоблаб ёзилади. Баҳолашда юзага келган барча фарқлар ижара муддати мобайнида фойда ва зарарлар счётига киритилади.

Ташкилий харажатлар тегишли объектни харид қилиш харажатлари бўйича баҳоланади. Улар мунтазам 5 йилдан ортиқ бўлмаган муддат мобайнида фойда ва зарарлар счётига ҳисобдан чиқарилади.

Қимматли қоғозлар (қисқа муддатли ва узоқ муддатли акциялар, облигациялар ва ҳ.к.) обуна ёки сотиб олиш вақтида харид қилиш нархи бўйича акс эттирилади.

Инвестициялар ўртача чамаланган нарх ёки ўртача таннарх асосида баҳоланади. Биржада котировка қилинадиган қимматли қоғозлар учун қуйидаги иккита катталиқдан кичиги қабул қилинади – таннарх ёки бозор қиймати. Агар қимматли қоғозлар биржада котировка қилинмаса, уларни харид қилиш қиймати бўйича акс эттириш зарур. Харид қилиш қиймати амалиётда қўлланиладиган оқилона баҳолаш мезонидан юқори бўлса, захирани ушбу қимматли қоғозлар бўйича ҳисоблаш керак.

Ўз акцияларини харид қилишда улар ҳудди бошқа ҳар қандай акциялар каби баҳоланади. Ўз акцияларини амортизация қилишда харид қилиш қиймати билан номинал қиймат ўртасидаги фарқ (мусбат ёки манфий) захира счётида акс эттирилиши даркор. Ўз акцияларини сотишдан кўрилган фойда ёки зарарлар фавқулодда моддалар сифатида фойда ёки зарарлар счётига киритилади.

Моддий-ишлаб чиқариш захиралари харид қилиш нархи ёки ишлаб чиқариш харажатлари бўйича ҳисобга олинади. Бунда харид

қилиш нархи етказиб берувчининг счётида қўйилган суммани, захираларни сақлаш бўйича қўшимча харажатларни, шу жумладан сотувдан тўланадиган солиқни ўз ичига олади ўз ичига олади. Ишлаб чиқариш харажатлари хомашё ва бутловчи маҳсулотларни харид қилиш нархини, бевосита тан олинган харажатлар ва ишлаб чиқариш циклига тўғри келадиган билвосита харажатларнинг айрим қисмидан иборат.

Захиралар одатда ўртача чамаланган қиймат, ФИФО, ЛИФО ва бошқа усуллар бўйича баҳоланади. Агар захиралар доимий равишда янгиланиб турса, уларнинг умумий қиймати ва таркиби компания учун муҳим бўлмаган тарзда кичик ўзгариб турса уларни, истисно тариқасида, умумий қайд этилган ставка бўйича баҳолаш мумкин.

Чет эл валютасидаги суммалар, одатда, миллий валютага айлантирилиб, харид қилиш санасидаги, уларни ўз капиталига киритиш санасидаги ёки битимни тузиш санасидаги курс бўйича йиллик ҳисоботларга киритилиши керак. Лекин айрим алоҳида қондалар ҳам мавжуд.

Даврнинг якуни ҳолатига кўра захираларнинг бозор қиймати ушбу санада амал қилиб турган котировкалар ва айирбошлаш курсларини қўллаган ҳолда ҳисобланади, яъни чет эл валютасига сотиб олинган товарлар ҳам қайта баҳоланиши лозим.

Даврнинг якуни ҳолатига кўра қимматли қоғозлар қиймати бозор котировкаси санасидаги курсни қўллаган ҳолда олинган баҳодан юқори бўлиши мумкин эмас. Пул маблағлари жорий курс бўйича акс эттирилиши керак, курсдаги фарқлар эса тегишли ҳисобот даври учун фойда ёки зарар сифатида талқин этилиши мумкин.

Кредиторлик ва дебиторлик қарзлари даврнинг якунидаги курс бўйича баҳоланади. Курсдаги фарқлар қарзлар муддатлари ва валюталар бўйича гуруҳланади. Бундай гуруҳланинг мусбат натижаси (фойда) бир неча йил мобайнида тақсимланиши лозим бўлган даромадлар таркибида четга суриб қўйилган кредит сифатида талқин этилиши мумкин; манфий натижа (зарар) - фойда ва зарарлар счётига ҳисобдан чиқарилади. Агар реализация қилинмаган мусбат фарқлар будан олдинги ҳисобот даврларида улар бўйича зарарлар аниқланган гуруҳларга кирса, уларни фойда ва зарарлар счётига ҳисобдан чиқариш мумкин. Шу тариқа четга суриб қўйилган даромадлар тегишли моддаларни сўндириш муддати бошланишига

ёки тенг ёхуд катта суммадаги манфий курс фарқлари аниқланишига қараб фойда ва зарарлар счётига ҳисобдан чиқарилади.

Испания компанияларида асосий воситалар бўйича курсдаги фарқлар юзага келмайди, шунинг учун уларни қийматига тузатишлар киритилмайди, асосий воситаларни харид қилишни узоқ муддатли молиялаш бундан мустасно.

Соф даромад билан солиқ солинадиган даромад (солиқ солиш базаси) ўртасидаги фарқ доимий (кейинги даврларда қопланмайдиган, қопланадиган зарарлар бундан мустасно); вақтинчалик (кейинги даврларда қопланадиган тақсимлаш мезонларидаги фарқлар асосида) бўлиши ва солиқ солиш мақсадида қопланадиган зарарларни ўзида намоён этиши мумкин.

Акс эттириладиган харажатлар доимий фарқлар суммасига тўғриланган ҳолда солиқ солингунга қадар фойда ёки зарарлар асосида ҳисоблаб чиқилади. Тегишли солиқ ставкаси ушбу суммага нисбатан қўлланилади, чегирмалар эса бир йил мобайнида ҳисобланган солиқ суммасининг камайиши сифатида кўриб чиқилади.

Вақтинчалик фарқлар ва қопланадиган зарарлар корпоратив солиқни ҳисоблашда ҳисобга олинмайди. Вақтинчалик фарқлар асосида олинадиган суммалар балансда активлар ёки пасивлар (олдиндан тўланган ёки кечиктирилган солиқлар) сифатида акс эттирилади. Вақтинчалик фарқлар асосида олдиндан тўланган солиқлар ёхуд қопланадиган зарарлар (солиқ активлари)ни фақат уларнинг келгусида реализация қилиниши кафолатланган тақдирдагига акс эттириш мумкин. Акс ҳолда уларни ҳисобдан чиқариб ташлаш даркор.

Пенсияларни ҳукумат тартибга солади. Ҳозирда компаниялар икки хилдаги пенсия фондлари – четдан молияланадиган ва мустақил молияланадиган фондлар билан ишлашга мажбур. РвС-90да четдан молияланадиган пенсия фондларига доир бир неча қоида мавжуд. Ҳисобланган мажбуриятлар бўйича захира яратиш лозим.

Субсидиялар, агар улар қайтарилиши лозим бўлса, кечиктирилган даромадлар сифатида акс эттирилади. Улар ушбу субсидиялар ҳисобидан молияланадиган амортизация ажратмаларига мутаносиб равишда ҳисобот давридаги фойда ва зарарлар счётига киритилади.

Электр энергетикани давлат нарх-нво сиёсати орқали тартибга солади. Ядро ёқилғисини ҳисобга олишда айрим ўзига хос

хусусиятлар юзага келади. Уни «Захиралар» моддаси бўйича ҳисобга олиш лозим, ҳар йили фойда ва зарарлар счётига ҳисобдан чиқариладиган суммалар эса истеъмол сифатида кўриб чиқилади. Илгари ядро ёқилғиси асосий воситалар таркибида ҳисобга олинб, амортизация қилиш йўли билан ҳисобдан чиқариларди.

Испанияда ҳисоб юритишни Европа амалиёти билан уйғунлаштириш жараёнини тугалланган, деб ҳисоблаш мумкин, чунки Тижорат кодекси ва компаниялар тўғрисидаги қонуннинг қайта кўриб чиқилиши туфайли етарли даражада ривожланган ҳисоб юритиш тизими барпо этилди. Ҳозирда IASC кўмиталари ҳисоб юритиш сиёсатига доир қоидаларни ишлаб чиқиб, умумий қоидаларни халқ хўжалигининг муайян тармоқлари эҳтиёжларига мослаштириш бўйича тармоқ режаларини тузмоқда.

2.3. Германияда бухгалтерия ҳисоби

Германияда бухгалтерия ҳисоби қадимий ва ўзига хос анъаналарга эга. Инглиз-америка мамлакатларидан фарқли ўлароқ Германияда бухгалтерлар қонунчиликка, биринчи галда, солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатлари нормаларига аниқ амал қилади. Бу ўз навбатида ҳуқуқий тизимлардаги фарқлар билан боғлиқ (Германия ҳуқуқ тизими нормаларни кодлашга, инглиз-саксония умумий ҳуқуқ тизими эса прецедентларга асосланган).

Германияда бухгалтерия ҳисобига нисбатан қўйиладиган талаблар қатъи шаклга солиниб, деталлаштрилган; Тижорат (Савдо) кодекси нормативларни тартибга солишнинг асосий манбаи ҳисобланади. Охириги вақтда Европа Иттифоқи доирасида бухгалтерия ҳисобига нисбатан қўйиладиган талабларни уйғунлаштириш жараёни Германиядан миллий нормаларни қайта кўриб чиқишни талаб қилди, бироқ немис компанияларининг ҳисоботларидан фойдаланувчилар шуни назарда тутишлари лозимки, эски ва янги нормалар кўпинча параллел равишда қўлланилади ва инглиз-америка ҳисоб юритиш тамойиллари немис заминиде тўлиқ илдиз отди.

Бухгалтерия ҳисоботларининг асосий фойдаланувчилари банклар ҳисобланади. Одатда, йирик банклар ўз аудиторлик фирмаларига эга, шунинг учун фирмалар томонидан тақдим этиладиган ахборотнинг таркиби ва сифатига таъсир кўрсатиши мумкин.

Умумий қабул қилинган ҳисоб юритиш стандартлари ва тамойиллари биринчи марта 1937 йилда Акциядорлик корпорациялари тўғрисидаги қонунда мустаҳкамланган. Ушбу қонун кредитор манфаатларини ҳимоялашга йўналтирилган эди. 1965 йилда Қонун жиддий ўзгаришларга дуч келди. Унинг янги таҳририда акциядорлар манфаатларига катта эътибор қаратилди, хусусан, активларга паст баҳо бериш имконияти чекланди. Акциядорлик корпорациялари тўғрисидаги қонун 1985 йилгача, яъни Германия ҳукуқий тизимига Европа Иттифоқининг компаниялар ҳисоботларини тайёрлаш, эълон қилиш ва аудиторлик текширувидан ўтказиш қондаларини тубдан ўзгартириган тўртинчи, еттинчи ва саккизинчи директивлари киритилгунга қадар бухгалтерия ҳисобини тартибга солувчи ягона норматив манба бўлиб қолди.

1986 йил 1 январдан бошлаб 39 та аввалги қонунга тузатишлар киритган Бухгалтерия ҳисобига оид директивалар тўғрисидаги қонун амал қилиб турибди; молиявий ҳисоботларни тақдим этиш нормаларининг асосий манбаи ҳисобланган Тижорат кодексининг қондалари жиддий қайта кўриб чиқилди (энг муҳими – бухгалтерия ҳисоби ва аудитга бағишланган махсус учинчи қисм қабул қилинди); алоҳида ташкилий шакллар ва тармоқлар корхоналарининг фаолиятини тартибга солувчи қўшимча қонунлар жорий этилди. Ҳозирги вақтда бухгалтерия ҳисобига нисбатан қўйиладиган талаблар унчалик жиддий ва тез-тез ўзгармаяпти.

Германияда 1961 йилда Иқтисодиёт вазирлиги ҳузурида ташкил этилган расмий назорат қилувчи орган – аудиторлик палатаси (Wirtschaftsprüfer Kamer) асосий бухгалтерия ташкилоти ҳисобланади. Бундан ташқари, 1931 йилдан бошлаб кўнгилли уюшма – Қасамёд қабул қилган аудиторлов институти (Institut der Wirtschaftsprüfer) фаолият кўрсатиб турибди. Унинг асосий вазифаси бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботлари юзасидан тавсиялар ишлаб чиқишдан иборат. Бироқ, у сезиларли таъсир кўрсатмайди: Германияда бухгалтерлар қонунчиликнинг янги нормаларини ишлаб чиқишмайди, балки эскиларини кадрлайшади. Амалиётда мунозарали методологик масалалар юзасидан охириги сўзни Олий солиқ суди айтади.

Германияда бухгалтерия ҳисоботларини тақдим этиш қонунчилиги билан мустаҳкамланган қуйидаги тамойилларга асосланган: ҳисоботлар аниқ ва тушунарли бўлиши керак; ҳисоб юритиш

хўжалик ҳаётининг барча фактларини акс эттиришнинг тўлиқлигини таъминлаши даркор; дебиторлик қарзларини кредиторлик қарзлари билан ва даромадларни харажатлар билан сальдолашга йўл қўйиб бўлмайди; йилнинг бошланғич баланси кўрсаткичлари ўтган йилнинг якуний баланси кўрсаткичларига мос келиши лозим; ҳисоб, агар алоҳида тўсиқлар мавжуд бўлмаса, фаолиятнинг узлуксизлиги тўғрисидаги тахминдан келиб чиқиб юритилади; консерватизм (эхтиёткорлик) тамойилига мувофиқ, баланс тузилишидан олдинги даврга тааллуқли бўлган барча кутилаётган зарарлар, ҳатто агар улар ҳақида ҳисобот санасидан кейин маълум бўлган тақдирда ҳам, тан олиниши даркор, лекин фойда фақат у реализация қилинганидан кейингина тан олинади; ҳисоб юритиш ҳисоблаб ёзиш ёки мувофиқлик тамойили асосида амалга оширилиши керак; усуллар йилдан йилга изчил равишда қўлланилиши лозим; баҳолаш дастлабки қиймат (таннарх) бўйича ўтказилади.

Германияда, юқорида санаб ўтилган бухгалтерия ҳисоби тамойилларидан ташқари инглиз-америка тизимида мутлақо нотаниш бўлган мажбурийлик тамойили мавжуд бўлиб, унга кўра Бош дафтар счёглари солиқларни ҳисоблаш учун бевосита асос ҳисобланади.

Молиявий ҳисоботлар шакллари ва мазмуни фақат юридик шахслар ва юридик шахснини ташкил этмаган йирик ташкилотлар учун қонун йўли билан тартибга солинади. Мажбурий молиявий ҳисоботлар таркибига баланс, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот ва тушунтириш хати киради. Йирик фирмалар раҳбарият ҳисоботларини ҳам тақдим этади. 1999 йилдан бошлаб пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот фақат акциялари биржада котировка қилинадиган компаниялар учун мажбурий – бу немис бухгалтерия ҳисобининг ўзига хос хусусияти.

Немис балансида алоҳида кўрсаткичларни акс эттиришда қуйидаги ўзига хос хусусиятлар мавжуд.

Тижорат кодексига ҳисоботларда, бир томондан, концессиялар, лицензиялар, патентлар ва ҳоказоларнинг, иккинчи томондан эса, гудвилнинг акс эттирилиши алоҳида тартибга солинади. Умумий қоидага кўра, балансда асосий номоддий активларни акс эттириш улар учинчи шахслардан сотиб олинган тақдирда шарт, лекин улар ўз кучлари билан яратилган ҳолатларда мажбурий. Жамлаштириш чоғида юзага келади гудвил дарҳол захиралар ҳисобига ҳисобдан

чиқарилиши ёки бир неча йиллар мобайнида, у, назарда тутилаётганидек, фойда келтирганда амортизация қилиниши мумкин. Манфий гудвилл кредиторлик қарзлари сифатида талқин этилади, уни фақат муайян ҳолатларда, масалан, корхонани қайта сотишдан фойда олинганда ёки харид қилиш нархи уни ҳисобга олган ҳолда белгиланган илгари кутилган воқеа содир бўлганда ҳисобдан чиқариш мумкин.

Асосий воситалар ҳисобда мунтазам ҳисобланадиган эскириш чегирма қилинган ҳолда яратиш ёки харид қилиш нархи бўйича акс эттирилади. Қонун амортизациянинг қандайдир муайян усулларини белгилаб бермайди (амалиётда тўғри чизикли усул ва камаювчи қолдиқ усули энг тез-тез қўлланилади). Активларнинг хизмат кўрсатиш муддатлари одатда махсус тармоқ солиқ жадваллари бўйича белгиланади. Яна шунини таъкидлаш лозимки, асосий воситаларнинг ҳаракати тўғрисидаги ҳисоботда «Харид қилиш нархи» сатрида дастлабки нарх ҳам, Европа Иттифоқи директиваларини жорий этишдан олдинги охириги молиявий ҳисоботлардан кўчирилган қолдиқ қиймат ҳам акс эттирилиши мумкин. Ушбу соддалаштириш ташқи фойдаланувчилар учун активларнинг эскирганлик даражасини баҳолашни мураккаблаштиради.

Асосий воситалар ҳақида гап кетганда асосий эътиборни молиявий лизингга қаратиш даркор. Тижорат кодексига мувофиқ молиявий лизинг ижарачининг счётларида капиталлаштирилиши лозим; бироқ, амалиётда ижара келишувлари одатда актив ижарага берувчининг балансида қоладиган қилиб тузилади. Ижарачилардан ҳам, ижарага берувчилардан ҳам ижарага олинган (берилган) активлар ҳақидаги ахборотни батафсил ошкор қилиш талаб этилмайди.

Молиявий қўйилмалар (бошқа компаниялар капиталида иштирок этиш) Тижорат кодексига мувофиқ бошқа компанияларга узоқ муддатли қўйилмалар сифатида кўриб чиқилади. Улушли иштирок этишнинг иккита хили ажратилади: шуъба компанияларга инвестициялар ва қўйилмалар. Бошқа молиявий маблағлар активлар каби молиявий қўйилмалар ҳам, одатда, таннарх бўйича ҳисобга олинади. Молиявий қўйилмаларнинг реал қиймати пасайган тақдирда қайта баҳолаш (ҳисобдан чиқариш) ўтказилади; ушбу қиймат ошган ҳолларда қайта баҳолашни ўтказиш шарт эмас.

Товар-моддий захиралар (хомашё ва материаллар, қурилиши тугалланмаган ишлаб чиқариш, тайёр маҳсулот ва товарлар)

балансда таннарх ёки бозор нархининг энг кичик миқдори бўйича акс эттирилиши керак. Ҳозирги вақтда таннархни баҳолаш учун ўртача таннарх ва ФИФО усуллари кенг тарқалган, лекин солиқ мақсадлари учун 1990 йилдан бошлаб ЛИФО усули қабул қилинган, шу муносабат билан унинг ролининг кучайишини кутиш мумкин.

Қурилиши тугалланмаган ишлаб чиқаришни баҳолашда немис компаниялари катта танлаш эркинлигига эга. Эслатиб ўтамиз, Бош дафтар счётлари солиқ ва тижорат счётларига бўлинади. Барча ҳолатларда тўғридан-тўғри харажатлар ишлаб чиқариш харажатларига киритилиши шарт. Солиқ (лекин нотижорат) счётларида қўшимча харажатлардан “Асосий ишлаб чиқариш” счётининг дебетиға фақат иш ҳақи, материаллар ва асосий воситалар амортизацияси киритилиши керак. Умумий хўжалик харажатлари ва турли ижтимоий ажратмаларни компаниялар ўз хоҳишиға қўра қурилиши тугалланмаган ишлаб чиқаришнинг таннархига киритиши ёки киритмаслиги мумкин. Фоизлар активни яратиш билан бевосита боғлиқ бўлган тақдирдагина таннарх таркибига (ва фақат уни ишлаб чиқариш даврида) киритилиши мумкин. Таннархдан ишлаб чиқариш қувватларининг тўхтаб туриши билан боғлиқ харажатлар чиқариб ташланади.

Агар бозор нархи таннархдан кичик бўлса, у ҳолда товар-моддий захиралар (ТМЗ)ни қайта баҳолашни ўтказиш зарур. Бунда бозор нархи сифатида хомашё ва материаллар учун, одатда, харид қилиш (ўрин босиш) нархи, тайёр маҳсулот учун эса эҳтимол тутилган сотиш нархи олинади. Немис ҳисоб юритиш амалиётининг ўзига хос хусусияти шундан иборатки, агар ўрн босиш нархи харид қилиш таннархидан паст бўлса, ҳатто сотишнинг эҳтимол тутилган соф нархи тарихий (ҳақиқий) таннархидан юқори бўлган тақдирда ҳам, захиралар ўрин босиш нархи бўйича акс эттирилиши лозим, бу консерватизм (эҳтиёткорлик) тамойилидан келиб чиқади. Бундан ташқари, немис компаниялари нархларнинг кутилаётган келгуси ўсиши учун захиралар яратиш имкониятиға эга.

Шундай қилиб, Германияда қабул қилинган ТМЗни баҳолаш усуллари бухгалтерларға захиралар қийматини пасайтиришнинг турли йўлларини очиб беради ва бу билан, одатда, фойдаға солинадиган солиқ миқдорини камайтиради.

Дебиторлик ва кредиторлик қарзлари билан ҳисоб-китоблар. Германияда олиннадиган ва тўланадиган счётлар ҳисобини юритиш амалиёти, умуман олганда, Европадағига мос келади. Бирок, чет эл

валютасидаги дебиторлик ва кредиторлик қарзларига нисбатан ёндашув алоҳида эътиборга лойиқ. Балансда дебиторлар билан ҳисоб-китоблар, одатда, дастлабки қиймат билан балансни тузиш санасидаги курс бўйича қиймат иккисидан кичиги бўйича акс эттирилади; кредиторлар билан ҳисоб-китобларга нисбатан тескари қоида қўлланилади. Шундай қилиб, валюта курсларининг ўзгариб туришидан кўрилган зарарлар тан олинади, фойда эса - тан олинмайди. Лекин бундай амалиёт консерватизм (эҳтиёткорлик) тамойилига мос келса-да, лекин, айниқса, агар компанияда ўзаро боғлиқ активлар ва чет эл валютасидаги мажбуриятлар мавжуд бўлса, ишларнинг ҳақиқий аҳволини бузиб кўрсатиши мумкин (бунга форвард контрактлари мисол бўлади). Қонун ҳужжатларидаги охириги ўзгаришларга мувофиқ дебиторлик ва кредиторлик қарзлари балансда балансни тузиш санасидаги курс бўйича акс эттирилиши мумкин; бунда тушунтириш хатида қўлланиладиган ҳисоб юритиш усуллари таърифлаш зарур.

Немис амалиётининг ўзига хос хусусияти шундан иборатки, кечиктирилган даромадлар ва харажатлар балансда алоҳида бўлимлар билан акс эттирилади.

Немис компаниялари кўпроқ қарз билан молияланади (ташқи қарз - банк кредитлари ҳисобидан, ички қарз - пенсия схемалари орқали). Охириги йиллар мобайнида Германия учун активларнинг умумий суммасидаги ўз маблағлар улуши 20 фоиздан ошмади. Бу асосан солиқ мақсадлари билан изоҳланади; улардан келиб чиққан ҳолда акциядорлар кўпинча компанияга ўз инвестицияларининг бир қисмини, ҳатто бундай кўйилмаларнинг қайтарилиши чекланган тақдирда ҳам, кредитлар сифатида таснифлашга интилади. Акциядорлик жамиятлари ва масъулияти чекланган ширкатлар учун қонунда устав капиталининг энг кам миқдорлари белгиланиб, ўз акцияларини сотиб олиш ҳуқуқлари назарда тутилган. Захираларни ҳосил қилиш қоидалари фақат юридик шахслар учун белгиланган. Захиралар асосан эҳтимол тутилган зарарларни қоплаш ёки устав капиталини кўпайтириш учун мўлжалланган.

Солиқ мақсадлари учун махсус моддаларнинг амал қилиши немис бухгалтерия ҳисобининг солиққа йўналтирилганлигига яққол мисол бўлади. Улар балансда, одатда, пассивнинг иккинчи бўлимини ҳосил қилади ва икки хилда бўлиши мумкин.

– Солиқ солинмайдиган захиралар – кредиторлик қарзларининг бир қисми (кечиктирилган солиқ солиш учун) ва ўз

капиталининг бир қисми (тақсимламаган фойда). Одатда, бу ерда асосий воситалар ва молиявий активларни сотишдан олинган молиявий натижа ҳамда қайта инвестицияланган тақдирда улар бўйича тушум кечиктириладиган солиқларнинг тўланиши кўрсатилади.

– Солиқ мақсадлари учун қўлланиладиган амортизация суммаси билан тижорат нуқтаи назаридан оқланган сумма ўртасидаги тўпланган фарқ; ушбу модда айниқса, собиқ ГДР ҳудудида тез-тез учрайди.

Тижорат кодекси даромадлар ва харажатларни мазкур моддаларга киритиш қоидаларини тушунтиришни талаб қилади, лекин ҳисоб-китобларни деталлаштиришни талаб қилмайди, шунинг учун ташқи фойдаланувчи ушбу моддаларнинг келгуси фойдага таъсирини аниқ баҳолай олиши амри маҳол.

Қонунчилик талабларига кўра балансда пенсия, солиқ ва бошқа ҳисоблаб ёзилган суммалар алоҳида сатрларда кўрсатилади.

Ҳисоблаб ёзилган пенсиялар – немис корхоналарининг бухгалтерия ҳисоботларидаги энг мунозарали жиҳатлардан бири ҳисобланади. Ташқи фойдаланувчи шуни назарда тутиши лозимки, биринчидан, ҳисобда амалда компанияларнинг барча пенсия мажбуриятлари акс эттирилмайди – балансга билвосита (масалан, корхона доирасида ташкил этиладиган ижтимоий таъминот фондлари орқали молиялаш ҳолатида) мажбуриятлар киритилмайди; иккинчидан, солиқ мақсадлари учун белгиланган пенсия мажбуриятларининг ҳозирги қийматини ҳисоблаш усули окладларнинг келгусидаги ошишини ҳисобга олмайди ва ўттиз йилдан кам хизмат қилганларга тааллуқли эмас. Натижада реал пенсия мажбуриятлари, одатда, пасайтирилган бўлиб чиқади, бу консерватизм (эҳтиёткорлик) тамойилига зид келади.

Соф немисча мажбурийлик тамойили аксарият компаниялар бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларида кечиктирилган солиқларнинг бўлмаслигига олиб келади. Одатда, улар жамлаштириш натижасида пайдо бўлади. Бундан ташқари, агар жамлаштирилган ҳисоботларда активлар ҳам, кечиктирилган солиқлар билан боғлиқ кредиторлик қарзлари ҳам акс эттирилиши лозим бўлса, алоҳида компаниялар счётларида кредиторлик қарзларининг тегишли қисминигина кўрсатиш зарур.¹⁵

¹⁵ Смирнова И.А. Отсроченные налоги // Бухгалтерский учет. - 1998. - № 11

Бошқа ҳисоблаб ёзилган суммалар таркибида ноаниқ мажбуриятлар учун захиралар, қутилаётган зарарлар ва харажатларни тенглаштириш учун мўлжалланган захиралар (масалан, таъмирлаш фондлари) акс эттирилади. Умуман олганда, ушбу модданинг миқдори оширилган бўлиши мумкин, чунки у 1997 йилдаги бошлаб солиқ солинадиган базани камайтириш учун ва қўлланилмайди.

Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот харажатли ёки функционал форматлардан бирида вертикал шаклда тақдим этилади. Германияда анъанавий тарзда ишлаб чиқаришни тавсифлашга асосланган харажатли формат қўлланилади. Унинг асосида компания фаолиятининг кўрсаткичини нафакат сотувлар ҳажми, балки товар-моддий захираларни ишлаб чиқариш ва истеъмол қилиш ҳажми ҳамда асосий капитални кўпайтириш учун фойдаланиладиган ресурслар ташкил қилади, деган тахмин ётади. Бундай ҳисоботда харажатлар уларнинг пайдо бўлиши жойидан қатъи назар хиллари бўйича таснифланади.

Фойда ва зарарлар тўғрисидаги бундай ҳисоботнинг шакли куйидагича:

Сотиш ҳажми:

± Курилиши тугалланмаган ишлаб чиқариш (тайёр маҳсулот)
ҳажмининг ўзгариши

+ Ўз эҳтиёжлари учун ишларни капиталлаштириш

Фаолиятнинг ялпи кўрсаткичи + Хўжалик фаолиятдан
олинган бошқа фойдалар

– Материаллар учун харажатлар

– Ходимлар учун харажатлар

– Амортизация

– Бошқа операцион чиқимлар

Хўжалик фаолиятдан олинган фойда / зарар + Молиявий
фаолиятдан олинган фойда / зарар

Одатдаги операциялардан олинган фойда / зарар ± Фавқулодда
операциялардан олинган фойда / зарар - Солиқлар

Бир йил учун фойда / зарар

Ҳозирги вақтда бир қатор корпорацияларда инглиз-америкача формат тан олинмоқда. Ушбу форматда харажатлар уларнинг пайдо бўлиши марказлари, яъни функционал белгиси бўйича таснифланади. Мазкур ҳолатда фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот куйидаги кўринишга эга бўлади:

Сотиш ҳажми(минус)

- Сотилган маҳсулотнинг таннархи
- Ялпи фойда / зарар
- Сотиш харажатлари
- Бошқарув харажатлари
- Хўжалик фаолиятидан олинган бошқа фойда
- Бошқа операцион чиқимлар.
- Хўжалик фаолиятидан олинган фойда / зарар ± Молиявий фаолиятдан олинган фойда / зарар .
- Одатдаги операциялардан олинган фойда / зарар ± Фавқулодда операциялардан олинган фойда / зарар - Солиқлар

Ҳисобот йилининг молиявий натижаси: фойда ёки зарар

Таъкидлаш лозимки, турли форматларда бир хил номланган сатрлар турли мазмунга эга бўлиши мумкин. Масалан, солиқлар (фойда солиқларидан ташқари) функционал форматда сотиш харажатларига ёки маъмурий харажатларга кириши мумкин, харажатли форматда эса бу мумкин эмас.

Функционал форматда ҳисобот тузишнинг умумий қабул қилинган амалиёти ҳозирча қарор топмаган. Хусусан, фавқулодда моддаларни талқин этишда муайян келишмовчиликлар мавжуд; материаллар учун харажатларни киритиш усули ҳам жаҳон амалиётидан фарқ қилади (материаллар учун харажатларга кўпинча фақат бевосита харажатлар киритилади, билвосита харажатлар эса – бошқа операцион харажатларга киритилади).

Компания раҳбарияти ҳисоботининг мазмунига нисбатан кўйиладиган талаблар кўп эмас. У компаниядаги ишларнинг аҳволини ва компаниянинг ҳисобот давридаги ривожланганлигини ишончли ва ҳаққоний (адолатли) тарзда акс эттириши лозим; мазкур ҳисоботга ҳисобот санасидан кейин юз берган муҳим воқеалар ҳақидаги маълумотлар киритилиши мумкин; ривожланиш прогнози ва келажак учун сиёсат тўғрисида билдириш; таваккалчиликларни баҳолаш; тадқиқотлар ва ишланмалар ҳақидаги ахборот; компаниянинг мавжуд бўлишмалари тавсифи; пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот; ижтимоий сиёсат тўғрисидаги ҳисобот ва ҳ.к.

Жамлаштирилган молиявий ҳисоботлар солиқларни ҳисоблаш ёки фойдаларни тақсимлаш учун асос ҳисобланмайди, лекин иқтисодий интеграциянинг ўсиши муносабати билан тобора катта аҳамият касб этмоқда. Германияда жойлашган бош компаниялар

қуйидаги ҳолатларда жамлаштирилган ҳисоботларни тақдим этиши керак:

- улар амалда тобе компаниялар акцияларининг 20 фоизидан кўпига эгалик қилган ҳолда уларни назорат қилади (Германия учун анъанвий ёндашув);

- улар овоз берувчи ҳуқуқларнинг катта қисмига эгалик қилиб, тобе компаниялар директорларини тайинлаш ёки бўшатиш ҳуқуқига эга бўлгани ҳолда ёхуд устунлик қилиш тўғрисидаги келишувни тузиб тобе компаниялар устидан назоратни амалга ошириши мумкин (назорат қилишнинг инглиз-саксония концепцияси).

Бирок, ушбу қоидадан кўплаб истиснолар мавжуд. Масалан, юридик шахс мақомига эга бўлмаган ташкилотлар учун иккинчи хилдаги корхоналар тўғрисидаги ахборотни ошкор қилиш шарт эмас. Қуйидаги ҳолатларда тобе компанияни жамлаштирилган ҳисоботларга киритмаслик мумкин, агар: унинг улуши катта бўлмаса; унинг акциялари фақат қайта сотиш учун мўлжалланган бўлса; ҳисобот даврида бош компаниянинг шуъба компания активларини тасарруф этиш ҳуқуқлари сезиларли даражада чекланган бўлса; ҳисоботларни жамлаштириш учун зарур бўлган ахборотни муддатида ва оқилона харажатлардан юқори харажатларсиз олишнинг иложи бўлмаса.

Ва ниҳоят, тўғрилиқ ва ҳалоллик тамойиллини бузувчи шуъба фирмаларнинг (бу, масалан, агар бош ва шуъба компаниялар фаолиятининг соҳалари кескин фарқ қилганда, юз беради) жамлаштирилган ҳисоботларга киритилишига йўл қўйилмайди.

Жамлаштириш чоғида чет эл валютасини қайта ҳисоблаш чоғида алоҳида муаммо юзага келади. Тижорат кодекси ҳам, Еттинчи директива (бухгалтерия ҳисоботларини жамлаштириш тўғрисида) ҳам чет эл валютасини қайта ҳисоблаш усулини белгилаб бермайди. Германияда ушбу масалада қарор топган амалиёт ҳам мавжуд эмас. Шунинг учун турли-туман усуллар қўлланилади (жорий/жорий эмас, монетар/номонетар, вақтинчалик, баланс тузилган санадаги курс ва ҳ.к.). Курсдаги фарқлар ҳам турлича талқин этилади. Айрим компаниялар курсдаги фарқларнинг таъсирини компенсациялайди; бошқалари уларни фойда ёки зарарлар счётида тўғридан-тўғри акс эттиради; учинчи турдаги компаниялар эса консерватизм (эҳтиёткорлик) тамойилига қатъи амал қилган ҳолда курсларнинг ўзгариб туришидан олинган фойдани эмас, балки зарарларни тан олишади.

Барча ўрта ва йирик компаниялар аудиторлик текширувларидан ўтишлари лозим. Аудиторнинг эълон қилинадиган хулосасининг мазмунига нисбатан қўйиладиган талаблар 1998 йил майдан бошлаб кенгайтирилди: энди унга компания томонидан умумий қабул қилинган бухгалтерия ҳисоби тамойилларига риоя этилган-этилмаганлиги, ҳисоботларнинг ҳаққонийлик ва адолатлилик талабларига жавоб бериш-бермаслиги, яқин келажакда қанақа хавф-хатарлар компаниянинг ҳолатига таъсир этиши мумкинлиги ҳақидаги маълумотлар киритилиши керак.

1980-йилларнинг охиридан эътиборан бухгалтерия ҳисобига нисбатан қўйиладиган талабларнинг ўзгариши асосан Германия қонун ҳужжатларининг Европа Иттифоқи директиваларига мослаштирилиши билан боғлиқ эди. 1998 йилда янги қонунлар қабул қилинган бўлиб, уларнинг асосий қоидалари қуйидагилардан иборат бўлди:

- акциядорлик компаниялари хавф-хатарларни (таваккалчиликларни) бошқариш тизимини жорий этишлари, аудиторлар эса унинг етарлигини баҳолашлари лозим;

- раҳбарият ўзининг йиллик ҳисоботида эҳтимолий хавф-хатарларни ва фирмани ривожлантиришнинг кутилаётган йўналишларини баҳолашлари зарур;

- акциялари биржада котировка қилинадиган компаниялар учун пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот мажбурий бўлади;

- бундай компаниялар ҳисоб юритишнинг қайси умумий қабул қилинган тамойилларига амал қилишни танлайди (немисча, халқаро IAS, америкача СААР ёки бошқа бир мамлакатнинг миллий тамойиллари).

Ҳозирги вақтда Германия ЕИ таркибида миллий стандартларни жаҳонда умумий қабул қилинган стандартларга яқинлаштириш йўлида давом этмоқда, лекин улар ўртасидаги азалий фарқлар шунчалик чуқурки, немис нормаларининг халқаро амалиётга ёки ҳатто умумевропа ёндашувларига ҳам етарлича мос келиши тўғрисида гапириб бўлмайди.

Бозор хўжалиги тизимида давлатнинг корхоналар ички ишларига аралашмаслиги асосий шарт ҳисобланади. Бироқ, давлат барча хўжалик юритувчи субъектлар учун мажбурий ва қатъи амал қилиниши лозим бўлган, муваффақиятли хўжалик юритиш учун муайян умумий шарт-шароитларни яратади. Бундай умумий шарт-

шароитлар жумласига хўжалик юритиш, бошқариш ва солиқ солиш соҳасидаги қонунлар киради.

Бухгалтерия ҳисобини юритиш Савдо кодекси, солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатлари, Айланмадан олинadиган солиқ тўғрисидаги қонун, Даромад солиғи тўғрисидаги қонун ва Корпорацияга солинадиган солиқ тўғрисидаги қонун кўрсатмаларига асосланади.

Савдо ва солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатлари бухгалтерия ҳисобини юритишнинг мазмуни ва шакли бўйича муайян қондаларга амал қилиш мажбуриятини юклайди (2-жадвал).

2-жадвал

Германияда бухгалтерия ҳисобини юритишга нисбатан қўйиладиган талаблар

Мезон	Талаблар
1. Тўлиқлик	Барча хўжалик операциялари ёзувлар орқали қайд этилиши зарур
2. Мазмуннинг тўғрилиги	Содир бўлган хўжалик операцияларининг ёзувлари уларнинг мазмунига мос келади
3. Вақт бўйича чеклашлар (даврийлик)	Ёзувлар операцияларни амалга ошириш вақтига мос ва мувофиқ амалга оширилиши керак
4. Аниқлик, яққолик, текшириш имконияти	Бухгалтерия ҳисоби учинчи шахс қисқа вақт ичида ҳаммасини тушуниб олиши мумкин бўладиган даражада аниқ ва яққол юритилади
5. Шаклнинг тўғрилиги ва ўзгармаслиги	Дастлабки мазмунни ҳар қандай ўзгартириш, масалан, ўчириш, устидан елимлаш ва ҳоказоларнинг тақиқланиши
6. Салномавий (хронологик) ҳисоб юритиш тартиби	Хўжалик операцияларининг ёзуви улар амалга оширилган тартибда юритилади

Немис хўжалик ҳуқуқига мувофиқ бухгалтерия ҳисоби:

– тадбиркор учун мол-мулк, қарзлар, фойда, зарарлар, харажатлар, даромадлар тўғрисидаги ахборот;

– суд текшируви ҳолатида исбот;

– капитални бошқарувчиларнинг инвесторлар олдидаги ҳисоботи;

– солиқни аниқлаш ва молиявий бошқарув учун асос;

– кредит қобилияти ва кредитлардан фойдаланганлик тўғрисидаги ахборот сифатида кўриб чиқилади. Шундан келиб чиқан ҳолда, бухгалтерия ҳисобининг вазифалари қуйидагилардан иборат:

– мол-мулк қийматининг барча ўзгаришларини ва қарзларни камраб олиш ҳамда ушбу қийматнинг долзарб ҳолатини белгилаш;

– корхонанинг хўжалик фаолияти натижасидаги фойдаси ва зарарларини кўрсатиш;

– зарур маълумотларни тақдим этиш йўли билан маҳсулотлар нархларининг калькуляциясини таъминлаш;

– корхонада хўжалик жараёнларининг кечишини назорат қилиш ва захираларни аниқлаш учун зарур маълумотларни бериш;

– солиқ тўловларининг тўғри аниқлаш учун асос яратиш;

– банклар, давлат идоралари, мижозлар, етказиб берувчилар ёки суд билан ҳуқуқий мунозаралар келиб чиққан ҳолларда далил-исботларни тақдим этиш;

– ишлаб чиқариш ҳисобчилигининг бошқа бўлимлари (харажатлар ва ишлаб чиқаришни ҳисоблаш, статистика, режалаштириш) учун ишончли асос бўлиб хизмат қилиш.

Германияда бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш қуйидаги босқичларни ўз ичига олади.

1. Ҳисоб юритишга доир ҳужжатларни тайёрлаш:

– ҳисоб юритишга доир ҳужжатларни турлари ва хўжалик операциялари бўйича тизимга солиш;

– мазмуни ва суммаларнинг тўғрилигини текшириш;

– рақамлаш (тартиб бўйича);

– олдидан котировка қилиш.

2. Бухгалтерия ёзуви:

– ҳисоб юритишга доир ҳужжатнинг тури ва рақамини кўрсатиш;

– амалга оширилган бухгалтерия ёзуви тўғрисидаги қайдни ҳисоб юритишга доир ҳужжатга киритиш (штамп қўйиш), бу

хўжалик операциялари билан бухгалтерия ёзувлари ўртасидаги алоқани акс эттириш имконини беради.

3. Хужжатларни сақлаш:

- юритишга доир ҳужжатлар турлари бўйича;
- салномавий тартибда (сақлаш муддати - 6 йил).

Корхонада қабул қилинган счётларни ёрдамчи маблағлар сифатида тизимга солиш учун счётлар номенклатураси ва режасидан фойдаланилади.

Счётлар номенклатураси – бу бухгалтерия ҳисоби счётларининг муайян операциялар учун ягона белгиларга эга бўлган намунавий тизими.

Счётлар номенклатураси счётлар номерларида биринчи ўринда турадиган, 0 дан 9 гача рақамлар билан номерланган 10 та бўлимни ўз ичига олади. Счётлар номенклатураси бўлимлари счётлар номерларида иккинчи ўринда турадиган, 0 дан 9 гача рақамлар билан номерланган 10 та гуруҳга бўлинади. Счётлар номенклатураси гуруҳлари счётлар номерларида учинчи ўринни эгалланган 10 та счётга бўлинади. Счётлар 10 та субсчётга (счётлар номерларида тўртинчи ўрин) бўлинади.

Счётлар режаси счётлар номенклатурасидан муайян корxonанинг таснифига мувофиқ зарур счётлар ва субсчётларни ажратади. Турли корхоналарнинг счётлар режалари қайси тармоқа мансублиги, ўлчами, ҳуқуқий шакли ва ушбу корхона ишлаб чиқаришининг ташкил этилишига қараб фарқ қилади. Счётлар режалари счётлар номини уларнинг номерлари билан алмаштириш имконини беради.

Германияда бухгалтерия ҳисобини юритишнинг куйидаги усуллари ажратилади.

Ҳисоб юритишнинг журнал-китоб шакли. Хўжалик операцияларининг ёзуви дастлаб Мемориал ордерда, сўнгра Бош дафтарда амалга оширилади.

Америка журнали. Мемориал ордер (чап томонда) билан Бош дафтарни (ўнг томонда) бир монография китобида бирлаштиради.

Нусха кўчиришга асосланган ҳисоб юритиш (копиручёт) – хўжалик операцияларини бир вақтнинг ўзида Мемориал ордер, Бош дафтар ва ёрдамчи китобларнинг алоҳида варақларига қўл усулида ёки бухгалтерия машиналари ёрдамида ёзиш. Мемориал ордер аксарият ҳолатларда етказиб берувчилар, буюртмачилар счётлари ва предмет счётлари учун учта иккиталик устунга эга бўлади. Нусха кўчиришга асосланган ҳисоб юритишнинг тўрт устунли тизими

ўзаро боғлиқ ҳисобот даврлари ўртасида инвентар ва яқунловчи счётларини юритади (келгуси даврлар даромадлари).

Аввалги ҳисоб-китоб йилининг яқунловчи баланси бир вақтнинг ўзида янги ҳисоб-китоб йилининг кириш баланси ҳисобланади. Унинг асосида актив ва пассив счётлар яратилади. Дастлабки ҳолат счётга киритилади.

Ҳар бир бухгалтерия ёзуви фақат тегишли ҳисоб юритиш ҳужжати мавжуд бўлган тақдирда амалга оширилиши керак. Бундай ҳужжатлар жумласига қуйидагилар қиради: етказиб берувчи томонидан қўйиладиган счёт; чиқувчи счёт; банк счётидан кўчирмалар.

Ҳар бир хўжалик операцияси икки марта ёзилади – дастлаб дебетга, сўнгра эса кредитга. Ёзиш чоғида вакиллик счёти кўрсатилади.

Ҳисоб-китоб йилининг охирида хўжалик операцияларининг ёзуви ниҳоясига етказилиб, ҳар бир счёт учун сальдо аниқланади. Счётлар охириги сальдоси инвентаризациялаш натижалари билан солиштирилганидан кейин яқуний баланс тузилади, бунда актив счётларнинг охириги сальдолари баланс активига, пассив счётларнинг охириги сальдолари эса, баланс пассивиغا киритилади.

2.4. Грецияда бухгалтерия ҳисоби

Греция – солиқлар даражаси юқори бўлган мамлакат ҳисобланади. Бюджет таркибида даромадларнинг ярмига яқинини жисмоний шахслардан олинадиган даромад солиғи ташкил қилади. Солиқ мажбуриятининг миқдори солиқ тўловчининг мақомига (резидент ёки норезидент) ва даромад олиш манбаига боғлиқ. Резидентлар жумласига, Греция ҳудудида доимий яшовчи фуқаролардан ташқари, мамлакат ҳудудида тўлиқ олти ой мобайнида бўлган жисмоний шахслар қиради, ҳатто агар улар доимий уй-жойига эга бўлмаса ҳам. Резидентлар мамлакатда ва унинг ташқарисида олинган барча даромаддан, норезидентлар эса, фақат Греция ҳудудида олинган даромадлардан солиқ тўлайди. Турли хилдаги даромадларга турли ставкалар бўйича солиқ солинади. Солиқ солиш мақсадлари учун даромадлар қуйидаги гуруҳларга ажратилади: шахсий даромадлар, капиталдан олинадиган даромадлар, солиқ солинадиган оддий даромад ва акциялардан олинадиган даромадлар.

Шахсий даромад куйидагиларни ўз ичига олади: иш ҳақи; қайтарилган солиқ суммаси; бепул уй-жой қиймати; шахсий мақсадлар учун фойдаланилган хизмат автомобили бўйича; пенсиялар; тадбиркорлик фаолиятдан соф даромад (харажатлар ва фоизли даромадни истисно этган ҳолда).

Капиталдан олинадиган даромад куйидагилардан таркиб топади: соф фоизлар; мулкида уч йилдан кўп вақт мобайнида сақлаб турилган акцияларни сотишдаги солиқ солинадиган фойда; хорижий компаниялардан олинадиган дивидендлар (агар хорижий давлатда ушлаб қолинган солиқ Даниядагига қараганда кам бўлса); ижарага берилган уй-жой учун ижара тўлови суммаси.

Солиқ солинадиган оддий даромад – бу шахсий даромад ва капиталдан олинадиган даромад йиғиндиси, имтиёзлар, чегирмалар ва озод этилишлар бундан мустасно.

Акциялардан олинадиган даромад куйидагиларни ўз ичига олади: мулкида уч йилдан кўп вақт мобайнида сақлаб турилган акцияларни сотишдан олинадиган солиқ солинадиган фойда; Дания компаниялари ва хорижий компаниялардан олинадиган дивидендлар (агар хорижий давлатга тегишли бўлган солиқ Даниядагига қараганда анча кам бўлса) ва инвестиция трастлари томонидан тақсимланадиган айрим даромадлар.

1994 йилда ижтимоий фондларга янги солиқ жорий этилди. 1996 йилда унинг ставкаси ялпи иш ҳақининг 7 фоизини ташкил қилди. Ушбу бадаллар иш берувчи томонидан ушлаб қолинади ва тўланган солиқ суммалари солиқ солинадиган базани шахсий чегирма суммасига камайтиради. Давлат пенсия ва суғурта фондларига тўланадиган бадаллар ҳам солиқ солинадиган база чегирма қилиниши мумкин. Бундан ташқари, солиқ солинадиган база ишсизликни суғурталаш бўйича бадаллар суммасига, хайриялар суммасига, транспорт харажатларининг айрим турларига, фарзандларни тарбиялаш ва алиментлар харажатларига камайтирилиши мумкин.

Капиталдан олинадиган даромад солиғи мулкида уч йилдан кам вақт мобайнида сақлаб турилган акциялар бўйича операциялардан юзага келган қисқа муддатли фойдага солинади. Бунда фойда қисқа муддатли зарарлар суммасига камайтирилади, ҳисобга олинмаган қисқа муддатли йўқотишлар эса кейинги беш йил мобайнида олинган қисқа муддатли фойда счётига кўчирилиши мумкин.

Кимгадир мулк ҳуқуқида уч йилдан кўп вақт мобайнида тегишли бўлган акцияларни сотишда юзага келган фойдага акциялар котировкалар. рўйхатига киритилган-киритилмаганлигига қараб солиқ солинади. Зарарлар фойда ҳисобига узоқ муддатли даромадларнинг ўша тоифаси бўйича чегирма қилиниши мумкин, ушбу суммалардан ортиқ бўлган зарарлар эса кейинги беш йил фойдаси счётига кўчирилиши мумкин. Портфелнинг қиймати ҳар йил охирида ёки уни сотиш ёхуд харид қилиш вақтида баҳоланади. Нолистинг акциялар (котировкааларда иштирок этмайдиган акциялар)дан олинadиган барча даромадларга акциялар портфелининг миқдорига қараб 25 фоиз ва 40 фоиз ставкалар бўйича солиқ солинади.

Кўрилган зарарлар бўйича имтиёзлар анча салмоқли. Зарарлар дастлаб олинган узоқ муддатли фойда ҳисобига чегирма қилинади, лекин агар айрим сабабларга кўра бунинг иложи бўлмаса, у ҳолда зарарлар суммалари солиқ солинадиган базани камайтириш предмети бўлиши мумкин. Унда мулкдор узоқ давр мобайнида яшаган хусусий уй ёки квартирани сотишдан олинган фойда, одатда, солиқдан озод қилинади. Облигациялар ёки бошқа қимматли қоғозларни сотишдан ёки сўндиришдан олинган капитал фойда, агар ушбу молиявий воситалар бўйича номинал фоиз ставкаси 1995 йилгача амалга оширилган эмиссиялар бўйича фойданинг кўпи билан 6-7 фоизини ташкил қилса, солиқ солишдан озод қилинади. Паст даромад келтирувчи қарз воситаларга нисбатан ўсишга капиталдан олинadиган даромад сифатида солиқ солинади.

Капиталнинг ўсиши ёки облигацияларни сотишдан ёхуд сўндиришдан ёки чет эл валютасидаги бошқа молиявий операциялардан кўрилган зарарларга ҳудди чет эл валютасидаги даромадларга каби солиқ солинади.

Инвестиция фаолиятдан олинadиган даромад, фоизлар ва айрим чет эл инвестициялари капитал даромадларга киритилади.

Хорижлик ходимлар учун солиқ солишнинг алоҳида қоидалари ўрнатилган.

6 ойдан 3 йилгача Греция ҳудудида бўлиб турган чет эл фуқаролари, агар улар Греция резидентлари ҳисобланиб, ишга Греция ҳудудида доимий ваколатхонага эга бўлган даниялик иш берувчи томонидан ёлланган бўлса, ўз хоҳишига кўра иш ҳақини махсус солиқ режими бўйича нақд шаклда олишлари мумкин. Алоҳида солиқ режимига мувофиқ даромадга 25 фоиз миқдоридagi

қатъи белгиланган ставка бўйича солиқ солинади, бунда солиқ иш берувчи томонидан ушлаб қолинади. Бундай даромадга ҳеч қанақа чегирмалар белгиланмаган. Уч йиллик давр тутаганидан кейин чет эл фуқаросига 48 ойгача Грецияда қолишга рухсат берилиши мумкин, ушбу муддат мобайнида унинг даромадларига Греция солиқ солишнинг умумий қоидаларига мувофиқ солиқ солинади. Агар у Грецияда бундан кейин ҳам қолса, у ҳолда мазкур чет эл фуқаросига солиқ солиш тартиби туб фуқаролар учун белгиланган солиқ солиш тартиби билан айнан бир хил бўлади.

Алоҳида солиқ режимига тушмайдиган чет эл фуқароларига, агар уларнинг шартномаси уч йилдан ошмайдиган муддатга тузилган бўлса, улар ўз меҳнат фаолиятини хорижий корхонада амалга ошириб, у ерда иш ҳақи олса, ишни йўлга қўйиш харажатларини қоплаш учун солиқ кредити берилиши мумкин.

Йиллик солиқ декларацияси яшаш жойидаги солиқ органларига кечи билан ҳисобот йилдан кейинги йилнинг 31 майгача тақдим этилиши керак. Агар жисмоний шахс тадбиркорлик фаолияти билан шуғулланса, у ҳолда декларацияни тақдим этишнинг охириги муддати - 30 июнь.

Даромад солиғи солиқ органида олдиндан рўйхатдан ўтиш асосида солиқ йили мобайнида бўнак тўловлари билан тўланади. Даромадлар ҳақидаги декларациянинг тақдим этилиши санасига қараб маҳаллий солиқ органи тўланиши лозим бўлган сумма ҳақидаги солиқ хабарномасини май ёки августгача юборadi.

Ундирилиши лозим бўлган солиқдан ортиқча тўланган суммалар солиқ органлари томонидан хабарнома тақдим этилган муддатларда 4 фоиз миқдорида қўшимча фоизли ҳисоблашлар билан қопланади.

Энди корпоратив солиқ солишнинг асосий масалаларини кўриб чиқамиз.

Компания, агар у Дания конун ҳужжатларига мувофиқ рўйхатга олинган бўлса, ёки мазкур компаниянинг асосий бошқарув органи Греция ҳудудида жойлашган бўлса, Греция резиденти ҳисобланади. Греция резидентлари ҳисобланган юридик шахслар Греция ҳудудида ҳам, унинг ташқарисида ҳам олинган бутун даромад юзасидан тўлиқ солиқ мажбуриятига эга. Нерезидент компаниялар фақат манбалари Грецияда жойлашган даромадлардан, шу жумладан, доимий тадбиркорликдан олинган фойда, ер участкаларидан олинган даромадлар, муаллифлик гонорарлари,

дивидендлар ва бошқа даромадлар манбаларидан солиқлар тўлайди. Солиқ юки ҳисобот молия йилида олинган даромадларга амал қилади. Янгидан ташкил этилган компания учун молия йили у рўйхатга олинган вақтдан бошланади.

Корпорациялар фойдасига солинадиган солиқ ставкаси 34 фоиз миқдорида белгиланган бўлиб, у резидентларга нисбатан ҳам, норезидентларга нисбатан ҳам қўлланилади. Компаниянинг тақсимланган ва тақсимланмаган фойдасига солиқ солишда фарқ мавжуд эмас.

Солиқ солинадиган фойдани аниқлашнинг қатъи қоидалари белгиланган. Солиқ солинадиган фойда – бу корхонанинг молиявий натижалари ҳақидаги якуний ҳисоботдан олинган фойда. У бизнес юритиш (бизнесни юритиш, сақлаб қолиш ва қўллаб-қувватлаш) учун ҳақиқий харажатларига камайтиради. Бирок, кўнгилочар тадбирларга тайёргарлик кўриш ва уларни ўтказиш харажатларининг 25 фоизигина солиқ солинадиган базадан чегирма қилиниши мумкин.

Капитал харажатлар одатда солиқ солинадиган базани камайтирмайди. Аммо, маркетинг тадқиқотлари харажатлари, экспертларга тўланган гонорарлар ва рўйхатга олиш божлари каби бизнесни очиш ва кенгайтириш харажатлари корхонанинг солиқ солинадиган базасини камайтириши мумкин. Дивидендлар ва фойзалар тўлиқ ҳажмда чегирма қилинади.

Корхона, солиқ солинадиган базадан чегирма қилинадиган бошқа қоидалардан қатъи назар, эскирган ва қийин сотиладиган объектлар бўйича бир йилда 12 фоизгача солиқ солиш мақсадида корхонанинг бухгалтерия китоблари бўйича моддий захиралар соф қийматининг миқдорини камайтириши мумкин. Ушбу чегирма сўнгра кейинги молия йилида олинган умумий даромадга қўшилиши керак, шундан сўнг кейинги чегирма солиқ солинадиган базани камайтириш зарур бўлганда амалга оширилиши мумкин. Ушбу имтиёз солиқ солинадиган фойдани кейинги йил фойдаси ҳисобидан камайтириш мақсадида берилади.

Корпоратив солиқни солиш мақсадида амортизация ҳисобга олинмайди, ўз навбатида, у солиқ солинадиган даромадни аниқлашда активларнинг баланс қийматига қўшилиши зарур.

Ҳисобдан чиқаришнинг тезлаштирилган усули бўйича амортизация ажратмалари суммаси шартнома бўйича умумий қийматнинг 30 фоиздан оқори бўлиши мумкин ва бир йилда 15 фоиздан

ошмаслиги даркор. Амортизация ажратмаларининг махсус оширилган ставкалари эркин тадбиркорлик зоналарининг худудларида ташкил этилган (рўйхатга олинган) корхоналарга тегишли бўлган бинолар, машиналар ва асбоб-ускуналар учун белгиланган.

Капиталдан олинадиган фойдага корпоратив солиқнинг умумий қабул қилинган ставкалари (34 фоиз) бўйича солиқ солинади. Фойда сотиш қийматини харид қилиш қийматига камайтириш йўли билан ҳисоблаб чиқилади. Капиталдан олинадиган фойда солиғи бўйича солиқ солинадиган база қарзларни тўлаш ва қарз талаблари счётига олинган суммалар фойдаси ва зарарларидан ҳосил бўлади. Фирманинг имиджини сотишдан олинган фойдага корпоратив солиқнинг оддий ставкаси (34 фоиз) бўйича солиқ солинади.

Мулкида уч йилдан кўп вақт мобайнида сақлаб турилган акцияларни сотишдан олинган фойда, агар қимматли қоғозлар билан операцияларни амалга ошириш махсус фаолият (асосий даромад манбаи) бўлмаса, солиқдан озод қилинган.

Мулк ҳуқуқидда уч йилдан кўп вақт мобайнида тегишли бўлган кўчмас мулк объектларини тасарруф этишдан олинган фойда кўчмас мулкка эгаллик қилишнинг ҳар бир йили учун 5 фоизгача (инкубацион даврнинг уч йилидан кейин), лекин кўпи билан 30 фоизга камайтирилиши мумкин.

Дивидендлар, агар уларнинг олувчиси тўлиқ молия йили мобайнида акциялар пакетининг камида 25 фоизига эгаллик қилса, солиқдан озод қилинади. Қолган ҳолатларда тақсимланмаган дивидендларнинг 66 фоизи солиқ солинадиган базага киритилиши керак. Агар дивидендлар чет элдаги манбалардан олинган бўлса, у ҳолда уларга Дания қонун ҳужжатларига мувофиқ солиқ солиниши лозим. Агар чет элдан олинган дивидендлар учун солиқ дивидендларни тўлаш манбасида ушлаб қолинмаган бўлса, у ҳолда олинган дивидендларнинг барча суммаси солиқ солинадиган базага киритилади ва у эълон қилинган йилда солиққа тортилади.

Молия йилида кўрилган зарарлар кейинги беш йил мобайнида ҳисобдан чиқарилиши мумкин ва улар олинган йилнинг фойдаси ҳисобига ҳисобдан чиқарилиши мумкин эмас.

Чет элда бўлим ёки филиалга эга бўлган Греция компанияси бош компания даромадига ушбу бўлим томонидан ҳисобот молия йилида олинган фойда ва зарарларни киритиши шарт. Бироқ, шуъба компания, агар унга тегишли бўлган даромадлар барча манбалардан олинган умумий даромад суммасининг 50 фоизидан ошмаса, чет

элдаги манбадан олинган даромадлар суммасига солиқ кредити олиши мумкин.

Чет элдаги манбалардан олинган даромадларга имтиёзли солиқ солиш аста-секин тугатилмоқда.

Солиқ иккита бўнак тўлови билан тўланади: ҳисобот молия йилининг 20 мартада ва 20 ноябрида. Бўнак тўловлари суммалари охириги уч йил мобайнида тўланган солиқнинг ўртача суммаси сифатида ҳисоблаб чиқилади, тегишлича бир бадал ушбу сумманинг 50 фоизига тенг.

Корпорацияларнинг фойда солиғи бўйича солиқ декларацияси солиқ органларига молия йили тугаганидан кейин кечи билан 6 ой ичида тақдим этилиши керак. Агар молия йилининг тугаши 1 январдан то 31 мартгача бўлган ораликқа тўғри келса, у ҳолда декларацияни тақдим этишнинг охириги муддати - 1 июль. Тақдим этилган декларацияларни қайта кўриб чиқиш ва қайта ҳисоблаб чиқиш 31 июлга қадар амалга оширилади.

ҚҚС тўланадиган моддий захиралар билан операцияларни амалга оширувчи ва 20 000 Дания кронасидан ортиқ йиллик айланмага эга бўлган корхоналар ҚҚС тўловчилари сифатида рўйхатдан ўтишлари шарт. Агар чет элдаги ваколатхона Греция ҳудудида алоҳида юридик шахс сифатида рўйхатга олинishi лозим бўлмаса, у ҳолда ушбу ваколатхона номидан ҚҚС тўловчиси сифатида Греция резиденти ҳисобланган жисмоний шахс ёки Грецияда рўйхатга олинган бошқа юридик шахс рўйхатдан ўтиши керак.

ҚҚС ставкаси 25 фоиз миқдорида белгиланган. Товарларни экспортга етказиб бериш ва тиббиёт, таълим, йўловчи транспорти, молия, суғурта каби айрим хизматларни кўрсатиш ҚҚС тўлашдан озод қилинган. Импорт товарлардан ҚҚС 25 фоиз ставка бўйича ундирилади.

ҚҚС бўйича декларациялар солиқ органларига йилнинг ҳар чорагида кейин кечи ҳисобот чораги тугаганидан 10 кун олдин ҚҚС тўланганлиги фактини тасдиқловчи ҳужжатлар билан бирга тақдим этилиши зарур. ҚҚС тўланмаган ёки тўлиқсиз тўланган ҳолларда жарима солинади, ортиқча тўланган ҚҚС суммалари эса уларга фоизлар тўлнган ҳолда қопланади.

Резидентлар Греция ҳудудида ҳам, унинг ташқарисида ҳам жойлашган мол-мулк учун солиқ тўлайди. Норезидентлар эса фақат Грецияда жойлашган мол-мулк учун солиқ тўлайди. 1996 йилда мол-

мулк солиғи ставкаси мол-мулк соф қийматининг 0,7 фоизи миқдорида белгиланди.

Эр-хотинларга мол-мулк солиғи алоҳида солинади.

Мерос қилинган мол-мулкдан солиқ, агар ўлган шахс Греция резиденти бўлган бўлса, барча мол-мулкдан; агар ўлган шахс норезидент бўлса, фақат Греция ҳудудида жойлашган мол-мулкдан тўланади. Бирок, Грецияда жойлашган мол-мулк резидентлик мақомидан қатъи назар солиқ солиш объекти ҳисобланади. Мерос қилинган мол-мулк учун солиқ фақат кўчмас мулк учун олувчи ва ўлган шахснинг қариндошлик даражасига қараб 15 фоиздан 36,25 фоизгача ставкалар бўйича тўланади.

2.5. Францияда бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботлар

Франция бухгалтерия тизими бухгалтерия тўғрисидаги қонун ҳужжатларининг шаклланиши баробарида ривожланди. 1673 йилда Тижорат кодексини чиқарган Людовик XIVнинг буюк вазири Кольберни бухгалтерия тўғрисидаги қонун ҳужжатларининг асосчиси деб аташ мумкин. Мазкур кодекс бухгалтерия ҳужжатларини юритиш қоидаларини ўзида мужассам этган бўлимни ўз ичига оларди. Сўнгра бухгалтерия иши Наполеон Кодекси қабул қилинганидан кейин янги туртки олди.

Ҳозирги босқичда бухгалтерия тўғрисидаги қонун ҳужжатлари 1957 йилда ташкил этилган бўлиб, иктисодиёт, молия ва бюджетлар вазирликлари билан қалин ўзаро ҳамкорликда ишловчи ва шу билан бирга уларга тобе бўлмаган Миллий бухгалтерия кенгаши (МБК) томонидан тартибга солинади.

Миллий бухгалтерия кенгашининг асосий мақсадлари қуйидагилардан иборат: бухгалтерия иши нормаларини, бухгалтерия ҳужжатларининг шаклларини тайёрлаш; тадқиқотлар ўтказиш ва бухгалтерия касбига ўқитишни мувофиқлаштириш.

Бухгалтерия иши Тижорат кодекси, 1966 йилдаги Ишлаб чиқариш-савдо компаниялари тўғрисидаги қонун, 1970 йилдаги Миллий компаниялар тўғрисидаги қонун ва солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатлари билан тартибга солинади. Франция бухгалтерия тизими юридик моҳияти савдо ва солиқ қонунларига асосланади.

Францияда бухгалтерия ҳисоби давлат томонидан қатъий назорат қилинади, француз ташкилотлари учун ҳисоботларни тузиш қоидалари эса ҳисобчилик миллий тизими учун кириш

маълумотларини шакллантирадиган тарзда ишлаб чиқилган бўлиб, давлат ушбу маълумотлар ёрдамида иқтисодийни назорат қилади.

Франция бухгалтерия ҳисобини тартибга солишда давлатнинг роли ҳисоб юритишни тартибга солишда бевосита иштирок этувчи бир қатор давлат ташкилотлари ва ихтисослашган ташкилотларнинг ташкил этилишида ўз ифодасини топди.

Қонун чиқарувчи орган – Франция Парламенти миллий бухгалтерия ҳисобининг норматив-ҳуқуқий базасини белгилаб берувчи давлат ташкилоти ҳисобланади.

Иқтисодий, молия ва саноат вазирлиги ҳузуридаги маслаҳат берувчи орган сифатида ташкил этилган Бухгалтерия ҳисоби миллий кенгаши Францияда бухгалтерия ҳисоби соҳасидаги муҳим ихтисослашган ташкилот ҳисобланади. Унинг вазифаларига қуйидагилар киради: ҳисоб юритиш соҳасидаги ишланмаларни мувофиқлаштириш ва амалиётга жорий этиш; тармоқ бирлашмаларининг манфаатлари йўлида бухгалтерия ҳисобини такомиллаштириш чораларини кўриш; саноат, савдо, хизматлар соҳаси, суғурта, қишлоқ хўжалиги кабиларда ҳисоб юритиш масалалар юзасидан маслаҳатлар бериш. Франция миллий Умумий счётлар режаси (Plan comptable general, кейинги ўринларда РСГ)нинг ишлаб чиқилиб, жорий этилганлиги Бухгалтерия ҳисоби миллий кенгашининг асосий ютуғи ҳисобланади.

Тармоқ кўмиталарининг вазифаси бухгалтерия ҳисобининг умумий қондалар билан турли тармоқлар компанияларининг эҳтиёжлари ўртасидаги зиддиятларни ҳал этишдан иборат. Кўмиталар функциясига тармоқ счётлар режаларини ишлаб чиқиш ҳам киради. Тармоқ кўмиталарининг фаолиятини мувофиқлаштириш Бухгалтерия ҳисоби миллий кенгаши зиммасига оқлатилган.

Францияда бухгалтерия ҳисобини тартибга солувчи асосий ҳужжатлар қуйидагилар: Тижорат кодекси; Меҳнат кодекси; Умумий солиқ кодекси; РСГ; Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун; Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонунни қўллаш ҳақида декрет.

Франциянинг барча компаниялари бухгалтерия ҳисобини РСГ асосида юритади, лекин бухгалтерия ҳисобининг шаклини улар мустақил равишда танлайди. РСГ томонидан назарда тутилган қоидага мувофиқ ҳисобга олиш ёзуви (дафтарда қайд этиш) стандартлаштирилган ва бирхиллаштирилган ҳужжатлар асосида

амалга оширилади. Агар бундай тасдиқловчи ҳужжатлар мавжуд бўлмаса, ҳисобга олиш ёзувлари тўғри деб ҳисобланмаслиги мумкин.

Мажбурий бухгалтерия ҳисобини юритиш (рўйхатга олиш дафтари, Бош дафтар, касса китоби) ҳамда тавсиявий хусусиятга эга бўлган (текшириш баланслари китоби, омборхона китоби, етказиб берувчилар счётлари китоби, муддатли тўловлар китоби) регистрлар ҳисоб юритиш қондалари этиб белгиланган. Уларнинг сони ва шакли корхонада бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш, корхонанинг ўлчамлари, таркибий тузилиши ва фаолиятининг хусусияти ҳамда ҳисоб юритиш сиёсатида назарда тутилган бухгалтерия ҳисоби шаклига қараб ўзгариб туради. Франция компанияларида бухгалтерия ҳисобининг турли шакллари ёки ҳисоб юритиш тизимлари қўлланилади. Улар қўлланиладиган ҳисоб юритиш регистрларининг сони, уларнинг белгиланиши, мазмуни, тузилиши, изчиллиги ва уларга ёзиш усуллари, синтетик ва аналитик ҳисоб юритишнинг нисбати билан тавсифланади. Бухгалтерия ҳисобининг барча қўлланиладиган шакллари ҳар бири бир неча вариантлардан иборат бўлган қуйидаги асосий хилларга бўлиниши мумкин:

- классик, ёки итальянча (унинг турлари - «дафтар-Бош дафтар» шакли);

- марказлашган (французча);

- ваучерлар тизими.

Ҳисоб юритишга доир ахборотга электрон ишлов бериш ва компьютерларда махсус бухгалтерия дастурлари ёрдамида регистрларни тузишга Францияда ҳисоб юритишнинг алоҳида автоматлаштирилган шакли сифатида эмас, балки юқорида санаб ўтилган шаклларга асосланган маълумотларга ишлов беришнинг алоҳида усули сифатида қаралади.

Такмиллаштирилган классик шакл учта ҳисоб юритиш регистрларидан фойдаланишни назарда тутди: салномавий дафтар; Бош дафтар; корхонанинг молиявий аҳволи ҳақидаги маълумотларни тезкор берувчи текшириш баланси.

Марказлашган бухгалтерия кўплаб француз корхоналарида, шу жумладан, йирик корхоналарда қўлланилади ва у қуйидаги босқичлардан иборат:

- махсус ёрдамчи дафтарлар ва аналитик счётларни бирламчи ҳужжатлар асосида юритиш;

• ёрдамчи дафтарлар якунларини жамлама дафтарга ва сўнгра ойнинг охирида синтетик счётлар Бош дафтарига кўчириш;

- аналитик счётлар бўйича айланма қайдномаларини тузиш;
- текшириш балансини тузиш;
- синтетик ва аналитик счётлар, ёрдамчи ва жамлама дафтарлар бўйича ёзувлар якунларини таққослаш йўли билан ёзувларнинг тўғрилигини текшириш.

Ушбу операциялар натижасида баланс ва натижалар счётлари тузилади (бу асосий ҳисобот ҳужжатлари). Ҳисоб юритиш мазкур шаклининг асосий белгиси – ёрдамчи ҳисоб юритиш сифатида қараладиган аналитик ҳисоб юритишнинг, синтетик ҳисоб юритишдан ёки, француз мутахассисларининг тили билан айтганда, даврий марказлашган ҳисоб юритишдан ажратилиши.

Ваучерлар тизими ёрдамчи дафтарлар ва китобларни ўз ичига олмайди, балки фақат конун ҳужжатларида назарда тутилган мажбурий дафтарлар ва китоблардан фойдаланишни назарда тутати ва тасдиқловчи ҳужжатларни гуруҳлаш ва сақлашга катта аҳамият беради. Бундай тизимни қўллашда бухгалтерия ёзуви тасдиқловчи ҳужжатларнинг тегишлича гуруҳланиши билан алмаштирилиши мумкин. Ваучерлар ёрдамчи дафтарларга мос келади. Ваучерлар тизимини қўллашда бухгалтерия ёзувларининг сони камаяди, Бош дафтарнинг аҳамияти ортади. Ҳар бир ваучернинг якуний суммалари синтетик бухгалтерия ёзувини ўзида акс эттирувчи ҳисобга олиш варақасига кўчирилади. Ҳисобга олиш варақаларининг ахбороти асосида Бош дафтар, текшириш баланси ва йиғма ҳисобот ҳужжатлари тузилади. Мазкур тизим кичик француз компанияларида қўлланилади.

Бухгалтерия баланси иқтисодий ресурсларни, компаниянинг молиявий тузилмасини, унинг ликвидлилигини ва тўлов қобилиятини ҳамда компаниянинг мамлакатдаги иқтисодий жараёнларнинг ўзгаришига мослашиш қобилиятини баҳолаш учун зарур бўлган ахборотни ўзида мужассам этади.

Француз компаниялари расмий баланс ҳисоботининг ўзига хос хусусияти шундан иборатки, у активдаги функционал балансни ва пасивдаги юридик балансни ўзида намоеън этади. Бу шуни англатадики, активда, яъни маблағларнинг жойлаштирилиши даражасида корхонанинг асосий функциялари аниқланади. Активнинг моддалари ликвидлиликнинг ортишига қараб жойлашади ва учта бўлимга бирлаштирилган: инвестициялаш учун активлар

(иммобилизация); фойдаланиш фаолияти учун активлар (захиралар, дебиторлар ва ҳ.к.); юқори ликвидли активлар. Пассив моддалари иккита бўлимга бўлинган: ўз капиталы (капиталлар, захиралар, фойда) ва қарз мажбуриятлари (молиявий, ижтимоий, фискал қарзлар ва етказиб берувчиларнинг қарзлари). Француз балансида қарз мажбуриятлари келиб чиқиши бўйича (турлари бўйича) таснифланади. Бу шуни англатадики, уларни қисқа ва узоқ муддатли қарзларга аниқ бўлиш мавжуд эмас, лекин пассивнинг ҳар бир моддаси учун бажариш муддати бир йилдан ортиқ бўлган мажбуриятлар улуши кўрсатилади. Балансга актив ва пассивдаги моддалар бўйича аниқлик киритиш нафақат миллий стандартларга, балки компания фаолиятининг ўзига хос хусусиятларини очиб берувчи унинг ташаббусига боғлиқ.

Францияда ҳисоботларни тузишнинг алоҳида масалалари солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатларида белгиланган. Хусусан, Солиқ солиш тўғрисидаги декрет айрим баланс моддаларининг таърифи ва уларни баҳолаш қоидаларини ўзида мужассам этиш билан бирга, компаниянинг ҳар йиллик солиқ декларациясига йиллик баланс ҳамда фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботни илова қилиш кўрсатмасини беради.

Балансда акс эттириладиган активлар деганда компанияга тегишли бўлган, унга келгусида иқтисодий нафлар келтириши лозим бўлган ресурслар тушунилади, яъни активлар компанияга пул маблағлари ёки улар эквивалентларининг кириб келишига бевосита ёки билвосита тарзда ёрдам бериш имкониятига эга.

Номоддий активлар доимий активларнинг номоддий активлар деб номланувчи алоҳида тоифасига ажратилади ва катта суммаларни ташкил қилиши мумкин. Номоддий активлар жумласига қуйидаги ҳисобга олиш объектлари киради: ҳуқуқлар, лицензиялар ва франшизлар, патентлар, савдо русумлари, технологиялар (ноу-хау), формулалар, чизмалар ва прототиплар, моделлар, эскизлар, ишлаб чиқариш сирлари, рецептлар, ишбилармонлик нуфузи ва ташкилий харажатлар.

Номоддий актив бухгалтерия ҳисобида ушбу активга тааллуқли бўлган келгуси иқтисодий нафлар компанияга келиб тушиши эҳтимоли мавжуд бўлган; ушбу активнинг қиймати ишончли тарзда баҳоланиши мумкин бўлган ҳолларда тан олинishi мумкин. Молиявий ҳисоботлар халқаро стандарти (МХХС) қоидаларидан фарқли ўлароқ номоддий активларни қайта баҳолаш ўтказилмайди

(36-сон «Активларнинг кадрсизланиши» стандарти номоддий активларнинг дастлабки қийматини қайта кўриб чиқишга рухсат этади).

Франция балансида асосий воситаларнинг иккита моддаси ажратилади: кўчмас ва кўчар мулк. Кўчмас мулк балансининг қуйидаги сатрларида намоён этилган: ер; бинолар ва иншоотлар. Кўчар мулк эса балансининг қуйидаги сатрларида намоён этилган: машиналар ва асбоб-ускуналар; транспорт воситалари; мебель ва идора инвентари.

«Узоқ муддатли қўйилмалар» моддаси компаниянинг узоқ муддатга (1 йилдан кўпга) чалғитилган капиталларини ўз ичига олади: капитал қўйилмалар, узоқ муддатли активларни олдиндан тўлаш, узоқ муддатга молиявий ва бошқа қўйилмалар. Молиявий активларни 39-сон МХХСга мувофиқ таснифлаш Францияда қабул қилинмаган. Француз балансида улар қуйидагиларга бўлинади: ссудалар; акцияларга қўйилмалар – улушли қимматли қоғозлар, облигациялар, векселлар – эквивалент қимматли қоғозлар; депозитлар ва кафиликлар, бошқа узоқ муддатли қўйилмалар.

Турли элементлар ликвидли маблағларга тезда айланиш қобилиятига эга, француз бухгалтерия ҳисобида уларни кўпинча фойдаланилаётган қимматликлар, деб номлашади. Бу компаниянинг нормал фаолияти жараёнида қайта сотиш учун мўлжалланган активлар (товарлар) ёки ишлаб чиқариш жараёнида кейинчалик сотиш учун олинадиган активлар (тайёр маҳсулот) ёхуд ишлаб чиқариш жараёнида (хомашё ва материаллар шаклида) фойдаланиладиган активлар. Захираларнинг ликвидлилик даражаси корхона фаолияти ва бозор конъюктурасининг хусусиятига боғлиқ.

Француз балансида тез сотиладиган қимматликлар ва нақд пуллар жумласига қисқа муддатли дебиторлик қарзлари, банклар ва кассадаги пул маблағлари, турли хилдаги молиявий маблағлар ҳамда бошқа айланма маблағлар киради.

Активда тартибга солиш счётилари келгуси даврлар харажатларини ўз ичига олади.

Баланс пассиви компаниянинг молиялаш манбаларини акс эттиради.

Капитал. Капитал бўлими одатда кичик синфларга бўлинади: акциядорлик капитали; эмиссион даромад; тақсимланмаган фойда; фойда ҳисобидан ҳосил бўлган захиралар; ўз капитали.

Солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатлари ва умуммиллий счётлар режасининг талабларига мувофиқ баланс пассивида доимий активларни яратиш учун давлат ва муниципал органлардан олинган асбоб-ускуналар учун субсидиялар алоҳида моддада акс эттирилади.

Мажбуриятлар деганда компаниянинг ўтган даврлар воқеаларидан юзага келган, бартараф этилиши компаниядан иқтисодий нафларни ўзида мужассам этган ресурсларнинг чиқиб кетишига олиб келадиған жорий қарзлари тушунилади.

Пассивда тартибга солиш счётлари моддаси алоҳида ўрин тутади, у, асосан, кейинги ҳисобот даврида кўрсатиладиган хизматлар учун олдиндан олинган даромадларни (масалан, олдиндан олинган ижара ёки абонементлик тўлови) акс эттириш учун мўлжалланган.

Компания томонидан олинган ёки берилган, компаниянинг ахволига жиддий таъсир кўрсатиши мумкин бўлган балансдан ташқари кафилликлар балансда акс эттирилган маълумотларга муҳим қўшимча ҳисобланади. Улар жумласига қуйидагилар қиради: векселлар бўйича кафилликлар; кафолатлар; гаровлар; закатлар, шу жумладан, ипотека закатлари; кафилликларнинг бошқа турлари. Корхона томонидан олинган мажбуриятлар баланс активининг якуни сифатида кўрсатилади ва корхонанинг ўз дебиторларига айланиши мумкин бўлган учинчи шахсларга нисбатан ҳолатини акс эттиради. Корхона томонидан берилган мажбуриятлар пассивнинг якуни сифатида ҳисобга олиниб, компанияда кредиторлик қарзлари қанча суммага ошишини кўрсатади.

Таъкидлаш лозимки, намунавий шакл бўйича тузилган француз баланси нафақат ҳисобот даврининг, балки ўтган даврнинг ҳам маълумотларини ўзида мужассам этади.

Францияда йиллик ҳисобот нашрларининг мажбурий шакллари таркибига баланс ҳисоботидан ташқари фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот ҳам қиради, унинг шакли Солиқ солиш тўғрисидаги декретнинг матнига ҳам киритилган.

Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот компания келгусида назорат қилиши мумкин бўлган иқтисодий ресурслардаги эҳтимолий ўзгаришларни баҳолаш; компаниянинг мавжуд ресурс базаси ҳисобидан пул маблағлари оқимларини яратиш қобилиятини прогноз қилиш учун зарур бўлган ахборотни ўзида мужассам этади.

Этиборли жиҳат шундан иборатки, Франция фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботининг асосида ишлаб чиқариш концепцияси

ётади, унда база сифатида ҳисобот йили учун ялпи маҳсулот, яъни сотилган, омборларга жойлаштирилган (ишлаб чиқариш жараёнида товар-моддий бойликларнинг ўзгариши) ва иммобилизация қилинган маҳсулот суммаси. Ўз навбатида, харажатлар нафақат сотилган, балки барча кўрсатилган ялпи маҳсулот таннархининг шаклланиши билан боғлиқ. Француз корхонасининг харажатлари функциялар бўйича эмас, балки келиб чиқиши бўйича (унсурлар бўйича) таснифланади. Бу турли сальдоларни аниқлаш имконини беради: ялпи қўшилган қиймат (ялпи маҳсулотдан хомашё ва хизматлар истеъмоли чегирма қилинганидан кейин); ялпи ишлатиладиган фойда (қўшилган қийматдан персоналга харажатлар чегирма қилинганидан кейин); ишлатиладиган фойда (амортизация ажратмалари ва бошқа харажатлар чегирма қилинганидан кейин); жорий фойда (молиявий харажатлар чегирма қилинганидан кейин); соф фойда (солиқлар чегирма қилинганидан кейин). Француз фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботи шаклининг устунлиги шундан иборатки, унда қўшилган қийматнинг истеъмол қилиниши ва тақсимланишини назорат қилиш имконияти мавжуд.

Шу билан бирга бу ҳисоб-китобларнинг мураккаблашувига олиб келади. Ялпи маҳсулот таркибига кирувчи турли хилдаги маҳсулотлар турлича баҳоланади: сотилган маҳсулот – сотиш нархларида; омборга жойлаштирилган ва иммобилизация қилинган маҳсулот - ишлаб чиқариш харажатлари бўйича.

Францияда йиллик ҳисоботларнинг мажбурий шакллари таркибига, баланс ҳамда фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботдан ташқари, шакллари умуммиллий счётлар режасида тасдиқланган бошқа ҳисобот ҳужжатлари ҳам киради. Бу, биринчи галда, француз компанияларининг фаолиятини таҳлил қилиш учун катта аҳамиятга эга бўлган пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот ва капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисобот.

Пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот инвестициявий, молиявий ва операцион фаолиятни; компаниянинг пул маблағларини ва уларнинг эквивалентларини яратиш қобилиятини; унинг пул маблағларига бўлган эҳтиёжлари баҳолаш учун зарур бўлган компаниянинг молиявий аҳволидги ўзгаришлар, тўғрисидаги ахборотни ўзида мужассам этади.

Капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисоботни чет элда жойлашган филиаллар ва шубба компаниялар кенг тармоғига эга бўлган йирик компаниялар тузади. Ҳисобот моддаларининг энг кам

таркиби соф ва тақсимланмаган фойдани (зарарни), капитал турларини ва капиталга таъсир кўрсатувчи бошқа моддаларни ўз ичига олади. Одатда, капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисобот уч йиллик ахборотни ўзида мужассам этади.

Ҳисоб юритиш сиёсати ва тушунтириш изоҳлари. Француз компанияларининг молиявий ҳисоботлари компаниянинг ҳақиқий аҳволи ҳақида аниқроқ мулоҳаза юритиш имконини берувчи кўшимча маълумотларни ўзида мужассам этади. Ушбу мақсадлар учун одатда иккита катта қисми: ҳисоб юритиш сиёсати ва изоҳларни ўз ичига оладиган илова тузилади. Илованинг биринчи қисмида молиявий ҳисоботларни тузишда қўлланиладиган ҳисоб юритиш усуллари, иккинчи қисмида эса алоҳида жадваллар ва ошкор этилган ахборот келтирилади.

Ижтимоий балансни ходимлари сони 300 нафардан кўп бўлган компаниялар тузади. Ижтимоий баланс Бандлик вазирлигига тақдим этилади. Балансда қуйидаги кўрсаткичлар келтирилади: ходимларнинг тоифалар бўйича ҳаракати, иш ҳақи ва ижтимоий ажратмалар, меҳнатни муҳофаза қилиш, ходимларни тайёрлаш, персоналнинг турмуш шароитлари ва б.

Ж.Блейк ва О.Аматнинг таъкидлашларича, француз бухгалтерия тизимининг асосий ўзига хос хусусияти унинг юридик моҳиятида, чунки барча қондалар тўғридан-тўғри тижорат ва солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатларидан келиб чиқади. Бунда ҳуқуқий доира шундан иборатки, тартибга солувчи норма мавжудлигининг ўзи ташкилотнинг унга амал қилиши шартлигини англатмайди. Кўпинча муайян қонунчилик талабларининг бажарилмаганлиги учун жарима санкциялари назарда тутилмаган, баъзан уларга амал қилинишини таъминлаш механизми ишлаб чиқилмаган, қатор ҳолатларда эса у ёки бу кўрсатмаларни шунчаки инкор этиш имконини берувчи махфий келишувлар мавжуд.

Францияда миллий сётлар режаси (PCG) бухгалтерия ҳисобини норматив тартибга солишни ўзига хос хусусиятларидан бири ҳисобланади. Бу – унификацияланган сётлар режаси, бухгалтерия ҳисоботларининг стандарт шакллари, ҳисоботларни тузиш, сётларни тўлдириш ва тақдим этишга доир йўриқномалар ва тавсиялар ҳамда уларга изоҳларни ўзида мужассам этган ҳужжат.

Сётлар режасининг асосий вазифалари:

- алоҳида ташкилотлар даражасида бухгалтерия ҳисоби тизимини ташкил этишни, умумий ҳисоб юритиш тушунчалари ва

бухгалтерия ёзувларини ҳамда уларнинг активлар ва пассивларга, молиявий аҳвол ва молиявий натижага таъсири хусусиятини;

• ташкилотлар томонидан уларнинг активлари ва пассивлари, молиявий аҳволи ва молиявий натижаси ҳақидаги маълумотларнинг тақдим этилиши усулларини стандартлаштиришдан иборат. РСГ Бухгалтерия ҳисоби миллий кенгаши томонидан ишлаб чиқилиб, тарқатилади. РСГ ҳар бири бобларга бўлинган учта титулдан иборат.

Биринчи титул «Умумий тизимлаштириш, атамалар мажмуи, счётлар тўплами» учта бобни ўз ичига олади. Биринчи боб РСГнинг асосида ётувчи умумий тамойилларни очиб беради. Унда бухгалтерия ҳисоби стандартларини тизимлаштириш, бухгалтерия ҳисобини юритишни ташкил этиш ва ҳисоб юритиш маълумотларига компьютерда ишлов беришга нисбатан қўйиладиган талаблар баён этилган. РСГ ахборотни акс эттиришнинг тўлиқлигини ва унга ишлов беришнинг бенуқсонлигини таъминлаш учун бухгалтерия ҳисобини юритишнинг тегишлича ташкил этилишини назарда тутлади. Алоҳида ташкилотнинг счётлар режаси РСГда тасдиқланган режа асосида ва Франция бухгалтерия стандартларига мувофиқликни таъминлаш учун тафсилий равишда тузилади.

Иккинчи бобда 183 та атаманинг таърифлари ва талкинлари келтирилган. Ушбу рўйхат молиявий ҳисобнинг барча атамаларини камраб олмайди ва РСГдаги тугал атамалар мажмуи эмас. У бошқарув ва молиявий ҳисобда қўлланиладиган алоҳида тушунчалар тўпланини ўзида намоён этади.

Учинчи боб счётлар тўпламига: умумий тўпламдаги счётларни таснифлаш, счётлар режасини ташкил этиш ва счётлар рўйхатига бағишланган. РСГда қўлланиладиган счётлар тўплами ва режаси ўнли тизим бўйича ташкил этилган. РСГ таркибига асосий тўпламнинг ҳар бир разрядли ва икки разрядли синфи бўйича тўлиқ счётлар тўплами, счётнинг номи кўрсатилган ҳолда унинг рақами изчиллигида киритилган.

Алоҳида ташкилотларнинг счётлар режалари РСГда белгиланган схемага мос келади. Счётлар режасидан фойдаланишнинг учта даражаси назарда тутилган: кискартирилган, стандарт ва кенгайтирилган (3-жадвал).

Қора шрифт билан ёзилган счётлар ҳақида тўхталадиган бўлсак, бунда ташкилотлар РСГда кўрсатилган счётнинг рақами, сарлавҳаси ва таърифидан фойдаланишлари даркор. Янада деталлаштирилган

счётлар ва субсчётлар улар умумий счётлар режасида белгиланган таснифлаш тартибига мос келган тақдирда фойдаланилади.

3-жадвал

РСГ бўйича алоҳида счётлар режаси турлари

Счётлар режаларининг турлари	Счётлар турлари	Ташкилотлар номи
Қисқартирилган	Қалин қора шрифт билан ёзилган счётлар	Кўрсаткичлари белгиланган мезонлардан ошмайдиган кичик ташкилотлар учун
Стандарт	Қора шрифт билан ёзилган счётлар	Ўрта ва йирик ташкилотлар учун талаб этиладиган минимум
Кенгайтирилган	Қора шрифт билан ёзилган барча счётлар, кўк шрифт билан белгиланган кўпроқ деталлаштирилган счётлар	Бухгалтерия ахборотини таҳлил қилишни истовчи ташкилотлар учун

Иккинчи титул «Молиявий ҳисоб» тўртта бобдан иборат. Биринчи бобда ҳисоб юритиш объектларини баҳолаш ва операция фаолияти натижаларини аниқлаш қоидалари баён этилган. РСГ молиявий ҳисоб мақсадлари учун баҳолашнинг бир неча усулларини тан олса-да, тарихий қиймат усули базавий усул ҳисобланади.

Иккинчи боб счётлар ишлашининг тартибини ва ҳисоботларни тузиш қоидаларини ёритади. Турли счётлар мақсадли йўналиши ва улардан фойдаланиш усулларининг батафсил талқини келтирилган. Изоҳлар счётлар синфларига нисбатан изчил тарзда ҳамда бир разрядли, икки разрядли ва уч разрядли кичик синфларнинг ҳар бири бўйича берилди. Изоҳлар фақат уларга нисбатан уларни қўллаш

тартиби ташкилот томонидан мустақил тарзда танланиши мумкин эмаслиги белгиланган счётлар билангина чекланади. Йиллик ҳисоботларнинг мажбурий таркиби, алоҳида счётларни тузиш ва тақдим этиш қоидалари кўрсатилган. Ҳисоботларнинг намунавий форматлари (қисқартирилган, стандарт ва кенгайтирилган шакллар бўйича), шу жумладан, ҳисоботларга изоҳларни тузиш учун жадваллар ва схемалар илова қилинади.

Учинчи бобда специфик операцияларни ҳисобга олиш қоидалари келтирилган. Хусусан, хорижий бўлимлар ва ваколатхоналар активлари ва пассивларини бош компания балансига киритиш, машиналар ва асбоб-ускуналарни қисмларга ажратиш натижасида олинган материалларни, фойда ва зарарларнинг ғайриоддий (экстраординар) сифатида таснифланганларини ҳисобга олиш масалалари келтирилган.

Тўртинчи бобда жамлаштириш методологияси кўриб чиқилган. Жамлаштириш, хусусан, компанияни кўшиб олишда гудвилни аниқлаш, активлар ва пассивларни баҳолаш, кечиктирилган солиқларни акс эттириш, чет эл валютасидаги моддаларни қайта ҳисоблаш қоидалари баён этилган. Ушбу қоидалар билан умумий ҳисоб юритиш тамойиллари ўртасидаги ўзаро боғлиқлик ҳамда жамлаштирилган ҳисоботларни тақдим этишга нисбатан кўйиладиган талаблар кўриб чиқилган.

Учинчи титул «Бошқарув ҳисоби» бешта бобни ўз ичига олган. *А* боб бошқарув ҳисоби, нархлар, маҳсулотлар, харажатлар ва даромадлар тушунчаларини таърифлайди ҳамда бошқарув ҳисобининг мақсадларини белгилаб беради. Унда ташкилот фаолиятининг турларига қараб таҳлил қилиш учун харажатларни танлаб олишнинг қай тарзда кечиши кўриб чиқилган, бошқарув ҳисоби билан молиявий ҳисоб ўртасидаги боғлиқлик кўрсатилган. *В* бобда иқтисодий таҳлилнинг концептуал асослари ва уни қўллаш соҳаси ҳамда харажатлар марказларининг функционал таснифи баён этилган. *С* боб ташкилотнинг эҳтиёжлари нуқтаи назаридан бошқарув ҳисоби учун захирага олинган тўққизинчи синф счётларидан фойдаланишга изоҳ беради. *О* бобда фаолият турларини ажратиш, таннарх ва фойда марказларини аниқлаш, захираларни ҳисобга олишга нисбатан ёндашувлар кўриб чиқилган. Молиявий ва бошқарув ҳисоби мақсадлари учун харажатлар ҳисобини юритишдаги фарқлар кўрсатилган. Ҳақиқий кўрсаткичларнинг норматив кўрсаткичлардан фарқ қилиши муносабати билан

харажатларни тўғрилаш тартиби кўриб чиқилган. *Е* бобда бошқарув ҳисоби билан назорат қилишга ёндашув ўртасидаги ўзаро боғлиқлик ҳамда қарорлар қабул қилиш жараёнида ҳисоб юритишга доир ахборотдан фойдаланиш йўллари кўрсатилган. Харажатларнинг турли хилларини ажратиш, стандарт харажатлар асосида ҳисоб юритиш, бюджетни тузишга нисбатан концептуал ёндашувлар баён этилган. Шундай қилиб, Францияда бухгалтерия ҳисоби юқори даражаси стандартлаштирилган ва бухгалтерия ҳисобига доир норматив ҳужжатлар батафсил методик ишлаб чиқилган.

Молиявий ҳисоботлар ташкилотнинг молиявий аҳволини ва унинг хўжалик операцияларини “тўғри ва виждонан тақдим этиш” концепцияси асосида акс эттириши учун бухгалтерия счётлари РСҒга мувофиқ ташкилотнинг активлари ва пасивлари ҳамда фойдаси ва зарарларини оғирлаштиришга қодир бўлган жорий ноаниқликларни келгуси даврларга киритиш таваккалчиликларининг олдини олишни назарда тутувчи эҳтиёткорлик тамойилини ҳисобга олган ҳолда бухгалтерия қоидаларини тўлиқ ва аниқ қўллаш шартларига мос келиши шарт. Мослик тамойили амалдаги қоидалар ва тартиб-таомилларга қатъи амал қилишни назарда тутуди, бухгалтерия қоидаларининг аниқ қўлланиши эса ушбу қоидалар ва тартиб-таомилларнинг ҳисоб юритиш учун масъул бўлган шахслар томонидан мазкур қоидаларнинг тушунилишига мувофиқ виждонан қўлланилишини англатади.

Бухгалтерия ҳисоби унинг мақсадларига эришиш учун зарур бўлган ахборотни ушбу ахборот миқдорий жиҳатдан баҳоланиши мумкин бўлган даражада акс эттиришга ва таснифлашга йўналтирилган, хусусан:

- асосий битимлар ҳақидаги ахборот у ўз вақтида фойдаланила олиши учун бухгалтерия ҳисобида зудлик билан акс эттирилиши керак;

- бухгалтерия ахбороти фойдаланувчиларга битимлар, воқеалар ва ҳолатлар ҳақида тўғри, икки хил тушунчага йўл қўймайдиган ва тўлиқ тасаввурга эга бўлиш имконини бериши лозим;

- бир қатор молия йилларига доир бухгалтерия ахборотининг изчиллиги қоидалар ва тартиб-таомилларни қўллашдаги узлуксизликни назарда тутуди. Изчиллик тамойилидан ҳар қандай четга чиқиш янада сифатли ахборотга мурожаат этиш йўли билан изоҳланиши керак: ҳисоб юритиш қоидаларини ўзгартириш бундай ўзгартириш акс эттириладиган даврда амалга оширилган ҳолларда

янги ҳисоб юритиш қоидалари асосида тайёрланган ахборот билан бир қаторда юқоридаги ўзгартириш билан боғлиқ бухгалтерия самаралари ҳақидаги ҳар қандай ўринли ахборотни кўрсатиш лозим.

Юқорида баён этилган француз бухгалтериясини тузиш тамойилларини анъанавий тамойиллар ва Европа Иттифоқининг норматив базасига қўшилиш билан шартланган тамойилларга бўлиш мумкин.

Якка тартибда тузилган ҳисоботларга нисбатан қонун ҳужжатларида белгиланган мажбурий талаблар қўйилади. У Бухгалтерия Далолатномасига, 1983 йил Декретига ва Тўртинчи Директивага мос келиши керак. Алоҳида ташкилотлар баланслари жамлаштирилган баланслар билан солиштирилганда кўпроқ деталлаштирилган бўлиб, белгиланган формат бўйича тузилади. Молиявий счётлар таснифи баланс элементларининг иккита синфи ажратилишига олиб келади: ташкилотга киритилган инвестициялар миқдорини кўрсатувчи активлар; инвестицияларнинг молияланишини кўрсатувчи ташқи пасивлар ва акциядорлик капитали. Ўз навбатида, инвестициялар айланма ва айланмадан ташқари активларга, молиялаш манбалари эса жорий ва узоқ муддатли турларга бўлинади. Алоҳида счётлар маълумотларидан келиб чиқиб, солиқ мажбуриятлари ҳисоблаб чиқилади.

1986 йилда миллий қимматли қоғозлар бозорининг ривожланиши ва листингга киритиладиган ташкилотлар учун ҳисоботларга нисбатан қўйиладиган махсус талабларнинг белгиланиши муносабати билан Франция бухгалтерия ҳисобини норматив тартибга солиш тизимида жамлаштирилган ҳисоботларни тузишга тааллуқли Еттинчи Директивани ҳисобга олган ҳолда ўзгартиришлар киритилди (илгари ҳисоботлар фақат алоҳида ташкилотлар учун тузиларди). Миллий тизимга ушбу Директива кўрсатмаларининг жорий этилиши ғоят ўзига хос хусусиятга эга эди. Биринчидан, солиқ солиш мақсадлари учун талаб этиладиган барча чегирмаларни кўрсатиш зарурлиги тўғрисидаги кўрсатма алоҳида ташкилотлар ҳисоботлари учун ўз кучини сақлаб қолган бўлса-да, ушбу ташкилотлар алоҳида счётларни жамлаштирилган ҳисоботларга киритиш юзасидан қарорлар қабул қилишда эркин. Иккинчидан, компаниялар гуруҳининг ҳисоботлари француз ҳисоб юритиш тамойилларига мос келиши шарт эмас. У бошқа молия бозорларида қабул қилинган ҳисоб юритиш қоидалари бўйича тузилиши мумкин. Хорижий давлатлар бозорларида хўжалик

фаолиятини амалга оширувчи компаниялар гуруҳ ҳисоботларини тегишли бозор қоидалари бўйича тузишга ҳақли.

Шундай қилиб, белгиланган талабларнинг мавжуд эмаслиги туфайли бирлашган компаниялар томонидан бухгалтерия ҳисоби амалиётда турлича юритилади. Жамлаштирилган ҳисоботларни тузувчи компаниялар аксарият ҳолатларда буни ихтиёрий равишда амалга оширишади ва, ўз навбатида, ўзлари учун қулайроқ туюлган ҳисоб юритиш қоидаларидан фойдаланишади. Бироқ, ҳисоб юритиш методикаларини танлаш эркинлиги Францияда жамлаштиришни тартибга солишнинг мавжуд эмаслигини англатмайди. Мажбурий талаблар жумласига, хусусан, бош компания томонидан мутлақ назорат қилинадиган компаниялар унинг бухгалтерия ҳисобида шуъба компаниялар сифатида акс эттирилиши кераклигини белгилаб берувчи қоида қиради. Мутлақ назорат:

- тўғридан-тўғри ёки нисбий кўпчилик овозларга;

- агар шериклар ёки акциядорлардан ҳеч бири (фоиз ҳисобида) катта улушга эга бўлмаса, 40 фоизни ташкил қилувчи тўғридан-тўғри ёки нисбий кўпчилик овозларга;

- бошқарув тўғрисидаги келишув ёки бошқа шунга ўхшаш келишув натижаси ҳисобланган назорат қилувчи таъсирга (бош компания шуъба компаниянинг капиталида улушга эга бўлган тақдирда) эга бўлиш орқали амалга оширилиши мумкин.

Фаолиятининг хусусияти бош компанияниқидан катта фарқ қилувчи шуъба компаниялар улушли иштирок этиш усули билан ҳисобга олинishi даркор. Бош компания уларга катта таъсир кўрсатадиган уюшган компаниялар ҳам (капиталнинг йигирма ва ундан ортиқ фоизига эга бўлган тақдирда), жамлаштиришни юқорида кўрсатилган усул билан амалга ошириши керак. Қўшма корхоналар улушли жамлаштириш усулини қўллайди. Агар ишлар шерикларнинг чекланган сони томонидан юритилиб, қарорлар биргаликда қабул қилинса, ташкилот қўшма корхона сифатида таърифланади.

Шундай қилиб, алоҳида счётлар дивидендлар ва солиқлар ҳақидаги узоқ муддатли ахборотни шакллантиришда асосий ролни ўйнайди, жамлаштирилган счётлар эса иқтисодий хусусиятга эга бўлган қўшимча ахборотнигина ўзида мужассам этади.

Йиллик ҳисобот таркибига қуйидаги шакллар киритилади: бош компаниянинг алоҳида счётлари; бошқарув ҳисоботи; гуруҳлар счётлари (агар улар мавжуд бўлса); гуруҳни бошқариш тўғрисида

ҳисобот; қонун бўйича тайинланган аудиторнинг ҳисоботи; акциядорларнинг йиллик умумий йиғилишида кўриб чиқиш назарда тутилган фойдани ишлатиш йўналишлари тўғрисидаги ҳисобот ҳамда акциядорларнинг фойдани тақсимлашнинг назарда тутилаётган вариантыдаги қарори.

Жамлаштирилган ҳисоботлар таркибига фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот, баланс, капиталнинг ўзгариши тўғрисидаги ҳисобот (ихтиёрий талқин) ҳамда пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот (у акциядорлар учун талаб этилмайди, бироқ кўплаб француз компаниялари уни эълон қилади) киради.

Жамлаштирилган баланс ҳамда фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот Европа Иттифоқининг Тўртинчи Директиваси талабларига мос келади. Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда қуйидагилар ажратилиши керак: операцион даромадлар ва харажатлар; молиявий даромадлар ва харажатлар; экстраординар моддалар; солиқлар. Компаниялар гуруҳи акциядорлик капиталининг уч йиллик динамикасини кўрсатган ҳолда капиталнинг ўзгариши тўғрисидаги ҳисоботни тузади. Бироқ балансда ҳам, ҳисоботларга тушунтириш хатида ҳам акциядорлик капиталининг қандай шакллантирилганлиги (чиқарилган акциялар сони, акция учун мукофот) тўғрисидаги маълумотлар келтирилмайди. Батафсил ахборот бош компаниянинг ҳисоботларида мавжуд.

Пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги жамлаштирилган ҳисобот компаниянинг инвестициявий ва молиявий фаолиятини ажратган ҳолда билвосита усул билан тузилади.

Жамлаштирилган ҳисоботларга тушунтириш хатида шуъба компанияларнинг номи ва жойлашган ўрни батафсил ёритилади. Франция қонун ҳужжатларига мувофиқ сегмент ахбороти маҳсулотлар ва географик минтақалар бўйича айланмалар билан чекланган.

Алоҳида сётлар бўйича фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот ҳам вертикал, ҳам горизонтал шаклда тузилиб, харажатларни уларнинг табиатига қараб кўрсатади. Францияда, Буюк Британиядан фарқли ўларок, харажатларни уларнинг функционал йўналиши бўйича гуруҳлаш қабул қилинмаган. Сотиш ва молиявий натижа сётлари операцион фаолиятдан олинган маблағларни аниқлаш учун асос бўлиб хизмат қилувчи қўшилган қиймат ялпи миқдорини ва ялпи операцион фаолиятни ҳисоблаш мумкин бўладиган тарзда тузилади. Ушбу сётларда муайян давр (одатда, молия йили) учун

даромадлар ва харажатлар ҳаракати ажратилади, улар фойда ва зарарлар счёти билан биргаллик бундай ҳаракат натижасида ҳосил бўладиган фойда ва зарарларни кўрсатади.

Ташкилотнинг ўлчамига қараб шахсий ҳисоботларни тақдим этишнинг учта варианты мавжуд. Яққа тадбиркорлар ва кичик компаниялар баланс, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот ҳамда уларга изоҳларни бир рўйхатга олинган ҳужжат шаклида тақдим этишади.

Ўрта компаниялар баланс, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот ҳамда уларга тушунтириш хатидан ташқари компаниянинг ҳужжатлар формулярини тузади. У қўрилган фойда ёки зарарнинг оқибатлари тўғрисидаги ахборотни, фойдаланувчилар учун муҳим бўлган компаниянинг 5 йиллик фаолияти тўғрисидаги маълумотлар ҳамда қимматли қоғозлар портфели тўғрисидаги маълумотларни ўзида мужассам этган.

Йирик компаниялар асосий ҳисоботнинг барча шаклларини ҳамда молия йили мобайнида ўзини ўзи молиялаш қобилияти тўғрисидаги ҳисоботни ва молиявий аҳволнинг ўзгариши диаграммасини тузади.

Францияда бухгалтерия ҳисобини тижорат тўғрисидаги қонун ҳужжатларидаги жорий ўзгаришлар билан мувофиқлаштириш ва жамлаштиришга нисбатан бир хил ёндашувни ишлаб чиқиш бухгалтерия ҳисобини ривожлантиришнинг асосий йўналишлари ҳисобланади.

Аксарият йирик ташкилотларнинг бухгалтерия ҳисобида қутилмаганда улар тўлиқ амал қилмаган анъанавий француз ҳисоб юритиш амалиёти билан боғлиқ элементлар ҳамда АҚШ ҳисоб юритиш амалиёти ва молиявий ҳисоботлар халқаро стандартларига амал қилиш учун ишоралар пайдо бўлди.

Ушбу муаммони ҳал этиш учун ҳукумат махсус орган тузиб, унинг бухгалтерия ҳисобини тартибга солиш функциясини тасдиқловчи норматив ҳужжатни чиқарди. Давлат ҳисоб юритиш қоидаларни белгилаш учун алоҳида институт ташкил этган ҳолда жамлаштирилган ҳисоботларни тузишда фойдаланиладиган методикаларни танлаш эркинлигини изчил қамайтириши назарда тутилмоқда.

Назарий жиҳатдан олиб қаралганда бу америка тамойилларидан фойдаланиш тақиқланадиган ва халқаро стандартлар ёки француз ҳисоб юритиш қоидаларига сўзсиз амал қилиш кўрсатмаси

бериладиган вазиятга олиб келиши мумкин. Бу ҳол жамлаштирилган ҳисоботларнинг ҳисоб юритишга доир ахборотини шакллантиришнинг изчиллигига ва таққосланишига олиб келиши керак.

Француз ҳисоб юритиш тамойилларига муқобил вариантлар сифатида фақат молиявий ҳисоботлар халқаро стандартлари қўлланилиши эҳтимоли мавжуд. Бироқ, ҳозирги вақтда бошқача, хусусан, америка ҳисоб юритиш тамойилларини қўлловчи француз компаниялари уларни 2003 йилга қадар қўллашлари мумкин.

2.6. Швейцарияда бухгалтерия ҳисоби

Швейцария ҳар бири катта сиёсий, иқтисодий ва солиқ автономиясига эга бўлган 26 та кантоннинг федерациясини ўзида намоён этади. Федерал қонунчилиги мамлакатда бирхилликнинг базавий даражасини кафолатловчи асос бўлиб хизмат қилиб, у Фуқаролик кодекси, Мажбуриятлар кодекси ва Жарималар кодексини ўз ичига олади. Ҳар бир кантон ва коммуна ўз ваколатлари доирасида қўшимча қонунларни қабул қилиши мумкин.

Швейцарияда бухгалтерия ҳисобини тартибга солиш узоқ вақт мобайнида Мажбуриятлар кодекси асосида амалга оширилди. 1970-йиллардан бошланган қонунчиликни ўзгартириш жараёни 1991 йилда ушбу Кодекснинг бир қатор янги моддаларининг қабул қилиниши билан ниҳоясига етди. Мазкур ўзгаришлардан кўзланган мақсад ҳисоб юритиш ва ҳисоботларнинг аниқлигига эришиш, акциядорларнинг ҳимояланганлик даражасини ошириш, компаниялар таркибини такомиллаштириш, капиталдан фойдаланишни осонлаштириш ва суиистеъмолликларнинг олдини олишдан иборат эди.

1984 йилда ташкил этилган Бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларига доир тавсиялар фонди бухгалтерия ҳисоби бўйича тартибга солувчи қондаларнинг яна бир манбаи бўлди. Унинг вазифалари бухгалтерия амалиётини янада такомиллаштириш, ҳисоботларнинг таққосланишига эришиш ва сифатини ошириш мақсадида бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларига доир тавсияларни беришдан иборат.

Швейцария қасамиёд қабул қилган бухгалтерлар ва солиқ маслаҳатчилари институти томонидан чоп этилган Аудит бўйича қўлланма ҳисоб юритишга доир норматив қондаларнинг яна бир

манбаи бўлиб хизмат қилмоқда. У бухгалтерия ҳисоботларининг барча моддалари бўйича энг аниқ кўрсатмаларни беради.

Швейцарияда ҳисоб юритиш ва ҳисоботларга нисбатан қўйиладиган талаблар анча чекланган, шунинг учун азалдан мамлакатнинг йирик фирмалари чет эл қоидаларига, хусусан, ЕИ директиваларига ва МХХС стандартларига ихтиёрий равишда амал қилади. Ҳозирги вақтда акциялари биржада котировка қилинадиган Швейцария компанияларининг 40 фоизига яқини жамлаштирилган ҳисоботларни МХХСга мувофиқ тузади, ЕИ директиваларига амал қилувчи фирмаларнинг улуши эса ундан ҳам кўпни ташкил қилади. Мажбуриятлар кодекси директорлар кенгаши бухгалтерия ҳисоботларини, бошқарув ҳисоботини ва, айрим ҳолатларда, жамлаштирилган бухгалтерия ҳисоботларини тузишини талаб қилади. Бухгалтерия ҳисоботлари баланс, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот ҳамда ҳисоботларга изоҳларни ўз ичига олади. Бундан ташқари, Бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларига доир тавсиялар фонди ушбу рўйхатга фондларнинг ҳаракати тўғрисидаги ҳисоботни қўшимча қилади.

Мамлакатда баланснинг мажбурий шакли белгиланмаган, у горизонтал ёки вертикал шаклда тақдим этилиши мумкин. Таснифлаш тартиби аҳамиятга эга эмас: айланма маблағлар ва кредиторлик қарзлари (бир йилгача)ни асосий воситалар ва капиталгача ёки улардан кейин акс эттириш мумкин. Бироқ, қонун билан баланснинг минимал зарур таркиби белгиланган. Масалан, Мажбуриятлар кодексига мувофиқ у тўртта бўлимни ўз ичига олиши шарт: айланма маблағлар, асосий воситалар, кредиторлик қарзлари ва капитал.

Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот илгари кам ахборот беради. Айрим фирмалар ҳатто сотиш ҳажмини ҳам акс эттирмасди, балки ҳисоботни ялпи фойдадан бошларди. Ҳозирда ҳисобот камида қуйидагиларни ўз ичига олиши керак: тушум таркибида – сотиш ҳажми, молиявий тушум, асосий воситаларни сотишдан олинadиган фойда; харажатлар таркибида – хомашё ва материаллар, меҳнатга ҳақ тўлаш харажатлари, молиявий харажатлар ва амортизация. Маълумотларни тақдим этишнинг муайян шакли кўрсатилмаган. Ҳисобот вертикал ёки горизонтал тарзда тақдим этилиши, тушум ва харажатлар хусусияти ёки функционал белгиси бўйича таснифланиши мумкин, лекин ўтган йил учун маълумотлар келтирилиши шарт.

Агар корпорация бошқа компанияларни кўпчилик овоз билан ёки бошқача тарзда назорат қилса, у жамлаштирилган бухгалтерия ҳисоботларини тузиши лозим. Жамлаштирилган ҳисоботларни тузмаслик учун корпорация шубба компаниялар билан бирга икки кетма-кет йил мобайнида учта кўрсаткичдан иккитасини оширмаслиги даркор: активлар умумий суммаси – 10 млн. швейцария франкидан кам, сотиш ҳажми – 20 млн. Швейцария франки, хизматчиларнинг рўйхат бўйича ўртача сони – бир йилда 200 нафар. Агар жамлаштирилган ҳисоботлар бош компаниянинг жамлаштирилган ҳисоботларига киритилган бўлса, компания уларни тузмаслиги мумкин.

Агар компаниянинг улушли қимматли қоғозлари биржада котировка қилинса, у ҳар йилнинг олти ойи учун оралиқ ҳисоботни тузиши шарт. Мазкур ҳисобот бизнес динамикасини ва компания фаолиятининг натижаларини баҳолаш имконини берувчи ахборотни ўз ичига олиши, компаниянинг молиявий аҳволига жиддий таъсир кўрсатган омилларни, шунингдек фавқулодда даромадлар ва харажатларнинг ҳосил бўлиши ҳамда ўтган йилнинг тегишли даври учун қиёсланадиган маълумотларнинг ўзгариши сабабларини акс эттириши зарур. Ушбу ҳисобот ҳисоб юритишнинг йиллик бухгалтерия ҳисоботларини тузишда қўлланиладиган тамойиллари асосида тузилади, лекин у аудит қилинмайди.

Агар компания облигациялар чиқарган бўлса ёки унинг акциялари биржада котировка қилинса, у ўзининг индивидуал ва жамлаштирилган бухгалтерия ҳисоботларини чоп этиши ёки нусхасини ҳар бир манфаатдор шахсга юбориши лозим. Бундан ташқари, мазкур ҳужжатлар молия даври тугаганидан кейин 6 ой ичида Швейцария фонд биржасининг кенгашига тақдим этилиши керак. Акциялари биржада котировка қилинмайдиган компаниялар ўз ҳисоботларини текшириш учун фақат кредиторларга тақдим этиши, барча низоларни эса судда ҳал этиши даркор.

Ҳисоботларга изоҳларда катта ҳажмдаги ахборот келтирилади; кафолатлар ва гаров суммаси; балансда акс эттирилмаган лизинг келишувлари бўйича қарзлар; пенсия фондлари олдидаги қарзлар; фоизлар ва чиқарилган облигацияларни сўндириш муддатлари; ўз акциялари билан амалга ошириладиган операциялар; капиталнинг ошиши. Бундан ташқари, акциялари биржада котировка қилинадиган компаниялар асосий акциядорларининг шахслари ва улуши ҳақидаги маълумотларни тақдим этиши зарур.

Лекин, Мажбуриятлар кодекси, агар аудиторлар компанияга ёки гуруҳга зиён етказиши мумкин бўлган маълумотларни ҳисоботларга изоҳларга киритиш имконини бермайдиган сабаблар ҳақида маълум қилса, уларни тушириб қолдириш мумкинлигини уқтиради.

Жамлаштирилган бухгалтерия ҳисоботларига изоҳлар жамлаштириш тамойилларини, баҳолаш тамойиллари ва уларнинг ўзгариши таърифини, жамлаштириш кўламлари ҳақидаги ахборотни, сотиш ҳажмининг минтақалар ва фаолият турлари бўйича бўлинишини ҳам ўз ичига олиши мумкин.

Молиявий аҳволнинг ўзгарганлиги тўғрисидаги ҳисобот ёки пул маблағларининг қиримлари тўғрисидаги ҳисоботлар шарт эмас, Мажбуриятлар кодексига улар ҳақида ҳатто сўз ҳам юритилмаган. Лекин, Бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларига доир тавсиялар фондининг фикрига кўра, мазкур ҳисобот бухгалтерия ҳисоботларининг ажралмас қисми ҳисобланади. Унинг вазифаси фондларнинг операцион, инвестициявий ва молиявий фаолият натижасида ўзгаришини акс эттиришдан иборат. Таъкидлаш лозимки, компанияларнинг аксарияти молиявий аҳвол тўғрисидаги ҳисобот ўрнига пул маблағларининг қиримлари тўғрисидаги ҳисоботни тузади.

Аудиторлик ҳисоботи акциядорларнинг йиллик умумий йиғилишига ёзма шаклда тақдим этилади. Агар компания жамлаштирилган ҳисоботларни тузса, аудиторлар ушбу ҳисоботлар қонунчиликка ва жамлаштириш қоидаларига мос келишига ишрнч ҳосил қилишлари даркор.

Ҳисоб юритиш сиёсати ва баҳолаш усуллари. Бошқа мамлакатларда бўлгани каби, Швейцарияда ҳам айрим корхоналар солиқларни камайтириш, рақобатдан ҳимояланиш, компания ходимлари томонидан компаниянинг ўсишини ички молиялашга зиён етказувчи дивидендлар тўланиши бўйича оширилган талабларнинг олдини олиш учун яширин резервларни тузишга интилади. Бундай захираларни тузишга қонунда руҳсат этилган. Мажбуриятлар кодексига айтилишича, уларни корxonанинг ривожланишини ёки дивидендларнинг тенг тақсимланишини кафолатлаш учун ташкил этиш мумкин, лекин бу ҳақида фирма ўз аудиторларига хабар қилиши зарур.

Мажбуриятлар кодексига мувофиқ жамлаштирилган молиявий ҳисоботлар алоҳида корхоналар ҳисоботларига мос келадиган тамойилларга мос келиши лозим. Амалда Швейцариянинг кўплаб

компаниялари жамлаштириш доирасини ўзлари уларда овозланинг кўпчилигига эга бўлган шуъба компаниялар билан чегаралайди. Одатда компаниялар жамлаштирилган ҳисоботларга кичик ёки мавжуд бўлмаган шуъба компанияларни ҳамда фаолиятнинг асосий тури бошқа гуруҳдан кучли фарқ қиладиган компанияларни ёхуд қатъи чекловлар натижасида маблағларини бош компанияга топшира олмайдиган компанияларни киритмайди.

Бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларига доир тавсиялар фондининг талабларига мувофиқ тўлиқ бирлаштириш усули жамлаштиришнинг ягона усули ҳисобланади. Бироқ, Швейцария компаниялари жамлаштиришнинг умумий қабул қилинган қоидаларига амал қилади. Бош компания томонидан назорат қилинадиган шуъба компаниялар тўлиқ бирлаштириш усули асосида бирлаштирилади. Бош компания уларда овозларнинг 20 фоизи ва ундан кўпига тўғридан-тўғри ёки билвосита эгаллик қиладиган ассоциацияланган компаниялар ўз капитали усули бўйича ҳисобга олинади. Бош компания уларда овозларнинг 20 фоизидан камига эгаллик қиладиган компаниялар таннарх усули бўйича акс эттирилади.

Инвестициялар қиймати қўлга киритиш санаси ҳолатига кўра ўз капиталининг тегишли қисми ҳисобидан қайтарилади. Ушбу талабни акциялари биржада котировка қилинадиган барча компаниялар бажаради.

Капитал иккита муқобил усулни қўллаган ҳолда бирлаштирилади:

- сотиб олиш усули, бунда сотиб олиш қиймати шуъба компаниянинг активлари ва пасивларини қўлга киритиш санаси ҳолатига кўра қайта баҳолаш ҳисобидан акс эттирилади;

- улушларни бирлаштириш усули, бунда бош ва шуъба компаниянинг умумий активлари, пасивлари ва захиралари ҳисобга олиш қиймати бўйича акс эттирилади.

Швейцарияда гудвилнинг иккита вариантини ҳам қўллашга рухсат этилади: капиталлаштириш, яъни уни баланс активида акс эттириш ва захиралар ҳисобига ҳисобдан чиқариш, ёки, тез-тез учраб турадиган, захиралардан бирини камайитириш. Европанинг бошқа мамлакатларида бўлгани каби аксарият компаниялар узок вақт мобайнида гудвилл амортизацияси туфайли даромадлар камайишининг олдини олиш учун иккинчи вариантни афзал кўришди. Бироқ, охириги вақтда акциялари биржада котировка

қилинадиган компаниялар халқаро стандартлар таъсири остида гудвилни капиталлаштира бошлашди. Агар гудвилл активлар таркибида акс эттирилса, у фойдаланиш муддати мобайнида, яъни 5 йилдан 40 йилгача амортизация қилинади.

Бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларига доир тавсиялар фонди чет эл шубъа компаниялари бухгалтерия ҳисоботларининг моддаларини қайта ҳисоблашнинг 3 та усулини таъкидлайди: давр якунидаги курс (жорий курс) усули, вақт усули ва пул (пул бўлмаган) усули. Дастлабки иккита усул 21-сон МҲХСда таърифланган жиҳатлар билан ўхшаш.

Биринчи усулни қўллашда акциядорлик капиталидан ташқари баланснинг барча моддалари даврнинг якуни ҳолатига кўра қайта баҳоланади, тушум ва харажатлар эса давр якунидаги курс ёки даврдаги ўртача курс бўйича айирбошланади. Баланс моддаларини қайта ҳисоблашда юзага келадиган фарқлар акциядорлик капитали таркибида ҳисобга олинади, тушум ва харажатларни қайта баҳолашдаги фарқларни ўртача курс бўйича даромадга ёхуд акциядорлик капиталига киритиш мумкин.

Вақт усули давр якунидаги курс бўйича айирбошланадиган пул моддалари билан дастлабки курс бўйича айирбошланадиган пул бўлмаган моддалар ўртасида чегара ўтказади. Тушум ва харажатлар операция амалга оширилган санадаги курс бўйича айирбошланади, тегишли баланс моддаси айирбошланадиган курс бўйича айирбошланадиган амортизация бундан мустасно. Қайта ҳисоблаш чоғида юзага келадиган фарқ одатда даромад сифатида акс эттирилади.

Пул (пул бўлмаган) усули вақт усулидан шуниси билан фарқ қиладики, барча ишончсиз моддалар уларнинг қийматига тузатишлар киритилган-киритилмаганлигидан қатъи назар дастлабки курс бўйича айирбошланади. Фарқни фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда акс эттириш ёки акциядорлик капиталига киритиш мумкин.

Бош компаниядан катта мустақилликка эга бўлган шубъа компаниялар давр якунидаги курс (жорий курс) усулини қўллайди. Фаолияти бош компания фаолиятининг ажралмас қисми ҳисобланган компанияларнинг бухгалтерия ҳисоботлари вақт усулини қўллаган ҳолда трансформацияланиши керак. Ушбу қоидалар қўлланилиши мумкин, лекин мажбурий эмас.

Аксарият компаниялар чет эл валютасидаги моддаларни давр якунидаги бўйича айирбошлайди ва даромадлар таркибидаги

фарқни аниқлайди. Компанияларнинг бир қисми компаниялар ўртасидаги узоқ муддатли инвестициялар бўйича курс фарқларини тақсимланмайдиган фойдага киритади. Айрим фирмалар форвард контрактлари бўйича дебиторлик ва кредиторлик қарзларини келгуси шартномавий курслардан фойдаланган ҳолда айирбошлайди.

Компаниялар тўғрисидаги янги қонунда энг кам акциядорлик капитали 100 минг швейцария франкигача оширилди. Акцияларнинг минимал номинал қиймати 100 Швейцария франкидан 10 Швейцария франкигача камайтирилди, чунки кўплаб компаниялар акцияларининг бозор қиймати халқаро стандартлар билан солиштирилганда анча юқори бўлди.

Компаниялар умумий, номинал қиймати умумий капиталнинг, яъни акциядорлик капитали ва иштирок этиш капиталининг 10 фоизини ташкил қиладиган ўз акцияларини харид қилишлари мумкин.

Захиралар ҳақида тўхталадиган бўлсак, Швейцарияда, биринчи галда, умумий заҳира аниқланади, унинг яратилишини қонунчилик талаб қиладди. Мажбуриятлар кодексида белгиланишича, умумий заҳира тўланган капиталнинг 20 фоизини ташкил қилгунга қадар йиллик фойданинг 5 фоизи ушбу заҳирага киритилиши лозим. Сўнгра дивидендларнинг базавий даражасидан ортиқча тўланган йиллик фойданинг 5 фоизи миқдоридаги дивидендларнинг 10 фоизини чегириб қолиш зарур. Умумий заҳира асосан зарарларни қоплаш учун фойдаланилади. Қонун яна иккита махсус заҳиранинг барпо этилишини белгилайди – ўз акциялари бўйича заҳира ва қайта баҳолаш заҳираси. Таъсис шартномасида қўшимча заҳиралар назарда тутилиши мумкин.

Айрим компанияларнинг бухгалтерия ҳисоботларида асосий воситалар жорий қайта баҳолаш ҳуқуқсиз амортизация чегирма қилинган ҳолда харид қилиш ёки ишлаб чиқариш дастлабки қиймати бўйича баҳоланиши керак. Тўпланган зарарлари капиталнинг ва мажбурий заҳираларнинг ярмидан кўпини ташкил қилувчи компаниялар бундан мустасно. Мазкур ҳолатда мол-мулкни ва иштирок этиш улушини жорий қийматгача қайта баҳолашга руҳсат этилган. Қайта баҳолашдаги фарқ акциядорлик капитали таркибига ўтказиш, тегишли активларни ҳисобдан чиқариш ёки сотиш натижасидагина камайиши мумкин бўлган махсус заҳира счётида ҳисобга олинади.

Швейцарияда жамлаштирилган бухгалтерия ҳисоботларини дастлабки ёки жорий қиймат бўйича тузиш мумкин. Жорий қиймат реал жорий қиймат, тиклаш қиймати ёхуд шунга ўхшаш харажатларга асосланиши мумкин. Бир хиллик ва мувофиқлик ягона шарт ҳисобланади.

Амортизацияга асос қилиб, одатда, активларни харид қилиш ёки ишлаб чиқариш қиймати олинади, лекин у тиклаш қийматига ҳам асосланиши мумкин. Тенг амортизация ва пасайтирувчи қолдиқ усули каби усулларни қўллаш мумкин. Амортизация активларнинг ушбу таридан фойдаланган ҳолда ишлаб чиқарилган маҳсулот миқдорига ҳам асосланиши мумкин (ишлаб чиқариш бирликлари усули). Фойдаланишнинг фойдали муддати компания малиявий аҳволини ва фойдасининг тўғри акс эттирилишини таъминлаш учун одатда бухгалтерия ҳисоботларининг умумий мақсадига мувофиқ танланади. Бироқ, амалиётда танлов бошқа мақсадлар, хусусан солиқ солиш ва яширин резервлар билан белгиланади.

Агар алоҳида компаниялар ҳисоботларидан асосан мамлакат ичида фойдаланилса, йирик компанияларнинг жамлаштирилган ҳисоботлари кўпроқ чет элда фойдаланувчилар учун мўлжалланган. Шунинг учун у яширин резервларнинг яратилишини ошириб юборувчи халқаро стандартларга мос келиши керак. Бундан ташқари, ғоят паст фойда кўрсаткичлари Швейцария компанияларини халқаро бозорларда молия олишда ноқулай аҳволга солиб қўяди.

Швейцария Аудитга доир қўлланмасида айтилишича, бинолар ва асбоб-ускуналарни қуриш билан боғлиқ фоизлар ушбу объектларнинг таннархига киритилиши мумкин.

Сотиб олинган номоддий активларга келсак, уларни активлар таркибида акс эттиришнинг ягона шarti – бу бир неча йиллар мобайнида бўлажак иқтисодий фойдани олиш. Капиталлаштирилиши, яъни активлар таркибига киритилиши мумкин бўлган номоддий активларга мисоллар тариқасида, биринчи навбатда, лицензиялар, патентлар, савдо русумлари, муаллифлик ҳуқуқлари, моделлар, режалар, дастурий таъминот, миждозлар рўйхатлари келтирилади. Иккинчи томондан, ўқитиш ва реструктуризациялаш ҳамда фундаментал ва амалий тадқиқотлар харажатлари активлар таркибига киритилиши мумкин эмас.

Капиталлаштирилган номоддий активлар қуйидаги иккита катталиқнинг энг кичиги бўйича баҳоланади: таннарх ёки эҳтимолий

сотувнинг соф қиймати. Улар одатда бир меъёрли усулни қўллаган ҳолда фойдали фойдаланиш муддати мобайнида амортизация қилиниши керак. Агар номоддий активларнинг реал қиймати пасайса, уларнинг ҳисобга олиш қиймати даврий равишда қайта кўриб чиқиш даркор.

Айрим компанияларнинг бухгалтерия ҳисоботларида акциядорлик капиталидаги улушлар активларни баҳолашнинг умумий қоидалари асосида баҳоланади. Истисно тариқасида уларни холдинг компанияси ўз акциядорлик капитали ва расмий захираларининг ярмидан ортиқ ҳажмда умумий зарарлар кўрганда қайта баҳолаш мумкин. Гуруҳий ҳисоботларда бирлаштирилмаган улушлар таннарх бўйича ёки ўз капитали усули бўйича баҳоланади.

Мажбуриятлар кодексида кўрсатилишича, захираларни қуйидаги иккита катталиқнинг энг кичиги бўйича баҳоланади: дастлабки қиймат (харид қилиш ёхуд ишлаб чиқариш харажатлари) ёки эҳтимолий сотувнинг соф қиймати. Бошқа активлар билан бўлгани каби захиралар бўйича ҳам яширин резервларни яратиш мумкин. Ишлаб чиқариш харажатлари маъмурий ва тижорат харажатларидан ташқари кўшимча харажатларни ҳам ўз ичига олади. Доимий ишлаб чиқариш кўшимча харажатларини асбоб-ускуналарнинг қувватидан келиб чиқиб тақсимлаш лозим. Фоизларни тўлаш харажатларини кўшимча харажатларга киритиш мумкин. Аксарият компаниялар захиралар қийматиغا, ҳеч бўлмаганда, билвосита харажатларнинг бир қисмини киритади. Бироқ, тайёр маҳсулотни фақатгина бевосита ишлаб чиқариш харажатлари бўйича баҳолайдиган фирмалар ҳам мавжуд.

Захираларни баҳолаш учун ўртача таннарх, ФИФО, ЛИФО ва бошқа усуллар қўлланилади. Амалётда фақат дастлабки иккита усул кенг қўлланилмоқда. Жамлаштирилган ҳисоботларда захираларни ҳақиқий жорий харажатлар, тиклаш қиймати ёки ўтхаш харажатлар асосида баҳолаш мумкин.

Швейцарияда даромадлар ва ўз капиталига солиқлар солинади. Молиявий гуруҳларда ҳар бир компанияга алоҳида солиқлар солинади. Солиқ солиш усуллари анча мураккаб бўлиб, турли кантонларда турлича усуллар қўлланилади. Кантонларнинг катта қисми охириги вақтда унда солиқлар, кўплаб бошқа мамлакатларда бўлгани каби, жорий йил учун даромадларга асосланадиган тизимга ўтди.

Даромад солиғининг базаси бўлиб бизнеснинг умумий қабул қилинган амалиёти доирасидан ташқарига чиқувчи харажатлар суммасига тўғриланган соф даромад ҳисобланади. Солиқ тузатишлари, асосан, яширин резервларни аниқлаб, кейинчалик уларни даромадларга киритишни ўз ичига олади. Зарарлар келгуси даврда, 2, ..., 7 йил ичида тўланиши лозим бўлган солиқлар суммасини ҳисоблашда чегирма қилиниши мумкин.

Даромад солиғидан ташқари ўз капиталига ҳам солиқ солинади. Солиқ солинадиган ўз капитали ҳисоботларда акс эттирилган ва яширин капитал ва резервларни ўз ичига олади. Ставкалар кантонлар бўйича 0,26 фоиздан 0,9 фоизгачани ташкил қилади. Федерал солиқ 1998 йилда бекор қилинди.

Швейцарияда солиқ солиш билан бухгалтерия ҳисоботлари ўртасида узвий боғлиқлик мавжуд. Солиқлар ҳисобга олинган даромадлар суммасига асосланганлиги боис солиқ солинадиган даромадлар билан ҳисоботларда акс эттирилган даромадлар ўртасида вақт фарқи камдан-кам ҳолларда юзага келади. Шунинг учун фирмалар одатда муддати кечиктирилган солиқларни ўз ҳисоботларида акс эттирмайди.

Пенсиялар тўлаш учун маблағлар корхоналар ва хизматчиларнинг давлат фондига ҳиссалари ҳисобидан таъминланади. Қўшимча пенсия тўловлари корхоналар ва ходимларнинг алоҳида фондларга ҳиссалари ҳисобидан таъминланади. Пенсия тўловлари суммаси мазкур фондларга ҳиссалар миқдорига ва ушбу маблағларни инвестиция қилишдан олинadиган фойдага боғлиқ.

Давлат фондига ҳиссалар ходимларнинг иш ҳақига асосланади. Ставкалар бутун мамлакат бўйича пенсияга чиққан ва ҳали ишлаётган инсонлар ўртасида мувофиқликда белгиланади.

Охириги йилларда Швейцарияда бухгалтерия ҳисоботларининг аниқлигини ва ахборот учун белгиланганлигини оширишга жиддий интилиш кузатилди – бу қонунчилик талабларининг ортиши, миллий ҳисоб юритиш стандартларининг ишлаб чиқилганлиги, ҳисоб юритишга ва акциялари биржада котировка қилинадиган компаниялар томонидан ахборотнинг тақдим этилишига нисбатан янги талабларнинг пайдо бўлганлиги, ўз ҳисоб юритишини халқаро стандартларга мувофиқлаштиришни истовчи айрим компаниялар саъй-харажатларининг натижаси ҳисобланади.

2.7. Швецияда бухгалтерия ҳисоби

Швецияда ҳисоб юритиш тизими ва замонавий бухгалтерия амалиёти ўзига хос тарзда шаклланди. Ушбу фаннинг кўплаб назариячилари швед бухгалтерия ҳисоби мактабини у ёки бу моделга киритишга уриниб, Швецияда бухгалтерия ҳисоби маълум моделлар билан ўхшашликларга қараганда кўпроқ фарқларга эга бўлган алоҳида тизимни ўзида намоён этади, деган хулосага келишди.

Охириги ўн йилликларда Швеция давлати бухгалтерия фаолиятига тўғридан-тўғри жалб этилди ва буни ҳақиқий корпоративизм намунаси деб ҳисоблаш мумкин. Масалан, 1977 йилда Швецияда пўлат ва ёғочдан тайёрланадиган маҳсулотларнинг асосий ишлаб чиқарувчиси ҳисобланган «Uddeholm AB» компанияси махсус қонун билан банкротликдан чиқарилди. Мазкур қонун билан кредит линиясининг амал қилиш муддати узайтирилди ва компанияга ушбу кредитни ўз активларининг бир қисми сифатида ҳисобга олишга рухсат этилди. Бундай амалиёт туфайли Швеция бухгалтерия тизимини миллий иктисодий сиёсат воситаси деб ҳисоблаш мумкин.

Швецияда ҳисоб юритиш фаолиятининг тарихи XVII асрга бориб тақалади. Аудиторлик хулосати тўғрисида биринчи марта 1652 йилда тилга олинган, 1855 йилда эса бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги биринчи қонун чиқарилди. XIX асрда Швеция бухгалтерия қонунчилиги, Европанинг кўплаб мамлакатлари қаторида, француз Тижорат кодексининг таъсири остида бўлди, бироқ XX асрнинг бошига келиб немис бухгалтерия мактабининг таъсири кучайди. Бунга Стокгольм ва Гетеборг университетларида ушбу фаннинг дастлабки профессорлари немислар бўлганлиги сабаб бўлди. Кейинчалик немис мактабининг таъсири сусайди ва 1960-йилларнинг охирига келиб швед қонун чиқарувчилари ва бухгалтерлари учун Америка модели намунага айланиб бораётгани яққол намоён бўлди. Бу, биринчи гада, Швеция саноатида хусусий секторнинг роли ошганлиги билан боғлиқ эди.

Таъкидлаш лозимки, касбий ташкилотларнинг мамлакатда бухгалтерия фаолиятини норматив тартибга солиш жараёнига таъсири катта. Ҳисоботларга имзо чекувчи бухгалтерлар ва мутахассис аудиторларга нисбатан ғоят юксак талаблар қўйилади. Йирик швед компаниялари ҳисоботларининг тахминан ярмига текширувларни ўтказиш учун масъул бўлган аудиторнинг номи

билан имзо кўйилганлигини айтишнинг ўзи кифоя. Аксарият ҳолатларда бизнес-ҳамжамият ҳисоботлар фойдаланувчиларига аудиторлик фирмасининг номидан кўра кўпроқ аудиторнинг исмини айтади.

Йирик компаниялар ҳисоботларини аудит қилиш талаби биринчи бўлиб Швециянинг 1895 йилда қабул қилинган компаниялар тўғрисидаги қонунида пайдо бўлди ва ўша вақтдан бошлаб аудиторларнинг ҳам, раҳбарларнинг ҳам ҳисобот ҳужжатларининг мазмуни учун жавобгарлиги янада қатъийлашди, бунда улар учун нафақат маъмурий, балки жинсий жавобгарлик ҳам белгиланди, бухгалтерлар учун Швеция қасамиёд қабул қилган бухгалтерлар институти томонидан ишлаб чиқилган Касб ахлоқи кодексининг талаблари ҳам мажбурий ҳисобланади. Мазкур институт Швеция бухгалтерия стандартлари кенгаши билан бирга мамлакатнинг ҳисоб юритиш фаолиятини тартибга солишда иштирок этувчи ҳамда бухгалтерия амалиётининг турли масалалари юзасидан тавсиялар ишлаб чиқувчи энг йирик ва нуфузли профессионал ташкилоти ҳисобланади.

Охириги 30 йилда Швецияда бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботлари юритилишини тартибга солувчи иккита йирик қонунчилик ҳужжати чоп этилди (1975 ва 1995 йилларда). Уларнинг иккинчиси ЕИнинг Еттинчи ва Тўртинчи Директивалари талабларини ўзида мужассам этган (миллий талқинда) бўлиб, уларни Швеция, умумевропа интеграциялашуви йўлида, бажариш учун мажбурий талаблар сифатида белгилаб қўйди.

Швецияда бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларини тартибга солиш тизими қуйидагилар ҳисобидан таъминланади:

- компанияларнинг иш амалиётида бухгалтерия тамойиллари, моддаларни баҳолаш қондалари, ҳисоботлар шакллари ва алоҳида хўжалик юритувчи субъектларнинг ҳам, компаниялар гуруҳларининг ҳам ахборотини ошқор қилишга доир талабларни қўллашни белгиловчи Ҳар йиллик ҳисоботлар тўғрисидаги қонун (1995 й.);

- кичик фирмаларда бухгалтерия ҳисобини тартибга солувчи «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонун (1976 й.).

Миллий профессионал стандартлар Швеция молиявий ҳисоби кенгаши томонидан ишлаб чиқилади. Умуман олганда уларнинг мазмуни халқаро стандартлар (IAS) мазмунига яқин.

Таъкидлаш лозимки, халқаро стандартлар ролининг кучайиб бораётганлигига қарамай, профессионал жамоатчиликнинг асосий

этиборини йирик швед концернларида ҳисоб юритиш амалиёти ва ҳисоботларни шакллантириш тўғрисидаги мақолалар жалб қилмоқда.

Швециянинг Ҳар йиллик ҳисоботлар тўғрисидаги қонуни асосий ҳисобот шаклларининг таркибини ва форматларини белгилпб беради. Улар жумласига қуйидагилар киради: баланс, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот, бошқарувчининг ҳисоботи, бир йил мобайнида компаниянинг молиявий аҳволидаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисобот, ҳисоботга тушунтириш хати. Қонунда белгиланган ҳисоботлар форматларидан фақат бизнеснинг ўзига хослиги билан асосланган ҳолатларда четга чиқиш мумкин.

Мамлакатнинг солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатлари компанияларга фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда фойданинг тақсимланиши сифатида акс эттириш лозим бўлган солиқ солинадиган захираларни ҳосил қилиш имконини беради. Компаниялар бундай захираларга фойданинг 30 фоизгачасини киритиши мумкин ва солиқ солинадиган базани камайтириш учун қонун томонидан берилган имкониятдан фаол фойдаланишади. Бироқ, ушбу захираларни йиллик ҳисоботларда акс эттириш талаби халқаро стандартларга зид келади.

Ушбу муаммонинг ҳал этилишида швед бухгалтерларининг профессионаллиги намён бўлди. Улар фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботнинг халқаро ва миллий бухгалтерия стандартларининг талабларини бирга қўшиш имконини берувчи махсус шаклини ишлаб чиқишди: халқаро стандартларга мувофиқ “солиқ солингунга қадар фойда” кўрсаткичига мос келадиган “тақсимлангунга қадар фойда” якуний кўрсаткичига эга бўлган ҳисобот шаклланади, шундан кейин, Швеция қонун ҳужжатларига мувофиқ, ҳисоботнинг қуйи қисмида унинг тақсимланиши кўрсатилади. Охириги ўн йил ичида барча скандинавия мамлакатлари бундай амалиётни қўллашга ўтишди.

Қонун нафақат ҳар бир хўжалик юритувчи субъектлар учун, балки компаниялар гуруҳлари учун ҳам ҳисобот ҳужжатларининг тўлиқ пакетини тақдим этиш мажбуриятини юклайди. Жамлаштирилган ҳисоботлар бош компания овоз берувчи акцияларнинг 50 фоизидан кўпига эгалик қилган ёки шуба компаниянинг фаолияти устидан тезкор назоратни амалга оширган ҳолларда тузилади.

Швед корхоналарининг балансида «Ўз капитали ва захиралар» бўлими икки қисмга бўлинган – мажбурий ва номажбурий моддалар.

Мажбурий моддалар жумласига куйидагилар киради: устав капитали, кўшимча капитал, қайта баҳолаш захираси ва қонун ҳужжатларида назарда тутилган бошқа захиралар. Номажбурий моддалар жумласига куйидагилар киради: ўтган йиллар ва ҳисобот йилининг тақсимланмаган фойдаси, қонун ҳужжатларида назарда тутилмаган, лекин компаниянинг ҳисоб юритиш сиёсатига мувофиқ ҳосил қилинган захиралар.

Агар акциядорлик капитали турли хилдаги акциялардан тузилган бўлса, уларнинг ҳар бири балансда алоҳида сатрда акс эттирилиши керак. Аввалги баланс тузилган вақтдан бошлаб мазкур бўлимда рўй берган ўзгаришлар тушинтириш хатида акс эттирилиши даркор.

Қайта баҳолаш захираси айланмадан ташқари моддий ва молиявий активларни қайта баҳолаш натижаларига кўра ҳосил қилинади ва у ўз капиталининг номажбурий моддаларидан қоплаш мумкин бўлмаган зарарларни қоплаш учун ишлатилиши мумкин. Таъкидлаш лозимки, қайта баҳолаш захирасидан зарарларни қоплаш учун фойдаланиш қарори, агар акциядорлик капиталининг миқдори уч йиллик муддат мобайнида ҳеч бўлмаганда қопланган зарарлар суммасига ошмаса, акциядорларга ушбу муддатга дивидендларни тўлаш учун тақиқ қўйилишига олиб келади. Бундан ташқари, қайта баҳолаш захираси тўлиқ амортизация қилинмаган айланмадан ташқари активларни ҳисобдан чиқаришда камаяди. Кўшимча капитал моддаси фақат акциялар эмиссия қилинган тақдирда, агар улар номинал қийматдан юқори нарх бўйича сотилса, ҳосил қилинади.

Бошқа захиралар компания эгаларининг қарорига кўра соф фойдадан (бундай захирани ҳосил қилиш учун устав капиталининг кўпи билан 20 фоизи йўналтирилиши мумкин) ёки компания эгаларидан тушумлар сифатида ҳосил қилинади.

Кўшимча капитал ва бошқа захиралар, агар зарарларни қоплаш учун тақсимланмаган фойда етарли бўлмаса, ушбу мақсадга ҳамда устав капиталини ошириш учун қўлланилади.

Солиқ чегирмаларидан фойдаланиш имконияти Швеция бухгалтерларига махсус солиқ захираларини яратиш имконини беради. 1990-йиллар мобайнида нормативдан ортиқча захиралар, инвестициялар, кўшимча амортизация учун захиралар ҳосил қилинди. Бироқ, ҳозирга келиб компанияларда ушбу захираларнинг

катта қисми тугаган. Ҳозирда амал қилиб турган қонун ҳужжатларига мувофиқ аксарият компаниялар учун солиқ чегирмаси сифатида фақат қўшимча амортизация захираларидан фойдаланиш кулай.

Бундай амалиёт швед қонун чиқарувчилари ва профессионал бухгалтерларининг биргаликдаги норма ижодкорлиги натижаси ҳисобланиб, жаҳонда деярли бошқа ҳеч қаерда учрамайди, чунки халқаро стандартларга мос келмайди. Охириги йилларда швед ҳукумати томонидан ҳисоб юритиш фаолиятини халқаро стандартларга мувофиқ уйғунлаштириш юзасидан мажбуриятларнинг қабул қилиниши муносабати билан компанияларнинг кўпчилиги солиқ солишни мақбуллаштириш мақсадида бундай амалиётни кенг қўллаган ҳолда оддий ҳисоботлар билан бирга бундай захиралар ўз ичига олмайдиган ҳисоботларни ҳам ишлаб чиқмайди. Хусусан, швед молия-саноат гуруҳларининг барча жамлаштирилган ҳисоботлари IASга мувофиқ тузилади ва солиқ солинмайдиган захираларнинг ҳосил бўлишини акс эттирмайди. Қизиғи, активларни айланма активларга киритишда швед бухгалтерлари «операция цикли» тушунчасидан фойдаланишмайди. Активнинг бир йил мобайнидаги айланувчанлик муддати ягона мезон ҳисобланади.

Узоқ ва қисқа муддатли қарзларни ҳамда умуман кредиторлик қарзларини баҳолаш ва балансда акс эттириш халқаро амалиётига мос келади. Швеция миллий стандартларининг ўзига хослиги шундан иборатки, унда шартли мажбуриятларни акс эттириш шарт. Уларнинг тўланиши энг эҳтимол тутилган қисми баланснинг ўзида, қолганлари эса балансдан кейинги меморандумда келтирилади. Ҳисоботларда кўрсатиш лозим бўлган шартли мажбуриятлар жумласига қуйидагилар киради: пенсия мажбуриятлари (пенсия фонди билан қопланмаган); берилган кафолатлар; эълон қилинган чегирмалар; бошқа эҳтимолий харажатлар.

Умуман олганда айтиш лозимки, норматив даражада шартли мажбуриятларни нисбатан талқин этишнинг яққол ноаниклиги мавжуд. Бироқ, йирик швед компанияларининг амалиёт ўтовчи бухгалтерлари ҳисоботлар фойдаланувчиларига ўз компанияларининг пассивлари ҳақида тўлиқ тасаввурга эга бўлиш имконини берувчи ўз усулларини ишлаб чиқади.

Айланмадан ташқари активлар уларнинг дастлабки қиймати бўйича ҳисобга олинади. Қонунчилик активлар катта қисмининг хизмат қилиш муддатларини белгиламайди (машинна ва асбоб-

ускуналарнинг айрим турлари бундан мустасно – уларнинг муддати беш йил билан чекланган), ва уларнинг қийматини ҳисобдан чиқариш усули ва муддатини бухгалтерларнинг ўзлари танлашади. Номоддий активлар учун, агар уларнинг фойдалилиги беш йилдан кўроқ деб ҳисоблаш учун етарлича асослар бўлмаса, амортизациянинг одатдаги муддати беш йил. Кўплаб кўчмас мулк объектлари учун амортизация ажратмаларининг энг кам нормаси танланади - I фоиз. Аксарият ҳолатларда активларни ҳисобдан чиқаришнинг бир чизиқли усули қўлланилади, лекин қонунчиликда ҳам, стандартларда ҳам ҳар қандай бошқа усулларни қўллаш тақиқланмаган.

Активнинг нархини оширувчи реконструкциялаш қиймати балансда капиталлаштирилади, жорий таъмирлаш учун сарфланган суммалар эса дарҳол ҳисобдан чиқарилади. Активларни реконструкциялашга йўналтирилган кредитлар бўйича фоизлар ҳам капиталлаштирилади. Айланма маблағларни тўлдириш учун олинган кредитлар бўйича фоизлар фақат, агар захиралар ва ярим тайёр маҳсулотларни сақлаш муддатлари катта бўлса (масалан, агар гап вино ёки пишлоқ ишлаб чиқариш тўғрисида бораётган бўлса), капиталлаштирилиши мумкин.

Таъкидлаш лозимки, халқаро стандартлар талабларидан фаркли ўлароқ, Швеция бухгалтерия амалиёти фақат лизинг предметини ижара муддати тугаганидан кейин сотиб олишни назарда тутувчи лизинг шартномаларинигина молиявий ижара сифатида талқин этади. Ўз навбатида, фақат ана шундай активлар балансда акс эттирилади.

Захираларни баҳолаш харид ва бозор нархларининг кичиги бўйича амалга оширилади. Ушбу активни сотиш мумкин бўлган нарх бозор нархи ҳисобланади. Миллий стандартлар ва солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатларига мувофиқ захиралар ФИФО усули билан ҳисобдан чиқариларди.

Швециянинг амалдги ҳисоб юритиш ва ҳисоботлар тизими ривожланган мамлакатлар бухгалтерия амалиётидаги энг ўзига хос тизимлардан бири ҳисобланади. У ёпиқ бизнес-ҳамжамиятда бенуқсон амал қилади, Швеция ЕИга аъзо эмаслиги туфайли у миллий қонунчиликка ташқи стандартларни жорий этиш мажбуриятига эга эмас. Шунинг учун бунчалик аниқ амал қилувчи тизим фақатгина мамлакат ички бозорида ишловчи кичик ва ўрта

компанияларнинг ҳисоб юритиш амалиётида яна узоқ вақт устунлик қилиши эҳтимолдан ҳоли эмас.

Бироқ, йирик компаниялар ишига бизнеснинг глобаллашуви ўз таъсирини ўтказди – Швецияда фаолият кўрсатувчи барча халқаро концернлар ҳисоботларни жаҳонда умумий қабул қилинган стандартларга яқинлаштиришга интилади. Буни амалиётга кенг қўлланиладиган иккита йўл билан амалга ошириш мумкин. Биринчи йўл параллел равишда миллий ва халқаро стандартларга мувофиқ иккита ҳисоботни тузишни назарда тутди. Иккинчи йўл ўзига хос бўлиб, унда швед бухгалтерларининг профессионализи яққол намён бўлади – улар МХХС бўйича ҳисоботларни миллий фойдаланувчиларга ҳам уларни осонроқ қабул қилиш имконини берувчи қўшимча бўлимлар билан тўлдиришади.

Ҳисоботларнинг шаклини ўзгартириш зарурати, биринчи галда, компания халқаро бозорга чиққанда ёки қўшимча равишда ташқи молиялашни талаб қилганда юзага келади. Бироқ, хатто акциялари биржада котировка қилинадиган компаниялар ҳам кўпинча ЕИ директивалари ва халқаро стандартларни яққол ифодаланган миллий хусусият билан ўзига хос тарзда талқин этади.

Швецияда бухгалтерия ҳисобини ривожлантиришнинг кейинги истиқболлари ушбу мамлакат қонун чиқарувчилари барча компаниялар томонидан бжариш учун мажбурий ҳолат сифатида МХХС ва ЕИ директиваларини қабул қилишга қандай муносабатда бўлишига боғлиқ. Ҳозирги вақтда мазкур масала ҳал этилмаган ва амалиётчи профессионаллар, фақат ўта зарур ҳолатлардагина бошқа мамлакатларда қабул қилинган нормативларга мурожаат этган ҳолда, анъанавий йўлдан боришмоқда.

2.8. Чехияда бухгалтерия ҳисоби

1990-йилларнинг бошидан бошлаб Чехияда бозор муносабатларига ўтишда ва нодавлат иқтисодиёт секторининг пайдо бўлиши билан бухгалтерия ҳисобини ривожлантиришга ҳам эҳтиёж пайдо бўлди. Чехия қонунчилигига Европа Иттифоқи Тўртинчи ва Еттинчи Директиваларининг қоидалари киритилди.

Ҳисоботларни шакллантириш учун хўжалик юритувчи субъектлар қуйидаги гуруҳларининг унификацияланган шакллари қабул қилинди: фойда кўрамай ишловчи ташкилотлар, банклар,

суғурта компаниялари, кичик бизнес компаниялари, бошка тизорат ташкилотлари.

Бухгалтерия ҳисоботларининг шакллари ва мазмуни Чехия Молия вазирлигининг қонун ҳужжатлари билан тартибга солиниб, ҳозирги вақтда қуйидагиларни ўз ичига олади:

- фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот;
- бухгалтерия баланси;
- бухгалтерия ҳисобига изоҳлар (шу жумладан, пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот).

Йирик компаниялар ва хорижий капитал иштирокидаги фирмалар ҳисоботларни солиқ ва статистика органларига тақдим этганларидан кейин, уларни қонун ҳужжатларида назарда тутилган қисқартирилган шаклда «Обчоди вестик» махсус нашрида чоп этишлари шарт. Хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий аҳволи тўғрисида тўлиқроқ тасаввурга эга бўлиш учун ҳисоботларда нафақат ҳисобот даври учун, балки ҳисобот давридан олдинги давр учун ҳам маълумотлар кўрсатилади.

Кичик корхоналар учун бухгалтерия баланси ҳамда фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботни тақдим этишнинг ўзи кифоя қилади.

Бухгалтерия ҳисобига изоҳлар қуйидаги маълумотларни ўз ичига олади:

- умумий ахборот – ташкилот фаолиятининг ўзига хос хусусиятлари ва унинг таркиби; акциядорлик капиталининг таркиби; шуъба ва тобе компаниялардаги йирик улушлар (20 фоиздан кўп) тўғрисида маълумотлар; ходимлар сони; олий менежментга тўланган мукофот миқдори ва ҳ.к.;

- компаниянинг ҳисоб юритиш сиёсати, айланмадан ташқари активлар, захиралар, амортизация ажратмаларини баҳолаш тамойиллари, ҳисобот даврида уларда юз берган ўзгаришлар ҳамда ушбу ўзгаришлар сабаблари;

- қўшимча ахборот, у қуйидагилар тўғрисидаги маълумотларни ўз ичига олиши мумкин:

- дастлабки қиймати ва тўпланган амортизацияси кўрсатилган ҳолда гуруҳлар бўйича моддий ва номоддий активлар (ер, ишлаб чиқариш асбоб-ускуналари, кўчмас мулк, офис жиҳозлари ва ҳ.к.);

- ижарага олинган активлар ҳамда ижара тўлови бўйича мажбуриятларнинг тўлиқ суммаси; ҳисобот санасида тўланган ва қолган сумма (даврлар бўйича);

- айланмадан ташқари активларнинг харид қилиниши ва чиқарилиши; балансда акс эттирилмаган активлар;

- бозор нархи ҳисобга олиш нархидан анча юқори бўлган активлар рўйхати; инвестициялар (улушлар тури, миқдори ва номинал қиймат ҳамда ушбу қўйилмалардан олинган даромадлар кўрсатилган ҳолда); компаниянинг кредиторлик ва дебиторлик қарзлари, шу жумладан корпорация ичидаги қарзлар ҳамда таъминот ва шартли мажбуриятларга эга бўлган қарзлар;

- ўз капиталидаги ўзгаришлар, шу жумладан янги эмиссиялар тўғрисидаги маълумотлар; фойданинг тақсимланиши; ҳисобот даврида юз берган захиралардаги ўзгаришлар;

- жавобгарлик марказлари бўйича тушум; тадқиқотлар ва ишланмалар учун харажатлар; ҳисобот давридан кейин юз берган воқеаларга тааллуқли изоҳлар; пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги жамлаштирилган ҳисобот (бошқа компанияларда 20 фойздан ортиқ улушларга эга бўлган компаниялар учун мажбурий).

1994 йилдан бошлаб барча йирик молия-саноат гуруҳлари жамлаштирилган молиявий ҳисоботларни тақдим этиши шарт. жамлаштирилган ҳисоботларни тузиш Европа Иттифоқининг Еттинчи Директивасида баён этилган тамойилларга асосланади. Штаб-квартираси Чехиядан ташқарида жойлашган гуруҳга кирувчи компаниялар жамлаштирилган ҳисоботларни тақдим этиши шарт эмас.

Акциялари Прага фонд биржасида котировка қилинадиган компаниялар молиявий ҳисоботларни биржанинг талабларига мувофиқ тузади. Улар, хусусан, йиллик давр учун эмас, балки ярим йиллик давр учун ҳисоботлар тузилишини назарда тутаяди.

1990 йилгача давлат корхоналарининг ҳисоботларида капитал айланмадан ташқари активлар, жорий активлар фонди, инвестициявий фонд ва ривожланиш фондидан таркиб топарди. 1991 йилдан бошлаб ушбу бўлимлар битта – ўз капиталига бирлаштирилди. Ҳозирги вақтда Чехия корхоналари икки хилдаги фондларни тузишлари мумкин: капитал фонди ва бошқа фондлар.

Капитал фонди қуйидагилар ёрдамида шаклланади:

• компания қимматли қоғозлари бозор нархининг уларнинг акциялар янги эмиссияларини жойлаштиришдаги ва қарз мажбуриятларини айирбошлашдаги номинал қийматидан юқори бўлиши;

•корхона эгаларидан устав капиталга кирмайдиган бошқа тушумлар;

•бегараз тушумлар ва давлат субсидиялари.

Соф фойдадан ижтимоий фондни, мукофотлар фондини, бошқа фондларни шакллантириш учун фаолиятнинг биринчи йилида олинган маблағларнинг 20 фоизигача (акциядорлик жамиятлари учун) ёки 10 фоизигача (масъулияти чекланган жамиятлар учун) ва кейинги фаолиятда тегишлича 10 ёки 5 фоизигача ажратилиши мумкин.

1993 йилдан бошлаб Чехия корхоналарнинг ҳисоботларида мажбуриятлар узоқ муддатли ва қисқа муддатли турларга бўлинади.

Захиралар икки турга бўлинади: Чехия қонунчилиги талабларига мувофиқ ташкил этилган (мажбурий) ва хўжалик юритувчи субъектларнинг устав ҳужжатларига мувофиқ яратилган захиралар.

Мажбурий захиралар солиқ солинадиган базадан чегирма қилиниши лозим бўлиб, қуйидагиларни ўз ичига олади:

•банкрот деб эълон қилинган дебиторларнинг қарзлари бўйича захира (100 фоизгача); таъмирлаш фонди;

•махсус банк захиралари (қарзларнинг турли хиллари бўйича 1 фоиздан 20 фоизгача);

•махсус суғурта захиралари (суғурта мукофотларининг 60 фоизигача);

•муддати ўтган қарзлар бўйича захиралар (бир йилдан ортиқ муддати ўтган қарзлар бўйича 33 фоизгача).

Айланмадан ташқари активлар таркибига, бинолар, иншоотлар ва асбоб-ускуналардан ташқари, 1992 йилдан бошлаб хўжалик юритувчи субъектларга қарашли ер ҳам киритилди. Лекин ер участкаларининг қийматини давлат органлари белгилайди.

Айланмадан ташқари активлар (ер бундан ҳоли) харид қиймати бўйича ҳисобга олинади, корхона уларни совғага олган, активлар хатлаш (инвентаризация) вақтида аниқланган ёки корхонага лизинг шартномаси тугаганидан кейин берилган ҳолатлар бундан мустасно. Мазкур ҳолатларда активлар балансга уларнинг тиклаш қиймати бўйича кўйилади.

Чехия корхоналарининг айланмадан ташқари активлари моддий, номоддий ва молиявий турларга бўлинади. Амортизацияни ҳисоблаш, одатда, бир чизикли усул билан амалга оширилади, асбоб-ускуналарнинг хизмат муддатлари эса корхонанинг ички йўриқ-номалари билан белгиланади. Бироқ, солиқ солиш мақсадида

амортизация ажратмаларининг ставкалари қонунчилик билан регламентланган, бунда амортизацияни ҳисоблашнинг бир чизиқли ва тезлаштирилган усуллари учун ставкалар бир-биридан фарқ қилади.

Активларнинг стандарт хизмат муддатлари қуйидагича:

- алоҳида турган бинолар - 45 йил;
- технологик асбоб-ускуналар – 8-15 йил;
- турли мосланмалар - 8 йил;
- автомобиллар, компьютерлар ва офис жиҳозлари - 4 йил.

Номоддий активлар балансида уларни харид қилиш нархи бўйича (шу жумладан, воситачилик ҳақи, харид қилиш билан боғлиқ транспорт ва бошқа харажатлар) акс эттирилади ва 15 йилгача муддатга амортизация қилинади.

Ишлаб чиқариш захиралари бухгалтерия ҳисобида ташиш ва қабул қилиш харажатларини ўз ичига олган сотиб олиш нархи бўйича акс эттирилади. Чехия қонунчилигида маҳсулот таннархини аниқлаш иккита усул назарда тутилган - ФИФО ва ўртача чамаланган қиймат, тез эскирадиган ёки тез бузиладиган хомашё ва материаллар учун эса махсус захиралар ташкил этилади.

Таъкидлаш лозимки, шубҳа ва тобе корхоналарга қўйилмалар мулк улушларини харид қилишнинг номинал нархи бўйича акс эттирилади ва уларни сотиб олиш билан боғлиқ харажатларни (масалан, воситачилик ҳақини) ўз ичига олмайди.

Фуқароларнинг пенсия таъминоти давлат томонидан амалга оширилади. Бунда ходимларни ижтимоий ва пенсион сугурталаш харажатлари корхоналар иш ҳақи фондининг 26 фоизини ва ходимлар иш ҳақининг, 9 фоизини ташкил қилади.

Амалдаги солиқ солиш тизимига 1993 йилги қонун ҳужжатлари билан асос солинган. Унинг асосида хўжалик юритувчи субъектлар оладиган фойдага 35 фоиз ставкаси бўйича солиқ солиш ётади. Бироқ, солиқ солинадиган базанинг миқдори қуйидаги сабабларга кўра фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда шакллантирилган фойдага мос келмаслиги мумкин:

- солиқ солиш мақсадларида ёки ҳисоботлар учун фойдаланиладиган амортизацияни ҳисоблашдаги фарқлар;

- солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатларига мувофиқ фойдадан шакллантириладиган захираларнинг барча турларини ҳам солиқ солинадиган суммалардан чиқариб ташлашнинг мумкин эмаслиги;

• қонун ҳужжатларига мувофиқ чикимларга киритиш мумкин бўлмаган харажатларнинг мавжудлиги (масалан, дивидендлар, облигациялар бўйича фоизлар тўлаш харажатлари ва х.к.).

Корхоналарга кечиктирилган солиқ солишни қўллашга рухсат этилган. Бироқ, у ҳисоб юритиш ва солиқ солиш қондалари бўйича амортизацияни ҳисоблашдаги фарқлар туфайли юзага келган суммаларга амал қилади ва шунинг учун корхона амалиётида бундай имкониятдан жуда кам фойдаланилади.

1993 йилда жорий этилган қўшилган қиймат ҳозирги вақтда корхоналар томонидан иккита асосий ставка бўйича тўланади: товарлар ишлаб чиқариш учун - 22 фоиз ва хизматлар кўрсатиш учун - 5 фоиз.

Ходимлар меҳнатига ҳақ тўлаш фондига тўланадиган солиқ суммаси кўплаб омилларга, масалан, иш ҳақининг миқдори, оиладаги боқимандалар сони ва ҳоказоларга боғлиқ.

Чехия корхоналарига солиқ солиш тизими солиқларнинг бошқа турларини ҳам назарда тутати:

- товарларнинг бензин, спирт, вино, пиво, тамаки маҳсулотлари каби турларини истеъмол қилганлик учун тўланадиган солиқ;

- кўчмас мулк солиғи, у ер ва бинолар қийматига солинади;

- бизнес мақсадларида фойдаланиладиган автотранспорт эгалари томонидан тўланадиган йўл солиғи;

- мерос ва совғалар учун тўланадиган солиқ;

- бошқа шахсларга ўтказиладиган кўчмас мулк учун тўланадиган солиқ.

Бозор муносабатларининг ривожланиши билан бирга мустақил аудитга ҳам зарурат туғилди. Ҳозирги вақтда амал қилиб турган қонун ҳужжатлари барча акциядорлик компаниялари ҳамда 40 млн. крондан ортиқ айланмага эга бўлган масъулияти чекланган жамиятлар ва кооперативларнинг мажбурий аудит қилинишини назарда тутати. Хорижий капитал иштирокидаги компаниялар учун иккита мустақил аудиторнинг хулосалари зарур.

Аудиторлик текширувлари иккита мажбурий жиҳатга тааллуқли:

- йиллик молиявий ҳисоботларда активлар, мажбуриятлар, ўз капиталли ва даромадларнинг акс эттирилиши ҳаққонийлик ва тахминларга асосланмаганлик тамойилига мос келадими;

• корхонада ҳисоб юритиш усуллари барча бухгалтерия операцияларини тўлиқ ва амалдаги тамойилларга мувофиқ акс эттириш имконини берадими.

Аудиторлар ўз ишининг натижаларига кўра ёзма хулосани шакллантиради. Хулоса шакли (шунингдек, аудиторнинг малакасига нисбатан қўйиладиган талаблар) Чехиянинг махсус қонунида назарда тутилган.

Ҳозирда аудиторлар фаолияти 1993 йилда ташкил этилган Аудиторлик палатаси томонидан мувофиқлаштирилади. Мазкур палатанинг вазифаларига профессионал стандартларни ишлаб чиқиш, янги аудиторларни тайёрлаш ва ҳоказолар киради.

2.9. Дания бухгалтерия ҳисоби тизимида миллий қонунчилик доирасида иш юритиш амалиёти

Молиявий ҳисоботлар халқаро стандартлари (МҲХС)га ўтиш муносабати билан бошқа мамлакатларда ҳисоб юритишни ташкил этиш тажрибаси қизиқий уйғотади. Айниқса аллақачон шу йўлга қадам қўйган ва миллий компанияларга МҲХС кенгаши томонидан берилган имкониятдан ўзига хос тарзда фойдаланувчи Дания тажрибаси эътиборга лойиқ.

Дастлаб шимолӣ мамлакатлар, шу жумладан, Дания, Норвегия, Финляндия ва Швеция ўртасида ҳисоб юритиш тизимларини мувофиқлаштиришга бўлган биринчи уринишлар 1934 йилда амалга оширилди, бироқ улар ўша вақтда керакли натижаларни бермади. 1960-йилларнинг охирига келибгина, ушбу мамлакатлар Европа Иттифоқига аъзо бўлиши арафасида, мазкур жараёнга энди умумевропа интеграцияси доирасида янги туртки берилди: бир неча йиллар мобайнида ушбу мамлакатларда компаниялар тўғрисидаги қонунлар қабул қилиниб, улар ҳозиргача (тузатишлар ва қўшимчалар билан) амал қилиб турибди. Данияда бу тегишлича йирик бизнес ва кичик оилавий компаниялар фаолиятини тартибга солувчи очиқ ва ёпиқ акциядорлик жамиятлари тўғрисидаги иккита алоҳида қонун.

Акциядорлик жамиятлари тўғрисидаги қонунлардан ташқари, бухгалтерия ҳисобини қонунчилик йўли билан тартибга солиш тизимида: бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун; бухгалтерия ҳисобини юритиш тўғрисидаги буйруқ; бухгалтерия ҳисоботлари тўғрисидаги қонун ва буйруқ ҳамда молиявий ҳисоботларни тузиш

таркиби ва тамойилларига аниқлик киритувчи бошқа ҳужжатлар киради. Бухгалтерия ҳисобини норматив тартибга солиш тизимида давлат даражасидаги ҳужжатлар устунлик қилади.

1976 йилда Дания Молиявий ҳисоботлар халқаро стандартлари кўмитасига аъзо бўлди. Кейинчалик стандартлар изоҳлар билан миллий тилда чоп этилди. Ҳозиргача улар қонуён кучига эга эмас ва касбий амалиётда алоҳида роль ўйнамайди, бу стандартларнинг ўзларига ҳеч қандай зид эмас. Бироқ, МҲХС таъсири остида охириги 30 йилда бухгалтерия амалиёти сезиларли даражада ўзгарди, бу устунлик қилувчи ҳисоб юритиш концепцияларининг ўзгаришига олиб келди.

Бошқа ҳеч бир давлатда мавжуд бўлмаган «тартибга солинганлик ва мулоҳазакорлик концепцияси» XX асрнинг бошидан эътиборан Данияда ҳисоб юритиш анъаналари шаклланишининг ўзига хос хусусияти бўлди. Мазкур концепцияга мувофиқ акциядорлик жамиятлари тўғрисидаги қонун компания ҳисоботларида унинг молиявий аҳволини компания менежментининг бизнесни юритишнинг энг яхши йўллари ҳақидаги тасавурларига жавоб берувчи усул билан акс эттиришни белгилаб беради.

Охириги чорак аср мобайнида МҲХС ва европа кўрсатмаларининг ёйилиши билан бирга тартибга солинганлик ва мулоҳазакорлик концепциясининг ўрнини хўжалик ҳаётининг фактларини ҳаққоний ва тахминларга асосланмаган ҳолда акс эттириш концепцияси эгаллади, бу миллий бизнесдаги умумий вазиятни акс эттирди. Унинг ривожланиши ҳисоботларнинг манфаатдор ташқи фойдаланувчилари пайдо бўлишига олиб келди, шунинг учун йирик компаниялар энди ҳисоботларни майдо оилавий бизнесдан кўра бошқа қоидалардан келиб чиқиб тузишлари шарт. Ҳисоб юритиш иши бунда ўзгармасдан қолди: ҳисоб юритиш амалиётида профессионаллар фикри ҳал қилувчи роль ўйнайди, ҳисоб юритишни тартибга солиш эса анча мослашувчан бўлиб қолади. Хусусан, охириги йиллар молиявий жанжаллари муносабати билан молиявий ҳисоботлар тўғрисидаги қонун бир неча марта қайта кўриб чиқилиб, унда ахборотни ошкор қилишга нисбатан кўйиладиган талаблар янада қатъийлашган бўлса-да, лекин 1995 йилдан бошлаб кичик бизнеснинг молиявий ҳисоботларига нисбатан кўйиладиган талаблар сезиларли даражада соддалаштирилди. Ушбу талабчанлик сусайишининг айримлари (масалан, фондлар ва захиралар тўғрисидаги ахборотнинг ошкор қилиниши) Европа директивалари ва

МХХСга тўғридан-тўғри зид келади, бироқ, миллий ҳисоб юритиш анъаналари ҳозирча кучлироқ бўлиб чиқмоқда. Ҳисоботлари Европа Иттифоқининг Тўртинчи ва Еттинчи Директивалари ҳамда МХХС талабларига тўлиқ мос келадиган стандартлар билан қатъий тартибга солинадиган компаниялар ягона гуруҳи – бу акциялари Копенгаген фонд биржасида котировка қилинадиган компаниялардир.

Данияда акциядорлик компаниялари аудит қилиниши ва ўз ҳисоботларини давлат агентлигига (Дания савдо ва компаниялар агентлигига) тақдим этиши шарт. Мазкур агентликда ҳисоботлар ҳар қандай манфаатдор шахслар томонидан ўрганиб чиқиш учун очиқ. 1973 йилга қадар акциядорларининг сони ўн нафар ва ундан камни ташкил қиладиган оилавий компанияларгина ушбу қондага амал қилмасди (уларнинг ҳисоботлар чоп этилмасди). Компаниялар тўғрисидаги қонунларнинг қабул қилиниши билан улар бундай имтиёздан маҳрум бўлди.

Данияда 1990 йилда кучга кирган Европа Иттифоқининг Еттинчи Директиваси талабларига мувофиқ баланс, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот ҳамда уларга иловалардан ташқари, Директорлар кенгашининг ҳисоботи, тушунтириш хати ва молиявий гуруҳнинг жамлаштирилган ҳисоботлари бухгалтерия ҳисоботларининг зарур таркибий қисмлари ҳисобланади.

Дания ҳисоб юритиш амалиётининг яна бир ўзига хос хусусияти шундан иборатки, маҳсулотнинг таннархини шакллантиришда тўғридан-тўғри ўзгарувчан харажатлар бўйича ҳисоблаш (директ-костинг) усули қўлланилади. 60-йилларнинг бошидан бошлаб то XX асрнинг охиригача тўғридан-тўғри харажатлар бўйича ҳисоблаш шунчалик оммалашган эдики, ҳатто Дания вААР тамойиллари таркибига ҳам кирди. Бироқ, мазкур усул 2-сон «Захиралар» МХХС талабларига тўғридан-тўғри зид.

Охирги йилларда Даниянинг тобора кўп сонли компаниялари, шу жумладан кичик ва ўрта бизнес компаниялари, тўлиқ харажатлар бўйича ҳисоблаш тамойилларига ўтмоқда. Директ-костинг усулини қўлловчи компаниялар улуши 1990-йилларда сезиларли даражада қискарди.

Дания компаниялари фойда ва зарарлар тўғрисидаги якуний ҳисоботларининг форматларини ҳам миллий ҳисоб юритиш амалиётининг анъанаси деб ҳисоблаш лозим: уларга ҳисоблаш оралиқ молиявий натижаларнинг бир неча кўрсаткичлари киритилади, бунда ҳар бир фирмада ушбу кўрсаткичларни ҳисоблашнинг

ўз методикаси мавжуд бўлиб, бу ҳол турли ҳисоботларни таққослашни қийинлаштиради. Кўрсаткичларни деталлаштириш масалаларини ҳам профессионаллар ҳал этади, шунинг учун бир модданинг мазмуни турли ҳисоботларда турлича бўлиши мумкин.

Кўплаб моддалар Дания бухгалтерлари томонидан “фавкулотда” моддалар сифатида талқин этилади. Даниянинг 5-сонли ҳисоб юритиш стандарти келгусида тез-тез ёки мунтазам такрорланмайдиган моддаларни фавкулотда моддалар сифатида таърифлайди. Ушбу таърифнинг касбий муҳитдаги оммавий талқини ҳатто асосий воситаларни сотишдан кўрилган фойда ва зарарларни ҳам фавкулотда моддаларга киритиш имконини беради.

Қайси активларни айланмадан ташқари активлар жумласига, қайсиларини айланма активлари жумласига киритиш лозимлиги бўйича аниқ қонуний кўрсатма мавжуд эмас. Ушбу масалани профессионаллар ҳар бир муайян вазиятда ҳал этишади. Айланма активлари учун баҳолашнинг ҳар қандай усулларига руҳсат этилган, бу ерда умумий ёйилган амалиёт мавжуд эмас эмас.

Дания бухгалтерия ҳисобида анъанавий тарзда айланмадан ташқари активлар, захиралар ва ҳисоботларнинг бошқа моддаларини солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатларининг талабларига мувофиқ баҳолаш қоидалари қўлланилди. Данияда Европа Иттифоқининг Тўртинчи Директиваси амалга киритилган 1981 йилга қадар ҳатто ҳисоботда кўрсатиладиган ва солиқ солинадиган фойдани талқин этишдаги назарий фарқлар ҳам мавжуд эмас эди. Ҳозирги вақтда ҳисоботларнинг Европа директивлари нормаларига йўналтирилганлиги расмий тарзда эълон қилинаётганлигига қарамай, солиқларни тартибга солиш ҳозиргача хусусий компанияларда ҳисоб юритишнинг муҳим асоси ҳисобланади.

Бухгалтерлар асосий воситалар қийматини ҳисобдан чиқариш усулларини эркин белгилайди. Умумий ёндашув 10-сонли стандартда таърифланган: амортизацияни ҳисоблаш усули активдан энг яхши тарзда фойдаланиш суръатларини акс эттириши лозим. Агар асосий воситаларнинг фойдалилиги доимий ҳаракатдаги омиллар таъсири остида сезиларли даражада ошган бўлса, уларни қайта баҳолаш мумкин, лекин бундай омилларни ва “фойдалилик”нинг ўзгариши ҳажмини профессионаллар аниқлайди. Амалиётда ер ва кўчмас мулк энг тез-тез қайта баҳоланади, чунки ушбу активлар бозори ўта ҳаракатча бўлиб, ундаги нархлар тез-тез ўзгариб туради, боз устига мамлакатда ер ва кўчмас мулк объектларини

баҳолашнинг аниқ тизими мавжуд. Баҳоловчи нозирлар ва солиқ органлари мутахассислари солиқ солиш мақсадида ушбу активларни қайта баҳолашни ҳар йили ўтказади. Улар ишининг натижалари ҳисоб юритувчи ходимлар учун шарт эмас, лекин ҳисоботларни шакллантиришда улардан тез-тез фойдаланилади.

Данияда амал қилиб турган кичик ва ўрта бизнес компаниялари томонидан молиявий ахборотининг ошкор қилиниши қоидалари тули ҳисоб юритиш усулларини қўллаш учун кенг имкониятларни беради. Фондлар ва захираларни шакллантириш ҳамда уларни бухгалтерия ҳисобида акс эттириш борасида ягона фикр мавжуд эмас. Масалан, шубҳали қарзларни қоплаш учун заҳира ишлаб чиқариш харажатлари, сотиш харажатлари таркибига киритилиши ёки маъмурий харажатлар ҳисобланиши мумкин. Дания миллий ҳисоб юритиш стандартлари қуйидагиларни ташкил этиш имконини беради:

- қайта баҳолаш учун заҳира;
- ўз акцияларини сотиб олиш учун заҳира;
- қонунчилик захираси (компаниялар тўғрисидаги қонун миқдори компаниянинг молиявий аҳволига мос келадиган захиранинг яратилишини талаб қилади, бу мазкур ҳолатнинг ўзини ҳам, захиранинг талаб этилаётган миқдорини ҳам талқин этиш имконини беради);
- қимматли қоғозлар ва валютанинг кадрсизланиши учун заҳира;
- инвестициявий заҳира;
- зарарларни қоплаш учун заҳира;
- шубҳали қарзларни қоплаш учун заҳира;
- кечиктирилган солиқларни тўлаш учун заҳира (у шарт эмас) ва б.

Умуман олганда Дания бухгалтерия амалиёти ғоят хилма-хил. Профессионалнинг фикри катта аҳамиятга эга: ҳисоб юритиш усуллари айнан бухгалтер томонидан танланади. Миллий профессионал стандартлар ўз мазмунига кўра МХХСга жуда яқин бўлса-да, лекин улар фақат акциялари биржада котировка қилинадиган компаниялар учун аҳамиятли. Кичик ва ўрта бизнес амал қиладиган қонун ҳужжатлари концептуал қоидалар ва мақсадли кўрсатмаларни ўзида мужассам этмаган, шунинг учун профессионал амалиётчилар томонидан танқид остига олиниб туради.

Дания бухгалтерия ҳисобининг бундан кейинги ривожланиши йирик компанияларнинг иш амалиётига молиявий ҳисоботлар

халқаро стандартларининг жорий этилиши билан боғлиқ бўлиши мумкин. Кичик ва ўрта бизнесда миллий ҳисоб юритиш амалиётининг ўзига хослиги сақланиб қолиши кутилмоқда.

Шу нуқтаи назардан Дания тажрибаси эътиборга лойиқ. Қайси компаниялар ва қанчалик тез бундай ўтишни амалга ошириши, МҲХС талабларига қанчалик аниқ амал қилиш, уларни миллий солиқ қонунчилиги талаблари билан қандай мувофиқлаштириш керак – ушбу масалаларни даниялик бухгалтерлар ҳал этиб бўлган: Аксарият кўпчилик компанияларнинг ҳисоб юритиш амалиёти қонун ҳужжатлари талабларига имкон қадар яқинлаштирилган, ва фақат фонд бозорларида ишловчи компанияларгина ҳисоботларни МҲХС талабларига мувофиқ тузиши шарт.

2.10. Польшада бухгалтерия ҳисоби

1934 йилда қабул қилинган Тижорат кодексининг бир неча қоидалари бекор қилиниб ёки ўзгартирилганига қарамай, у Польшада бухгалтерия ҳисобини тартибга солувчи асосий манба бўлиб қолмоқда.

1994 йилда қабул қилинган Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун иккинчи манба ҳисобланиб, у ҳисоботлар ва аудитнинг изчил ислоҳ қилинишини назарда тутди. Ушбу қонуннинг бўлимлари қуйидагиларни ёритади: бухгалтерия ҳисобининг моҳияти, инвентаризациялаш тартиби, активлар ва пассивларни баҳолаш, молиявий натижаларни аниқлаш, корхоналар томонидан ҳисоботларнинг тузилиши, корпоратив тузилмалар ҳисоботларининг ўзига хос хусусиятлари, ҳисоботларни аудит қилиш ва уларни эълон қилиш шартлари, бухгалтерия ҳужжатларининг архивларини ташкил қилиш, қонун ҳужжатларини бузганлик учун жиноий жавобгарлик ва ҳ.к. Мазкур қонун деярли барча иқтисодий субъектларга амал қилади.

Асосий солиқлар – ташкилотлар ва жисмоний шахслардан олинадиган даромад солиғи ҳамда қўшилган қиймат солиғи.

Аудитор касби Аудитор-экспертлар миллий палатаси тасдиқланган 1991 йилдан бошлаб қонун билан тартибга солинади. У Молия вазирлигига бўйсунди ва қуйидагиларни назорат қилади:

- Миллий конгресс;

- Миллий кенгаш лицензияланган аудиторларни рўйхатга олади. Рўйхатга олиш учун олий маълумотга; охириги икки йил мобийнида

касбий амалиёт узлуксиз стажига; аудитор-эксперт раҳбарлигида икки йиллик ўқишни томолаганлик ҳақидаги ҳужжатга эга бўлиш ва тест сивовларидан ўтиш зарур;

- Миллий аудит қўмитаси;
- Миллий интисомий суд.

Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун ҳар бир ташкилотга ўз сётлар режасига эга бўлиш ҳуқуқини беради. Бирок, ташкилотлар Қимматли қоғозлар комиссияси томонидан биржа рўйхатига киритилган компаниялар учун ва Молия вазирлиги томонидан бошқа ташкилотлар учун ишлаб чиқиладиган намунавий сётлар режаларини ҳам қўллашлари мумкин.

Соддалаштирилган молиявий ҳисоботлар улар бўйича қуйидаги кўрсаткичлардан иккитаси ошиб кетмайдиган корхоналарда қўлланилиши мумкин: ходимларининг рўйхат бўйича ўртача сони – 50 нафар; ҳисобот йилининг якуни ҳолатига кўра корхона соф активларининг қиймати – 1 000 000 евро; 1 йил мобайнида маҳсулот сотиш ва бошқа хўжалик операцияларидан соф тушум – 2 000 000 евро.

Корхонанинг молиявий ҳисоботлари баланс, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот ва қўшимча ахборотдан иборат. Бундан ташқари, давлат ва хусусий корхоналар пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисоботни тузиши шарт, кичик корхоналар бундан мустасно. Ҳар қандай корхонанинг директорлар кенгаши корхонанинг хўжалик фаолияти тўғрисида йиллик ҳисоботни тайёрлаши шарт. Баланс шакли ва фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботнинг тўртта муқобил шакли Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонунга иловада кўриб чиқилган.

Баланс шакли Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун билан тасдиқланган. У кўп жиҳатдан Европа Иттифоқининг Тўртинчи Директиваси билан белгиланган шаклга яқинлаштирилган, лекин шуниси билан фарқ қиладики, балансда филиаллар ва бўлинмалар билан алоқалар, юзага келган ва ҳисобот даврида тўланган кредиторлик ва дебиторлик қарзлари ажратилмаган; бир йилдан кўпни ташкил қилувчи қарзлар узок муддатли қарзлар сифатида баҳоланади.

Айланмадан ташари активлар моддий ва номоддий активларга бўлинади. Моддий активларга бинолар, иншоотлар, механизмлар ва асбоб-ускуналар, транспорт воситалари, қорамоллар ва ҳ.к. киради. Уларнинг кутилаётган фойдали фойдаланилиш муддати бир йилдан

кўп. Мазкур активлар корхонанинг ўзи томонидан фойдаланилади ёки шартнома шартларида бошқа корхона томонидан фойдаланиш учун мўлжалланган (жорий ижара ва ҳ.к.). Ушбу гуруҳга ташкилотнинг мулки ҳисобланмаган, лекин солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатларига мувофиқ ижарачи у бўйича эскиришни ҳисоблаши шарт бўлган мол-мулк ҳам қиради (молиявий ижара). Бирок, амалиётда барча ижара жорий ижара сифатида талқин этилади.

Номоддий активларга корхонанинг мулк учун қўлга киритган ва фойда олиш мақсадида фойдаланилаётган ҳуқуқлари қиради. Улар кўчмас мулкка биргаликда эгалик қилиш ҳуқуқ, ихтиролар, патентлар, савдо русумларига бўлган ҳуқуқлар ҳамда ушбу иқтисодий субъект ёки бошқа корхона томонидан фойдаланиш ҳуқуқи асосида ёхуд бошқа шартномавий муносабатларда фойдаланиладиган фойдали муддати бир йилдан кўп амал қиладиган бошқа ҳуқуқларни ўз ичига олади. Бундан ташқари, номоддий активлар таркибига корхонани таъсис этиш ёки янада ривожлантириш билан боғлиқ ташкилий харажатлар, гудвилл, корхонани ривожлантириш ва такомиллаштириш харажатлари қиради.

Молиявий маблағлар (активлар) куйидагиларни ўз ичига олади: акциялар, облигациялар ва қайта сотиш мақсадида сотиб олинмаган бошқа қимматли қоғозлар; берилган узоқ муддатли қарзлар.

Жорий активлар моддий-ишлаб чиқариш захиралари, дебиторлик қарзлари, бозор қимматли қоғозлари ва пул маблағлари.

Хусусий ва жалб этилган капитал бешта гуруҳга бўлинади: капитал; захиралар; узоқ муддатли мажбуриятлар; қисқа муддатли мажбуриятлар ва махсус йўналтирилган фондлар; тўпланган харажатлар ва келгуси даврлар даромадлари.

Капитал (хусусий фонд) куйидагиларни ўз ичига олади: устав капитали; обуна қилнадиган нархи тўланмаган капитал; кўшилган капитал; активларни қайта баҳолаш учун захиралар; бошқа резерв капитал; тақсимланмаган фойда; соф фойда ёки молиявий йилда кўрилган зарар.

Бунда кўшилган капитал куйидагилардан таркиб топади: акциялар ҳақиқий нархининг номинал нархдан ошиқча суммаси; қонунчиликка мувофиқ ҳосил бўладиган захиралар; компаниянинг нотариал ҳужжатлари (компанияни ва уставни таъсис этиш учун кўшма шартнома); бошқа келишувлар ёки капиталнинг кўшимча

оширилиши (масалан, акциядорлар томонидан вақтинчалик берилган қўшимча капитал).

Жорий йилнинг соф фойдаси (зарари) балансда алоҳида кўрсатилади, чунки ундан фойдаланиш акциядорларнинг ҳар йиллик йиғилишида қабул қилинадиган қарорга боғлиқ. Балансда акс этирилган фойда (зарар) миқдори фойдадан ажратмалар (уларнинг асосий қисмини солиқлар ташкил қилади) суммасига камайтирилган соф натижага («Фойда ва зарарлар» счётида акс этирилган миқдорга) тенг бўлиши керак.

Ташкилот ёки жисмоний шахслар даромадларига солиқ солиш учун яратилган захираларни бошқа захиралардан фарқлаш лозим. Бухгалтерия ҳисоби бўйича низом ва даромадларга солиқ солишга оид йўриқнома тусидаги материалларга мувофиқ захираларнинг биринчи гуруҳи олинган даромадни ёки турли даврларда кўрилган чиқимларни тан олишдан келиб чиқадиган вақтдаги фарқни «йўқотишга» йўналтирилган. Ушбу захира солиқ тўловларининг муддатини чўзиш учун яратилиши зарур.

Бошқа захиралар турли таваккалчиликлар, эхтимолий йўқотишлар ва бошқа можароларнинг молиявий оқибатларидан ҳимоялаш учун мўлжалланган. Хусусан, захира муддати ўтган дебиторлик қарзлари (масалан, контрагентнинг банкрот бўлиши ёки қарз мажбуриятлари бўйича 6 ойдан кўп тўламасликлар туфайли юзага келган дебиторлик қарзлари), шубҳали қарзлар учун мўлжалланган.

Узоқ муддатли мажбуриятлар қарз, гаров мажбуриятлари ва бошқа кафолатлар; банклар кредитлари; бошқа узоқ муддатли мажбуриятларга бўлинади. Узоқ муддатли даврнинг узунлиги махсус белгиланмайди, лекин у 12 ойдан ошиб кетмаслиги лозимлиги назарда тутилади.

Қисқа муддатли мажбуриятлар солиқлар, боғхона тўловлари ва ижтимоий сугурта бўйича мажбуриятлар; тўпланган компенсациялар ва ҳоказоларни ўз ичига олади.

Махсус захиралар қонунчилик талабларига мувофиқ яратилади (масалан, корхона ходимлар учун фонд).

Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботни тузишда фойда ва зарарлар счётининг тўртта муқобил форматини қўллаш мумкин. Улар Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонунга иловаларда келтирилган бўлиб, қуйидагиларни ўз ичига олади: сотишдан тушум; сотилган маҳсулот таннари; ялпи фойда; сотиш ва

бошқарув харажатлари; сотишдан олинган фойда; бошқа операцион даромадлар ва харажатлар; ишлаб чиқариш фаолиятдан олинган фойда (зарар); молиявий фаолиятдан олинган бошқа даромадлар ва харажатлар; иқтисодий фаолиятдан олинган ялпи фойда (зарар); кутилмаган фойда ва зарарлар; ялпи фойда (зарар); ялпи фойдадан мажбурий тўловлар; соф фойда (зарар).

Ҳисоботларга иловалар батафсилроқ очиб беришни талаб қилувчи ахборотни ўзида мужассам этган бўлиб, иқтисодий субъект активларининг ҳолисона баҳосига, молиявий аҳволига, молиявий натижалари ва рентабеллигига аниқликлар киритиш учун мўлжалланган. Хусусан, иловалар қуйидагиларни ўз ичига олиши лозим: ҳисоботларда фойдаланиладиган баҳолаш усуллари ва ҳисоботларни тузишда қўлланиладиган бошқа усуллар таърифи, ўтган йил билан солиштирилганда юз берган ўзгаришлар сабаблари; балансда ҳамда фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилган активлар, мажбуриятлар ва ўз маблағлари тўғрисидаги қўшимча ахборот; баланс ҳамда фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботни ҳолисона баҳолаш учун зарур бўлган ҳар қандай муҳим ахборот; фойдани асигнациялаш (зарарларни киритиш) учун назарда тутилаётган манбалар таърифи; корхонанинг штатлари тўғрисидаги ахборот ва бошқарув аъзолари ҳақида маълумотлар; ташкилотга тегишли ерларнинг қиймати; молиявий ва жорий ижара шароитида фойдаланиладиган асосий воситалар қиймати; федерал ва минтақавий бюджет олдидagi мажбуриятлар; юзага келиш муддатлари бўйича кредиторлик қарзларининг таҳлили (1 йилгача, 1 йилдан 5 йилгача, 5 йилдан ортиқ); бўнақлар, келгуси даврлар тушумлари ва даромадлари рўйхати; корхона активлари билан кафолатланган қарзлар хилларининг рўйхати; кутилмаган кредиторлик қарзлари, шу жумладан вексель ва кафиллик ҳажми; ҳисоблаш сабаблари асосланган ҳолда режалаштирилмаган амортизация ажратмалари; сотиш ҳажмининг камайиши туфайли юзага келган захиралар қийматининг ўзгарганлиги учун фойда миқдорига тузатишлар; солиқ солинадиган даромад миқдори (солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатларга мувофиқ аниқланган) билан фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда кўрсатилган фойда (зарар)нинг миқдори ўртасидаги фарқ; енгиб бўлмайдиган куч ҳодисалари оқибатида ҳосил бўлган кутилмаган даромадлар ва йўқотишлар тўғрисидаги ахборот; кутилмаган фойда (зарар) ҳосил бўлганда даромад солиғи; солиқ тўловлари бўйича муддати чўзилган қарзлар.

Пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот куйидагиларни ўз ичига олади: асосий фаолият, инвестициявий ва молиявий фаолиятдан олинган пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги маълумотлар; пулли активлар микдорининг ўзгариши; уларнинг молиявий йил боши ва охиридаги микдори.

Мулкчиликнинг барча шаклларидаги корхоналар бошқаруви анъанавий бухгалтерия ҳисоби шаклларида ташқари корxonанинг молиявий йилдаги фаолияти натижалари тўғрисида маъмурий ҳисоботни тақдим этиши шарт. У тўртта бўлимдан иборат: асосий воқеалар, шу жумладан корxonанинг молиявий йилдаги фаолияти натижаларига сезиларли таъсир кўрсатган ёки келгусида қутилаётган ҳақиқий капитал қўйилмалар; корxonани (режадаги) реконструкция қилиш ва модернизациялаш; илмий ишланмалар ва техник ривожланишдаги асосий ютуқлар; корxonанинг жорий ва прогноз қилинаётган молиявий аҳволи.

Йиллик бухгалтерия ҳисоботи ва уни тасдиқлаш тўғрисида акциядорлар умумий йиғилишида чиқарилган қарорлар, соф фойдани тақсимлаш ва зарарни ҳисобдан чиқариш тартиби, корхона маъмуриятининг йиллик ҳисоботи ҳамда аудиторлик хулосаси (агар корхона аудит қилиниши шарт бўлса) суд ёки тижорат рўйхатига олинади. Ушбу қоида мулкчиликнинг барча шаклларидаги корхоналарга амал қилади.

Давлат ёки йирик хусусий ташкилотлар учун баланс, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот, пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот, аудиторлик хулосаси ва молиявий ҳисоботларни тасдиқлаш, соф фойдани тақсимлаш ва соф зарарни қоплаш йўналишлари тўғрисида акциядорлар умумий йиғилишида чиқарилган қарор қабилад уларни чоп этиш нуктаи назаридан кўриб чиқилади.

Кичик хусусий корхоналар ҳисоботларни чоп этишдан озод қилинади.

Жамлаштирилган ҳисоботларни бош компания, шубба ва тобе фирмаларни ўз ичига олувчи молиявий гуруҳлар тузиши шарт. Унинг таркибига куйидагилар киради: йиғма баланс; фойда ва зарарлар тўғрисида йиғма ҳисобот; пул маблағларининг ҳаракати тўғрисида йиғма ҳисобот; қўшимча ахборот (молиявий ҳисоботларга тушунтириш хати); гуруҳ фаолияти тўғрисида махсус ҳисобот.

Жамлаштирилган молиявий ҳисоботларни тузиш учун қуйидаги усуллар қўлланилади: шубба компаниялар учун — тўлиқ

жамлаштириш усули; тобе компаниялар учун – харид қилиш усули (фаолияти соҳалари тўлиқ фарқ қиладиган шуъба компаниялар ҳисоботларини бирлаштириш учун иккинчи усул қўлланилади).

Агар корхона қайта сотиш учун харид қилинган бўлса; бошқа корхоналарга қараганда корхонанинг молиявий гуруҳнинг молиявий ҳисоботларидаги улуши кичик бўлса; корхона устидан назорат вақт доиралари билан (кўпи билан 1 йил) ёки бошқача тарзда чекланган бўлса, бундай шуъба ва тобе корхоналар учун жамлаштирилган ҳисоботларни тузиш мажбурий эмас.

Жамлаштирилган ҳисоботлардан қуйидагиларни чиқариб ташлаш лозим: ўзаро дебиторлик ва кредиторлик қарзлари; бирлаштирилган фирмалар ўртасидаги иқтисодий операциялардан олинган даромадлар ва харажатлар; гуруҳий операциялардан юзага келадиган фойда ва зарарлар; тўланган ёки бош корхонадан олинган дивидендлар.

Бирлаштириш чоғида фирмалар баҳолаш ва ҳисоботларни тузишнинг ягона усулларини қўллашлари шарт. Жорий ҳисоб юритишда ягона усулларни қўллашнинг иложи бўлмаган ҳолларда бирлаштиришдан олдин уларни тўғрилаш тартиб-таомили ўтказилиши керак.

Бирлаштирилиши лозим бўлган, лекин чет эл валютасида тузилган ҳисоботлар тақдим этилиши даркор эди.

Кўшимча ахборот қуйидагиларни ўз ичига олади: молиявий гуруҳга кирувчи корхоналар рўйхати; баҳолаш ва ҳисоблаш усулларининг таърифи; тушумлар миқдорининг сотишга ҳамда фаолият турларига ва бозордаги вазиятга боғлиқлиги таҳлили; молиявий гуруҳда юз бераётган ўзгаришлар.

Польша ҳисоб юритишининг асосида бухгалтерия ҳисобининг маълумотларига нисбатан қўйиладиган ўша талаблар ётади: объективлик, аниқлик, текширилувчанлик, ўз вақтидалик.

Бухгалтерия ҳисобида активлар ҳолатини, иқтисодий субъектнинг молиявий аҳолини ва молиявий натижани объектив тарзда акс эттириш лозим. Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун барча жорий операциялар бухгалтерия ҳисоби регистрларида тўғри акс эттирилишини талаб қиладди. Бундан ташқари, эҳтиёткорлик (консерватизм) тамойилига ҳам амал қилиш зарур. Мол-мулк ва жалб этилган капитални баҳолашда ҳамда молиявий натижани аниқлашда корхона ўз фаолиятини яқин келажакда амалга оширади, деган тахминдан келиб чиқилади (агар бу корхонанинг ҳақиқий

ҳолатига зид бўлмаса ёки унинг тугатилиши тўғрисида расмий қарор қабул қилинган бўлмаса). Барча турдаги даромадлар ва улар билан боғлиқ харажатларни маблағлар ёки тўловлар келиб тушган санадан қатъи назар мажбуриятлар юзага келган вақтда ҳисобга олиш лозим. Бирок, қутилмаган фойда фақат уни олиш вақтида ҳисобга олиниши керак.

Мол-мулк ва мажбуриятларни балансга қўйиш вақтида ҳисоб юритишда қуйидаги нархлар қўлланилади:

- асосий воситалар ва номоддий активлар – харид қилиш нархи, ишлаб чиқариш таннархи, эскириш, қурилиши тугалланмаган ишлаб чиқариш, бошқа корхоналардаги улush чегирма қилинган ҳолда қайта баҳолаш қиймати;

- узоқ муддатли қўйилмалар – харид қилиш нархи, ишлаб чиқариш таннархи; захиралар ва харажатлар – харид қилиш нархи ёки ишлаб чиқариш таннархи;

- қисқа муддатли молиявий қўйилмалар – эҳтимолий сотиш нархидан юқори бўлмаган ҳақиқий харажатлар; қарз мажбуриятлари – эҳтимолий сотиш нархи (даромадлар ёки харажатлар сифатида қайд этилган харид қилиш нархидан фарқ қилган тақдирда);

- дебиторлик ва кредиторлик қарзлари, шу жумладан, қарзлар – тўланиши ёки олиниши лозим бўлган суммалар; пул маблағлари; капитал ва захиралар; чиқарилган қимматли қоғозлар; бошқа активлар ва мажбуриятлар – номинал нархлар.

Таққослаш учун таъкидлаш лозимки, ҳисоб юритиш объектларини баҳолаш методикаси юқорида кўриб чиқилган методикадан бир мунча фарқ қилади. Масалан, асосий воситалар харид қилиш нархи бўйича ёки қуриш (харид қилиш) ва тайёр ҳолатга келтириш учун ҳақиқий харажатлар бўйича ҳисобга олинади. Эҳтимолий сотиш нархи тушунчаси қўлланилмайди, қисқа муддатли молиявий қўйилмалар харид қилиш нархи бўйича қилинади.

Импорт қилинадиган товарларнинг харид қилиш нархига товарни фойдаланиш учун яроқли ҳолатга келтириш бўйича барча харажатлар ҳамда давлат божлари ва бадаллар киритилади.

Товар-моддий бойликларнинг нархини аниқлашнинг иложи бўлмаган ҳолатларда ёки уларни бепул топширишда ҳисоб юритиш учун ўхшаш маҳсулот нархлари қўлланилади. Маҳсулотни ишлаб чиқариш харажатларини аниқлашнинг иложи бўлмаган ҳолларда

улар нормал фойда чегирма қилинган ҳолда ўхшаш маҳсулотни ишлаб чиқариш харажатлари каби аниқланади.

Асосий воситалар ва уларнинг эскириш миқдори қайта баҳоланиши мумкин (масалан, инфляцияга йўл қўймаслик учун). Бунда юзага келадиган фарқлар активларни қайта баҳолаш бўйича захира ҳисобига ҳисобдан чиқарилади.

Амортизация асосий воситаларнинг муайян гуруҳлари учун эскириш муддатлари ва коэффициентларидан фойдаланган ҳолда муайян схема бўйича ҳисобланади. Ҳисобланадиган эскириш миқдори иш сменаларининг сонига, технологик ва иқтисодий тараққиёт даражасига, ишлаб чиқариш қувватлари, расмий фойдаланиш муддатлари, олдиндан белгиланган тугатиш қиймати, солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатларига мувофиқ эскириш коэффициентларига қараб ўзгартириши мумкин.

Номоддий активларни баҳолаш ва улар бўйича эскиришни ҳисоблаш бир-бирига ўхшайди.

Корхонани ташкил этиш, рўйхатан ўтказиш харажатлари ва гудвил 5 йил ичида ҳисобдан чиқарилиши лозим. Харид қилиш нархи активларни харид қилиш бозор нархидан паст бўлган ҳолларда фарқ захира капиталга эмас, балки келгуси даврлар даромадларига ёзилиб, у ҳам 5 йил ичида ҳисобдан чиқарилади. Айни пайтда гудвил ва келгуси даврлар даромадлари, агар корхонанинг ҳисоб юритиш сиёсатида ушбу ҳолат назарда тутилган бўлса, узоқроқ муддат мобайнида ҳисобдан чиқарилиши мумкин.

Польшанинг бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун ҳужжатларида қурилиши тугалланмаган ишлаб чиқаришни баҳолашда муайян вақт мезонлари қўлланилади. Агар ишлаб чиқариш цикли 3 ойдан ошмаса, уни фақат материалларнинг тўғридан-тўғри харажатлари ёки барча ишлаб чиқариш харажатларининг миқдори бўйича баҳолаш мумкин (директ-костинг). Алоҳида ҳолатларда, агар бу айланма маблағлар миқдори ва молиявий натижага сезиларли таъсир кўрсатмаса, барча харажатлар «Асосий ишлаб чиқариш» счётига эмас (у юритилмайди), балки тўғридан-тўғри «Фойда ва зарарлар» счётига ҳисобдан чиқарилади. Агар ишлаб чиқариш цикли 3 ойдан узоқ давом этса, у ҳолда қурилиши тугалланмаган ишлаб чиқариш ҳажми ҳам тўғридан-тўғри, ҳам билвосита харажатларни ўз ичига олади.

Захиралар ва қисқа муддатли қимматли қоғозлар (қайта сотиш учун мўлжалланган) ўртача чамаланган қиймат бўйича, ёки

дастлабки харидлар нархлари (ФИФО) бўйича, ёхуд охири дастлабки харидлар нархлари (ЛИФО) бўйича, ёки ҳақиқий харид қилиш нархлари бўйича баҳоланиши мумкин. Бунда эскирадиган захиралар эҳтимолий сотиш нархи бўйича баҳоланиши керак. Агар тайёр маҳсулот ва қайта сотиш учун харид қилинган товарлар 5 йил ичида сотилса, у ҳолда уларнинг қиймати зарар ҳисобига ҳисобдан чиқарилиши мумкин.

Фирманинг акциядорлик капитали уставда келтирилган суммада кўрсатилиши даркор.

Капитал қўйилмалар, реконструкция ва ишлаб чиқиш учун дотациялар, субсидиялар ва бадаллар мақсадли тушумлар, даромадларнинг бир тури сифатида баҳоланади.

Чет эл валютасида амалга ошириладиган операциялар миллий валютага қайта ҳисобланиб, қуйидаги тарзда ҳисобга олинади: пул маблағлари, акциялар ва қимматли қоғозлар – харид қилиш ёки сотиш учун ҳақиқий айирбошлаш курси бўйича; бошқа активлар ва мажбуриятлар – операциялар амалга оширилган кундаги ўртача айирбошлаш курси бўйича.

Баланс тузишда чет эл валютасида баҳоланган объектлар қиймати ҳам қайта баҳоланиши керак: бошқа корхоналар акциялари, узоқ муддатли қимматли қоғозлар ва чет эл валютасидаги нақд маблағлар – харид қилиш учун ҳақиқий айирбошлаш курси бўйича, лекин баланс тузилган кунда амалда бўлган ўртача айирбошлаш курсидан юқори бўлмаган курс бўйича; бошқа активлар ва мажбуриятлар – баланс тузилган кунда амалда бўлган ўртача айирбошлаш курси бўйича.

Агар фирманинг чет элда фаолият кўрсатиб турган, ҳисоботларини мустақил тузувчи филиаллари мавжуд бўлса, жамлаштириш баланс тузилган кунда амалда бўлган ўртача айирбошлаш курси бўйича амалга оширилади. Чет элда фаолият кўрсатиб турган шуъба фирмалар ҳисоботларини жамлаштиришда чет эл валютасини миллий валютага айирбошлаш қуйидаги тарзда амалга оширилади: фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда – ҳисобот давридаги ўртача айирбошлаш курси бўйича, балансда – баланс тузилган санадаги айирбошлаш курси бўйича. Дебиторлик ва кредиторлик қарзлари бўйича ҳам ҳудди шу йўл тугилади.

Барча аниқланган курсдаги фарқлар захира капиталига киритилади ёки гудвил сифатида талқин этилади. Биттадан кўп фирма иштирок этган ҳолларда ушбу фарқларни сальдолашга руҳсат

этилмайди. Ўртача айирбошлаш курси Польша Миллий банки томонидан белгиланади.

Счётларни тўлаш вақтидаги ҳамда балансни тузиш санасида пул маблағлари, акциялар ва бошқа қимматли қоғозларни баҳолашда курсдаги фарқлар молиявий харажатлар ёки молиявий даромад сифатида талқин этилади. Бошқа активлар ва мажбуриятларни баҳолашда юзага келадиган курсдаги мусбат фарқлар келгуси даврлар даромадлари сифатида, курсдаги манфий фарқлар эса молиявий харажатлар сифатида ҳисобга олинади.

1970-йилларнинг охиридаёқ Польша Бухгалтерлар уюшмаси Фарбий Европа бухгалтерия институтлари билан мустақкам алоқалар ўрнатишга уринди.

Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун қабул қилинди. Унинг қоидалари Польша ҳисоб юритиш амалиётини тубдан ўзгартирди.

Бироқ, бухгалтерия ҳисобини ислоҳ қилиш борасида эришилган муваффақиятлар ҳақида гапириш учун ҳали эрта. Ислоҳотда асосий урғу кадрлар тайёрлаш усулларини ўзгартиришга берилди. Польша ва Фарб мамлакатлари (Америка, Британия, немис ва француз) университетлари ўртасида алмашиш дастурлари ёрдамида бухгалтерия ҳисоби соҳасида муайян тараққиётга эришилди.

Буларнинг барчаси таълимга катта таъсир кўрсатди: эътибор бухгалтерия ҳисоби тамойиллари ва уларни амалиётда қўллаш қоидаларни ўзлаштиришга қаратилди, бу счётлар режасини бўлажак бош бухгалтернинг ўзи тузишига имкон берди.

Бухгалтерия ҳисоби, молиявий ҳисоботлар ва аудит соҳасидаги ислоҳотнинг амалий аҳамиятини баҳолашга ҳали эрта. Шунинг учун янги қонунларнинг қўлланиши ва Польша иқтисодиётининг Европа бозорига интеграциялашуви натижаси сифатида бухгалтерияга оид қонун ҳужжатларини такомиллаштиришнинг келгусида ҳам давом этишини кутиш мумкин.

2.11. Португалияда бухгалтерия ҳисоби

XV асрнинг энг йирик денгиз мамлакатларидан бири ҳисобланган Португалия кўплаб мамлакатлар билан кенг савдо алоқаларига эга эди. Венециан республикасида Португалияга китоблар ва шиша билан бирга икки ёқлама бухгалтерия ҳам кириб келди, бироқ ҳисоб юритиш фақатгина тижоратчилар фаолиятининг майдони бўлиб қолди ва у ҳеч қандай қонунлар билан тартибга

солинмас эди. 1750 йилга келибгина тижорат ва савдо операциялари ҳисобини юритишга доир дастлабки қонун ҳужжатлари пайдо бўлди. XIX аср охирида Португалияда биринчи Савдо кодекси жорий этилди – унинг учун Франция савдо қонунчилиги асос бўлиб хизмат қилди. Ушбу кодекснинг айрим қоидалари, хусусан, хўжалик ҳаёти фактларининг мажбурий бухгалтерия ҳисоби талаби ва уларни расмийлаштириш қоидалари ҳозиргача амал қилиб турибди.

Худди юз йил илгари бўлгани каби, яна Франция ва унинг 1957 йилдаги бухгалтерия ҳисоби умумий режаси Португалия учун бухгалтерия ҳисобини қонун йўли билан тартибга солиш борасидаги намуна бўлди.

Португалияда қабул қилинган бухгалтерия тизимининг француз модели намуна сифатида молия вазирлигига бўйсунган ҳамда бухгалтерия стандартлари ва миллий счётлар режасини ўрнатиш, уларни мамлакатнинг барча хўжалик юритувчи субъектлари томонидан бажариш учун мажбурий бўлган қонун ҳужжатлари шаклида тасдиқлаш билан шуғулланувчи давлат органининг мавжуд бўлишини назарда тутди. Ушбу моделни Португалияда амалга оширишга бўлган уринишлар 1976 йилда Бухгалтерия стандартлари комиссиясининг тузилишига олиб келди ва у бир йилдан кейин француз режасининг аналоги ҳисобланган бухгалтерия ҳисоби расмий режасини қабул қилди.

Португалияда 1970-йиллар ўртасида бошланган бухгалтерия ҳисоби ислоҳоти яққол ифодаланган фискал йўналишга эга эди. Португалия бухгалтерлари ичида инглиз-америка тизими ҳамда бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботлари халқаро стандартларининг тарафдорлари ҳамон ортиб бораётганлигига қарамай, у ушбу хусусиятини ҳозирги кунгача ҳам йўқотмаган.

1986 йилда Европа Иттифоқига аъзо бўлган Португалия ўзининг бухгалтерия тўғрисидаги қонун ҳужжатларини должна ЕИ Директиваларига мувофиқлаштириши лозим эди ва 1991 йилда бухгалтерия ҳисоби расмий режасининг ЕИ талабларига мос келадиган янги таҳрири қабул қилинди.

Португалияда Конституция, парламент ҳужжатлари, ҳукумат қарорлари, вазирликлар ва идоралар томонидан қабул қилинган ҳужжатлар бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларни тартибга солувчи қонунчилик базаси ҳисобланади. Бухгалтерлар ўзининг кундалик фаолиятида Компаниялар тўғрисидаги қонун, Савдо кодекси, солиқ

тўғрисидаги қонун ҳужжатлари, фонд бозори қондалари ва, албатта, бухгалтерия ҳисоби расмий режасига амал қилади.

Португалияда бухгалтерия ҳисобининг энг асосий ўзига хос хусусияти шундан иборатки, у асосан солиқ солиш мақсадларини кўзлайди. Айнан солиқ органлари ҳисоб юритишнинг методологик хусусиятларини тўғридан-тўғри ёки билвосита шакллантиради. Ҳисоб юритишнинг яққол солиққа йўналтирилганлиги туфайли Португалияда бухгалтерия тамойиллари фақат қонун билан тасдиқланган шаклга эга бўлган ҳолатдагина ҳисобловчи ходимлар учун амал қилинадиган қўлланмага айланади. Португалияда 1974 йилгача ҳеч қанақа миллий бухгалтерия тизимлари ишлаб чиқилмаган эди, шунинг учун бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботлари халқаро стандартларига ўтиш жиддий қийинчиликларга дуч келмаяпти.

Португалия компаниялари томонидан бухгалтерия ҳисобининг юритилишида қуйидаги тамойиллар қабул қилинган:

- доимий ишлаб турган корхона – корхонанинг яқин келажакда ўз фаолиятини тўхтатиш мақсади йўқлиги назарда тутилади;
- оқилона эҳтиёткорлик – фойда ва даромадлар фақат улар олинганидан кейин, зарарлар ва харажатлар фақат уларни аниқлаш имконияти пайдо бўлганидан кейингина ҳисобга олинади;
- таннарх – активларларнинг жорий бозор (сотилиш) нархи тарихий нархдан камаймаган тақдирдагина, улар ўзининг тарихий қиймати бўйича ҳисобга олинади;
- ҳисоб юритиш усулларининг ўзгармаслиги, бу маълумотларнинг йилдан йилга қиёслана олишини таъминлайди;
- мазмуннинг шаклдан устуворлиги. Португалия учун янги бўлган ушбу тамойил шуни англатадики, бухгалтерлар ҳисоботларни тузишда, агар зарур бўлса, норматив ҳужжатлар талабларига риоя қилмасликлари мумкин;
- муҳимлик – йиллик бухгалтерия ҳисоботи унинг фойдаланувчилари нуктаи назарига реал таъсир кўрсатиши мумкин бўлган барча зарур маълумотларни тақдим этиши керак;
- ҳисоблаб ёзишлар тамойили – даромадлар ва харажатлар фақат уларни олиш ҳуқуқи ёки уларни тўлаш бўйича мажбуриятлар пайдо бўлган тақдирдагина ҳисобга олинади.

ЕИнинг IV Директивасига мувофиқ Португалиянинг барча компаниялари 1991 йилдан бошлаб бухгалтерия ҳисоботларини қуйидаги таркибда тақдим этишлари шарт: бухгалтерия баланси,

фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот, йиллик бухгалтерия ҳисоботларига тушунтириш хати. Акциялари биржаларда котировка қилинадиган компаниялар ҳисоботлари, раҳбарият ҳисоботи, пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот ва аудиторлик ҳулосасидан барча манфаатдор шахслар фойдаланиш имкониятига эга бўлишлари лозим.

Банклар, суғурта компаниялари ва бошқа молиявий институтлар ўз ҳисоботларини алоҳида қондаларга мувофиқ тақдим этади. Кичик корхоналар учун ҳисоботларни тузишнинг соддалаштирилган тизими назарда тутилган. Корхонани бундай ҳилга киритиш мезонлари қуйидагилардан иборат: фаолиятининг охири икки йили мобайнида корхона учта зарур шартнинг иккитасига жавоб бериши зарур – ходимларининг сони 50 нафардан, айланмаси 600 млн. эскудодан, умумий активлари 350 млн. эскудодан ошмаслиги керак. Молия-саноат гуруҳлари ва тобе фирмаларга эга бўлган компаниялар жамлаштирилган ҳисоботларни тақдим этишлари шарт.

ЕИнинг Европа компаниялари томонидан бухгалтерия маълумотларининг тақдим этилишига тааллуқли бўлган IV Директивасида тақлиф этилган вариантлардан португал қонун чиқарувчилари бухгалтерия баланси ва фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот учун горизонтал шаклни танлашди. Бунда Португалия қонунчилиги моддаларнинг батафсил тақдим этилишини талаб қилади: балансининг ҳар бир сатри бухгалтерия счётининг икки ёки уч сонли рақамга мос келади. Маълумотларни фақат кичик корхоналар ҳисоботларини тузишда йириклаштирилган ҳолда тақдим этиш (счётларни комбинациялаш) мумкин. Рақамли маълумотлар балансида учта устун кўринишида тақдим этилади: активларнинг дастлабки қиймати, ҳисобланган амортизация, қолдиқ қиймат.

Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботнинг горизонтал шакли иккита устун кўринишида тақдим этилади: харажатлар ва зарарлар – чапда; тушум ва даромадлар – ўнгда. Худди баланс каби, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот ҳам моддалари батафсил бўлинган ҳолда тақдим этилади, бироқ йирик ва кичик корхоналар учун шакллардаги фарқ йирик ва кичик корхоналар учун, баланс билан бўлгани каби, унчалик катта эмас.

Тушунтириш хати йиллик бухгалтерия ҳисоботларининг мажбурий таркибий қисми ҳисобланиб, у балансида ҳамда фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда ўз аксини топмаган, лекин корхонанинг молиявий аҳолини баҳолаш ва унинг фаолиятига

тааллуқли қарорлар қабул қилиш учун зарур бўлган маълумотлар ўз ичига олиши лозим. Тушунтириш хатида қуйидагилар акс эттирилиши шарт:

- ҳисоботларни тузишда бухгалтерия стандартлари талабларидан барча рухсат этилган четга чиқишлар ва уларнинг сабаблари;

- моддаларни баҳолаш ва амортизацияни ҳисоблаш тамойиллари;

- дастлаб чет эл валютасида ифодаланган моддаларни эскудога ўтказишда қўлланилган айирбошлаш курслари;

- солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатлари билан рухсат этилган солиқ солинадиган фойдани шакллантириш усуллари;

- ҳисоб юритишнинг келгусида корхонанинг солиқ солинадиган базасига таъсир кўрсатиши мумкин бўлган ўзига хос хусусиятлари;

- агар ташкилий харажатлар, гудвил ва бошқа номоддий активлар беш йилдан ортиқ муддатга амортизация қилиниши лозим бўлса, улар юзасидан изоҳлар;

- корхонанинг асосий воситалари тўғрисидаги маълумотлар: қайта баҳолаш, консервация ва ҳ.к., тобе ва шуъба компаниялар рўйхати, фирманинг молиявий қўйилмалари ҳақида ахборот (агар уларнинг умумий ҳажми корхона айланма активларининг 5 фоизидан ортиқ бўлса);

- айланма маблағлар (уларнинг ҳисобга олиш ва бозор нархларидаги фарқларга тааллуқли), улар билан боғлиқ йўқотишлар ва захиралар ҳақида маълумотлар;

- дебиторлик қарзлари, шу жумладан, ишончсиз қарзнинг тавсифи;

- фирма капиталининг таркибидаги ўзгаришлар ва ҳ.к.

Агар йиллик ҳисоботларда тақдим этилган маълумотларни ўтган йиллар маълумотлари билан таққослашнинг иложи бўлмаса, ушбу факт унинг сабаблари билан бирга тушунтириш хатида кўрсатилиши керак.

Португалияда ҳисоб юритиш солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатларига асосланади. Айниқса, бу айланмадан ташқари активлар ва захиралар билан амалга ошириладиган операциялар ҳисобини юритишга тааллуқли. Бухгалтерия ҳисобини юритишнинг асосий тамойиллари Тижорат (савдо) кодексида баён этилган бўлиб, португалиялик бухгалтерлар кундалик амалиётда бухгалтерия ҳисоби расмий режасига амалқилади.

Португалияда бухгалтерия ҳисобини тайёрлаш ва тақдим этиш масъулияти корхоналар раҳбарияти, хусусан, Директорлар кенгаши зиммасига юклатилган, молиявий ҳисоботларнинг сифати эса уларнинг якуний фойдаланувчи учун фойдалилиги, яъни унинг ҳаққонийлиги, ишончлилиги ва таққослана олиши билан белгиланади. Барча ушбу тавсифлар бухгалтерия тамойиллари ва қоидалари билан бирга бухгалтерия ҳисоботларида корxonанинг молиявий аҳволини ва фаолиятининг натижаларини тўғри ва ҳалол тақдим этиш концепциясини шакллантиради.

Мазмуннинг шаклдан устуворлиги ҳам бухгалтерия ҳисоби расмий режасини юритишнинг фундаментал тамойили сифатида эътироф этилади. Бунга яна шуни қўшимча қилишни истардикки, бухгалтерия ҳисоботларининг португал тилида тақдим этилиши ҳам қонунчилик талаби ҳисобланади.

Португалия солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатларининг талаблари барча амалиётчи бухгалтерлар учун мажбурий. Бирок Португалия қонунчилиги тез ўзгарувчан хўжалик ҳаётининг барча фактларини қамраб олишга қодир эмас: бухгалтер, ҳатто у солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатларининг қатъий доираларида ҳаракат қилган тақдирда ҳам, у бирибир ҳаракатнинг муайян эркинлигига эга.

Португалия қонун ҳужжатларига мувофиқ захиралар уларни харид қилиш нархи бўйича ёки уларни ишлаб чиқариш харажатлари бўйича баҳоланади, ушбу қийматлар бозор нархларидан юқори бўлган ҳолатлар бундан мустасно. Мазкур ҳолатда улар бозор нархлари бўйича ҳисобга олинади. Бунда бозор нархи деганда активнинг ўринбосиш нархи тушунилади. Ёрдамчи ёки қўшимча ишлаб чиқариш маҳсулотлари ҳамда синиқ парчалар эҳтимолий сотиш нархи бўйича ҳисобга олинади.

Португалия қонунчилиги айланма маблағларни баҳолашнинг қуйидаги усулларини қўллашга руҳсат этади: ФИФО, ЛИФО, ўртача чамаланган, стандарт ва махсус (бозор) нарх бўйича. Айрим тармоқларда (қишлоқ хўжалиги, ўрмон хўжалиги, балиқчилик) захиралар қуйидагича баҳоланиши мумкин: ҳисобга олиш нархи фойданинг айрим нормаси чегирма қилинган ҳолда сотиш нархи сифатида таърифланади. Мазкур усул ҳам улгуржи савдода захираларни ҳисобга олишда қўлланилиши мумкин.

Чет эл валютасидаги активлар курсдаги фарқларни фойда ва зарарлар счётига киритиб, бухгалтерия балансининг «Молиявий

даромадлар ва харажатлар» бўлимида акс эттирган ҳолда ҳисоботлар тузилган санадаги курс бўйича ҳисобга олинади.

Айланмадан ташқари активлар ҳам таннарх бўйича ҳисобга олинади, унга асосий воситаларни харид қилиш ва уларга хизмат кўрсатиш учун молиявий харажатлар киритилиши мумкин. Шунингдек, айланмадан ташқари активларга тобе компанияларга киритилган инвестициялар, бир йилдан ортиқ муддатга сотиб олинган қимматли қоғозлар ҳамда ер ва кўчмас мулк ҳам киради. Айланмадан ташқари активларни ҳисобдан чиқариш активларнинг бутун хизмат қилиши мобайнида юз беради.

Агар айланмадан ташқари активнинг хизмат қилиш муддати чекланган бўлиб, ушбу муддат мобайнида унинг бозор нархи баланс нархидан паст бўлса, бундай қадрсизланиш доимий деб назарда тутилиб, у фойда ва зарарлар счётига ҳисобдан чиқарилади. Бироқ, бундай операция, агар бозордаги вазият ўзгарса, тескари томонга ҳам амалга оширилиши мумкин.

Ташкилий харажатлар ҳамда тадқиқотлар ва ишланмалар учун харажатлар активда кўрсатилиши, яъни кўпи билан беш йил муддатга капиталлаштирилиши мумкин. Гудвилни ҳисобдан чиқариш муддати, агар бу унинг фойдали фойдаланилиш муддатига мос келса, беш йилдан кўп бўлиши ҳам мумкин.

Португалия бухгалтерия ҳисобининг қизиқарли жиҳати сифатида активларнинг уларнинг «номинал» ёки «доимий» эскудода ифодаланган таннархи бўйича баҳоланишини тан олиш даркор, бу ҳол активларни даврий қайта баҳолашларни ўтказиш имконини беради. Солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатлари бунини фақат қайта баҳоланишнинг захира фондидан фойдаланиш учун амалдаги чекловлар замирида молия вазирлиги томонидан расмий чоп этиладиган истеъмол нархлари индекслари асосида амалга ошириш имконини беради. Ҳатто қайта баҳоланишнинг бундай қатъий шароитларида ҳам қўшимча амортизация ажратмаларининг 60 фоизигина солиқ солинадиган фойдадан чегирма қилинади. Амортизацияни ҳисоблашда фақат бир чизикли усулни қўллашга руҳсат этилади.

Бухгалтерия ҳисоби расмий режаси ҳисобот даври даромадлари ва харажатларини ҳисобга олишнинг фақат келгусида фойда ва зарарлар счётининг ўзгаришига олиб келадиган ўзига хос хусусиятларини назарда тутуди – бу активлар ва мажбуриятларнинг ўзига хос моддалари бўлиб, уларни бошқа дебиторлар ва

кредиторлардан алоҳида тарзда ҳисобга олиш лозим. Баланс активида бундай моддалар «Ҳисоблаб ёзилган тушум» ва «Келгуси даврлар харажатлари» сатрлари билан берилган. Баланснинг пассивида келгусида тўланадиган келгуси даврлар даромадлари ва келгусида тўланадиган жорий йилнинг ҳисоблаб ёзилган харажатлари акс эттирилади. Бундай моддаларга мисоллар тариқасида кейинчалик олинадиган дотациялар, тўланадиган фоизлар ва сугурта мукофотларини келтириш мумкин.

Португалия балансининг активи ва пассивида ҳисоблаб ёзишлар ва кечиктирилган тўловлар максимал ликвидликка эга бўлган моддалардан кейин охириги сатрлар билан акс эттирилади.

Европанинг кўплаб мамлакатларида ғоят кенг тарқалган кечиктирилган солиқ тўловлари амалиёти Португалия қонун ҳужжатларида назарда тутилмаган, ушбу операцияларни талқин этувчи миллий бухгалтерия стандарти ишлаб чиқилган (албатта, келажакни мўлжаллаб). Таъкидлаш лозимки, Португалия миллий бухгалтерия стандартлари IAS халқаро стандартларининг таъсири остида тузилди, шунинг учун улар кўпинча бухгалтерларга катта имкониятларни беради ва солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатлари каби бухгалтерия амалиётини кенгроқ талқин этади. Масалан, 16-сон «Асосий воситаларни баҳолаш» миллий стандарти уларни ҳар қандай усул билан қайта баҳолаш имконини беради, солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатлари эса фақат коэффициентлар усулини қўллашга рухсат этади.

Миллий бухгалтерия стандартлари ҳозирда ЕИнинг бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларига тааллуқли Директивалари талабларига мос келади. Бироқ, жаҳон бухгалтерия амалиётининг таъсири амалиётчи бухгалтерларнинг консерватив муҳитида ҳам ўз аксини кўрсатмоқда. Португалияда ҳамма нарса ўзгариб борапти – бухгалтерия ҳисоби ҳам ўзгармоқда.

2.12. Буюк британияда бухгалтерия ҲИСОБИ

Буюк Британияда бухгалтерия ҳисоби тизими бизнес манфаатлари ва талабларидан келиб чиқиб ривожланди. Миллий ҳисоб юритиш тизимининг шаклланиши мамлакатдаги иқтисодий вазият, бизнеснинг миллий ўзига хос хусусиятлари ва анъаналари, ҳуқуқий муҳит, солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатлари, бошқа мамлакатлар ва бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботлари тизимлари

билан алоқа каби омиллар таъсири остида юз берди. Британия бухгалтерия ҳисоби тизими учун катта аҳамиятга эга бўлган яна бир омил – бу профессионал бухгалтерия ташкилотларининг таъсири. Ҳозирги вақтда ушбу мамлакатнинг олтига йирик қасамиёд қабул қилган бухгалтерлар уюшмаси Бухгалтерия Кенгашларининг Маслаҳат Қўмитасига (ССАВ) бирлашган бўлиб, унинг доирасида Бухгалтерия Стандартлари Қўмитаси (А8В) – бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботлари миллий стандартларини ишлаб чиқувчи ва белгилувчи орган фаолият кўрсатиб турибди.

Британия бухгалтерия ҳисоби анъаналари ва тамойиллари кўп асрлик тарихга эга бўлса-да, охириги ўн йилликда Европада ва жаҳонда юз бераётган ўзгаришлар британиялик профессионал бухгалтерлар фаолиятига ҳам таъсир кўрсатмасдан қолмади. Буюк Британиянинг Европа Иттифоқиға аъзо бўлиши компаниялар тўғрисидаги қонунларға ЕИнинг тегишли директиваларини акс эттирувчи қоидаларни киритиш зарурлигини белгилаб берди. Бироқ, Британия профессионал бухгалтерия институтларининг нуфузи Европада шунчалик юқорики, улар ЕИнинг Европа компаниялари томонидан бухгалтерия маълумотларининг тақдим этилишиға тааллуқли бўлган IV Директивасиға Буюк Британия бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботлари тизимининг асосида ётувчи асосий концепциялардан бири - «true and fair view» - компаниянинг молиявий аҳволи ҳақидаги маълумотларни тўғри ва ҳалол (ҳаққоний ва холис) тақдим этиш концепциясини акс эттирувчи қоидаларнинг киритилишиға эришди. Бунда Британиянинг ўзида профессионал бухгалтерия ташкилотларининг қистови билан йирик фирмалар ҳисоботларининг бухгалтерия стандартларига мос келиши талаби 1985 йилдаги Компаниялар тўғрисидаги қонунға киритилиб, мажбурий нормаға айланди.

Бироқ, жаҳон молия тизимининг ривожланиши ва бухгалтерия ахборотини акс эттиришдаги охириги тенденциялар шунға олиб келдики, Буюк Британияда профессионал бухгалтерлар бухгалтерия ҳисоботларида ошқор этиладиган ахборотнинг хусусиятиға нисбатан утилитар назар қарашға мойил бўлишмоқда: Британия компанияларининг расмий ҳисоботлари молия ва, биринчи галда, фонд бозорлари томонидан қўйиладиган талабларға тобора кўпроқ мос келмоқда. Халқаро Стандартлар Қўмитаси (IASC) ва унинг ҳужжатларининг кучайиб бораётган таъсири ана шунда намоён бўлмоқда.

Буюк Британия қонунчилик тизими асрлар мобайнида юзага келди, бироқ, Буюк Британияда конституция мавжуд эмас. Мамлакат ҳуқуқий тизимининг асосида ётувчи прецедент ҳуқуқи парламентнинг қонун ҳужжатларига, Британия судларининг қарорларига ҳамда бизнес удумлари ва анъаналарига асосланади. Бухгалтерия фаолияти давлат томонидан, бошқа мамлакатлардаги каби, тафсилий равишда тартибга солинмайди. Британия ҳукумати узоқ вақт мобайнида компанияларда бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларининг юритилишини умуман керакли деб ҳисобламади, бироқ, Европа Иттифоқига аъзо бўлгач, Буюк Британия ЕИ Директиваларига мувофиқ ўзининг 1985 ва 1989 йиллардаги Компаниялар тўғрисидаги қонунларига бухгалтерия ҳисоботларининг шакллари ва турли моддаларни баҳолаш усулларига доир кўрсатмалар киритди.

Буюк Британиянинг бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларига доир қонун ҳужжатлари бухгалтерларга профессионал стандартларга қараганда, ҳатто кўпроқ ҳаракатлар эркинлигини беради. Умуман олганда, қонунчилик фақат асосий тамойилларни белгилаган ҳолда, ҳар кунлик бухгалтерия амалиёти хусусидаги батафсил кўрсатмаларни беришга интирмайди. Британия юристлари қатъий қоидалар ва бирхиллаштирилган ҳисобот шакллариининг белгиланишини талаб қилишса-да, бухгалтерларнинг ҳисоблашларича, мазмуннинг шаклдан устуворлиги Британия бухгалтерия тизимининг асосий тамойилларидан бири ҳисобланади. Мазмуннинг шаклдан устуворлиги тамойили, агар бухгалтерия ҳисоботларини тузиш ва юритишнинг умумий қабул қилинган қонунчилик нормалари ва қоидалари ташкилотдаги ишларнинг ҳақиқий аҳволини акс эттириш имконини бермаса, ушбу нормалар ва қоидаларга амал қилмаслик эҳтимолини (алоҳида ҳолатларда эса ҳатто амал қилмаслик заруратини) назарда тутади.

Британияда бухгалтерия ҳисобининг асосида хўжалик ҳаётининг фактларини ва корхонанинг молиявий аҳволини тўғри ва ҳалол акс эттириш концепцияси ётади. Мазкур концепция Буюк Британия қонунчилигига (1985 ва 1989 йиллардаги Компаниялар тўғрисидаги қонунларга) киритилди.

Бухгалтерия ҳисобини юритишда ва ҳисоботларни тузишда оқилоналик талаби Британия амалиёти учун хосдир.

Бухгалтерия ҳисобининг умумий қабул қилинган қоидалари ва стандартлари. Буюк Британияда бухгалтерия фаолиятининг

қоидалари ва стандартларини ишлаб чиқиш билан профессионал бухгалтерия ташкилотлари шуғулланади. Бундай стандартларини ишлаб чиқиш ва жорий этиш ташаббуси билан 1969 йилда Англия ва Уэльс Қасамиёд қабул қилган Бухгалтерлар Институту (ICAEW) чикди ва 1 йил ўтгач SSAP 1 - «Шуъба компаниялар» стандарт бухгалтерия амалиёти қоидалари ишлаб чиқилди.

ASB Бухгалтерия стандартлари қўмитаси ва унинг ўтмишдошлари бир неча ўнлаб SSAP ва FRS – бухгалтерия ҳисоботлари стандартларини ишлаб чиқди. Уларнинг бир қисми қатор йиллар мобайнида амал қилди, сўнгра эса қўплаб қоидалар мамлакат қонун ҳужжатлари ва бизнес-муҳитидаги жиддий ўзгаришлар туфайли бекор қилинди.

1996 йилда ASB бухгалтерия стандартларининг асосида ётувчи асосий тамойилларни ўзида мужассам этган Декларацияни эълон қилди. Ундаги мавжуд маълумотларнинг ташкилотнинг реал аҳволига мос қелиши ва уларнинг ташкилотнинг кейинги фаолияти тўғрисида қарорлар қабул қилиш учун кераклилиги асосий тамойиллардан бири сифатида эътироф этилди. Шундай қилиб, хўжалик ҳаётининг фактларини ва корхонанинг молиявий аҳволини тўғри ва ҳалол акс эттириш концепцияси бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларга доир барча профессионал стандартлар ва қонун ҳужжатлари орқали ўтади.

Бухгалтерия ҳисоботлари шакллари 1985 йилдаги Компаниялар тўғрисидаги қонунга Европа Иттифоқининг ЕИ мамлакатлари бухгалтерия ҳисоботларининг бирхиллаштирилган шакллари тўғрисидаги Директивасига мувофиқ киритилди. Бироқ, Британия қонун чиқарувчилари, анъанавий тарзда бухгалтерия ҳисоби касбий фаолият соҳаси асосан профессионаллар томонидан тартибга солиниши керак деган фикрга амал қилган ҳолда Британия компанияларига Директивада назарда тутилган шакллардан фойдаланишга руҳсат берди: бухгалтерия баланси вертикал шаклда ёки оддий икки томонлама шаклда тақдим этилиши мумкин, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот учун эса тўртта шакл назарда тутилган.

Пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот бухгалтерия ҳисоботларининг энг муҳим шаклларида бири ҳисобланади. Фақатгина кичик корхоналар уни йиллик бухгалтерия ҳисоботлари таркибига киритмасликка ҳақли. FRS стандарти пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот баланс ҳамда фойда ва зарарлар

тўғрисидаги ҳисобот асосида тузилиши, унинг маълумотлари ушбу иккита ҳужжатда ва уларга иловаларда тақдим этилган маълумотларга тўлиқ мос келишини талаб қилади. Ҳисобот куйидаги бўлимларни ўз ичига олиши шарт: операцион фаолиятдан олинадиган даромадлар; молиявий қўйилмалардан олинадиган даромадлар; солиқ тўловлари; инвестиция фаолияти; молиялаш манбалари.

Буюк Британияда анъанавий тарзда компаниялар фаолиятини молиялашнинг асосий манбаи бўлиб ўз капитали ҳисобланади. Фирмалар ўзларининг узоқ муддатли лойиҳаларини ўз маблағлари ҳисобидан молиялашни афзал кўришади. Банк қарзларидан фақат қисқа муддатли молиялаш учун фойдаланилади (Британия анъаналарининг континентал Европа ва Япония анъаналаридан муҳим фарқи ана шунда). Шунинг учун урушдан кейинги йилларда халқаро стандартлар таъсири остида Британия бухгалтерлари хўжалик ҳаётининг фактларини акс эттириш учун кўпроқ фирманингни ўз капитали тўғрисида имкон қадар батафсил ахборот берадиган усулларни танлашмоқда. Бироқ АҚШдан фарқли ўларок (у ерда акциядорлар манфаатларини химоя қилиш Қимматли қоғозлар бўйича комиссия (SEC) зиммасига юклатилган), Буюк Британи молиявий бозорлари ўзини ўзи тартибга солади: фирмаларнинг бухгалтерия ҳисоботларида тақдим этилган ахборотнинг тўғрилиқ, ҳалоллик ва тўлиқлик тамойилларига мос келишини Лондон биржасининг ўзи назорат қилади, унинг қоидалари АҚШ биржаларининг қоидалари каби қатъий эмас.

Ўз капитали Британия корпорациялари фаолиятини молиялашнинг асосий манбаси эканлиги боис, бухгалтерия балансида ва унга иловаларда ўз капитали энг батафсил тарзда берилган. Анча оддий баҳоланадиган ва ўз капиталининг кичик қисмини ташкил қилувчи акциядорлик ва қўшимча капиталдан ташқари, тақсимланмаган фойда ва захиралар билан боғлиқ моддаларга катта эътибор қаратилади.

Тақсимланмаган фойда Британия компанияларини молиялашнинг энг муҳим манбаси ҳисобланади: у фирмалардаги капиталга бўлган эҳтиёжларнинг ўртача 65 фоизига яқинини қоплайди.

Фойдадан ҳажми маълум бўлган ва уларни фақат маълум даражадагина аниқлик билан олдиндан айтиш мумкин бўлган келгуси мажбуриятларни қоплаш ҳамда қутилмаган харажатлар ва шартли мажбуриятлар учун маблағлар захира қилинади.

Таъкидлаш лозимки, жорий йил ва келгуси даврлар учун маблағларни захира қилиш алоҳида тарзда юритилади, бунда жорий давр мажбуриятлари ва харажатлари ўз капиталига қиради.

Британия компанияларининг захираларини акс эттиришга нисбатан қўйиладиган талаблар Британия профессионал институтларининг кўплаб ҳужжатларида, хусусан SS[^] (2, 5, 15, 17, 18) стандартларида ҳамда Стандартлар қўмитасининг стандарт кучига эга бўлмаган FRED 14 ҳужжатида баён этилган. Захираларни шакллантириш ва бухгалтерия ҳисоботларида акс эттиришга бағишланган ҳужжатларнинг бундай миқдори бухгалтерлар касбий ҳамжамияти ушбу масалага қанчалик аҳамият бераётганидан далолат бериб турибди.

Британия бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботлари тизимида асосий воситалар, номоддий активлар, бошқа корхоналарга киритилган инвестициялар ва гудвилл айланмадан ташқари активлар ҳисобланади. Қонун ҳужжатлари айланмадан ташқари активларни баҳолаш ва уларни ҳисобдан чиқариш усуллари хусусида ҳеч қанақа кўрсатмаларни ўзида мужассам этмаган, ушбу масала бутунлай профессионал институтлар ваколатига қиради. Бундай масалалар SS[^] (12, 13, 19), FRS 10 ва FRED 17 стандартлари билан тартибга солинади.

Айланмадан ташқари активни баҳолашнинг асосида асосий воситани ташиш ва ўрнатиш харажатларини ўз ичига олувчи харид қилиш нархи ётади, актив компаниянинг ўзи томонидан тайёрланган тақдирда эса баҳолаш (Company Act 1985, Schedule 4, Part II) “компаниянинг мазкур актив томонидан ишлаб чиқариладиган маҳсулотга фақат билвосита дахлдор бўлган харажатларини ҳам, лекин кўпи билан ушбу маҳсулотни ишлаб чиқариш муддати мобайнида, оқилона улушда” ўз ичига олиши мумкин. Активни харид қилиш билан боғлиқ фоишли тўловлар ҳам унинг таннархига киритилади.

Буёқ Британияда муқобил усуллар сифатида активларни уларнинг охирига қайта баҳолаш санаси ҳолатига кўра жорий ва бозор қиймати бўйича баҳолаш қўлланилади. Бунда қайта баҳолашларнинг даврийлиги компаниянинг ўзи томонидан белгиланади. Қайта баҳолашлар муддатларига тааллуқли бўлган ҳеч қанақа қонунчилик кўрсатмалари мавжуд бўлмаса-да, буни ҳар йили амалга ошириш тавсия этилади.

Британия компанияларининг аксарияти ўз ҳисоботларини эълон қилиш учун таннарх (тарихий ёки дастлабки қиймат) тамойилини танлайди, лекин 1985 йилдаги Компаниялар тўғрисидаги қонун ҳисоботларни жорий қиймат асосида тузиш имкониятини тақдим этади.

1970-йилларда Буюк Британияда инфляциянинг анча юқори даражаси қайд этилди, бундай шароитда активларни жорий қиймат бўйича баҳолаш фирмалар активларининг «реал қийматини» акс эттиришнинг қулай усули эди. Бироқ, ушбу ёндашув бухгалтерия амалиётида узоқ вақт қўлланилмади, чунки доимий қайта баҳолашлар бухгалтерлар ва молиячилар томонидан инфляцияга нисбатан сабр-тоқатли муносабатда бўлишга ёрдам беради, деб ҳисобланарди. Буюк Британия учун бу номақбул бўлиб чиқди. 1970 – 1980-йилларда «инфляцион бухгалтерияни» юртишни бошлаган компанияларнинг кўпчилиги ҳозир ундан воз кечган. Фақатгина фаолиятининг ўзига хос хусусиятлари туфайли ўз тарифларини минимал даражада ушлаб турган ҳолда, уларни (тарифларини) маҳаллий ва давлат ҳокимиятлари билан келишиши шарт бўлган коммунал хизматларини кўрсатувчи компаниялар бундан мустасно. Жорий нархлар бўйича ҳисоб юритиш мазкур компанияларга ҳисоботларда пастроқ фойдаларни ва кўйилган капиталнинг юқори қийматларини кўрсатиш имконини беради.

Британия қонун ҳужжатлари инвестицияларни баҳолаш учун энг катта эркинликни беради. 1985 йилдаги Компаниялар тўғрисидаги қонун компаниялар раҳбариятига бунинг учун уларнинг назарида компаниянинг мажбуриятлари ва ўзига хос хусусиятларига энг мос келадиган ҳар қандай усулни қўллаш ҳуқуқини беради.

Айланмадан ташқари активлар ҳисоби даврий қайта баҳолашлар натижаларига кўра юритилаётганда амортизацияни ҳисоблашда айрим қийинчиликлар юзага келади. Мазкур ҳолатда фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда акс этириладиган йиллик амортизация ажратмалари суммалари таннарх (тарихий қиймат)дан тўлиқ ўринбосиш қийматиғача катта фарқ қилади. Бироқ, амортизацияни ҳисоблаш ва активларни қайта баҳолашда юзага келадиган қийинчиликлар фирманинг солиқ мажбуриятларига умуман таъсир кўрсатмайди, чунки Буюк Британиянинг солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатларида солиқ солинадиган фойдани ва

солиқ имтиёзларини ҳисоблашнинг тамомила мустақил, амортизацияни ҳисоблаш усулига сира боғлиқ бўлмаган қоидалари мустахкамланган.

Ҳисоб юритишнинг алоҳида қоидалари кўчмас мулкка киритилган инвестициялар ҳисобини юритишга тааллуқли: SSAP 19 стандарти улар учун амортизация ажратмаларини эмас, балки ҳар йиллик қайта баҳолашларни назарда тутаети, бунда фарқлар қайта баҳолаш захирасига киритилади, агарда манфий фарқ ушбу захирадан юқори бўлса, у ҳолда ортиқчаси фойда ва зарарлар счётига киритилади.

SSAP 21 стандарти ижаранинг икки турини ажратади: молиявий ва операцион лизинг. Молиявий лизингнинг асосий белгиси шундан иборатки, активдан фойдаланиш билан боғлиқ барча таваккалчиликлар ва нафлар мулкдордан ижарачига ўтади. Бунда ижаранинг бутун муддати учун белгиланган энг кам ижара тўловларининг келтирилган қиймати ижарага олинган актив қийматининг камида 90 фоизини қоплаши даркор. Ушбу таъриф остига тушмайдиған ижара ҳолатлари операцион лизингни ташкил қилади.

Британиянинг ижарага олинган асосий воситалар ҳисобини юритишга доир бухгалтерия стандарти ижарачининг ҳисобида молиявий лизинг шартларида ижарага олинган активларнинг акс эттирилишини талаб қилади. Ижарага олинган мол-мулк амортизация қилиниши қрак. Бунда ижарага берувчи ижарачидан олинган маблағларни молиявий активлар сифатида кўрсатади.

Операцион лизинг актив лизинг берувчининг балансида ҳисобга олинишини, у учун тўловлар эса тегишлича лизинг берувчининг ҳамда ижарачининг фойда ва зарарлар счётларига келиб тушишини англатади.

Таърифга кўра молиявий ва операцион лизинг тушунчалари ўртасидаги чегара ноаниқ. Британиянинг аксарият компаниялари ўз моҳиятига кўра молиявий ижара муносабатларини операцион ижара сифатида расмийлаштиришни афзал кўришади. SSAP 21 стандарти кейинги йил мобайнида; 2-йилдан бошлаб 5-йилгача; 5 йил ва ундан кейин амалга оширилиши лозим бўлган ижара шартномалари бўйича мажбуриятларни алоҳида акс эттириш талабини ўзида мужассам этган. Охирги кўрсаткичга мос келадиган йирик суммалар шаклига кўра операцион ижара ортида аслида молиявий ижара яширинганлигини кўрсатади.

Гудвилни ҳисобга олиш усуллари ҳозир ҳам Британия бухгалтерлари баҳс-мунозараларининг мавзуси ҳисобланади.

Гудвил бир компания томонидан бошқасининг сотиб олиниши чоғида у учун тўланган нарх билан активларнинг жорий қиймати ўртасидаги фарқ сифатида юзага клади. Демак, бу фарқни махсус захира фондидан копланиши ва зудлик билан ҳисобдан чиқарилиши лозим бўлган қўшимча харажатлар сифатида талқин этиш мумкин. SSAP 22 стандартида ана шундай усул назарда тутилган. Бирок, бошқа нуқтаи назар ҳам мавжуд. Гудвил бошқа номоддий активлардан умуман фарқ қилмайди. Уни компанияни сотиб олиш чоғида харид қилинадиган ҳамда савдо русумлари ва лицензиялар каби, амортизацияни айрим оқилона муддат мобайнида, лекин кўпи билан 20 йилгача ҳисоблаб ёзган ҳолда ҳисобга олиш мумкин бўлган қўшимча актив сифатида талқин этиш мумкин. Бунда номоддий активлар ва гудвилнинг айрим турлари вақт ўтиши билан ўз қийматини йўқотмаслиги боис, хўжалик ҳаётининг фактларини ва корхонанинг молиявий аҳолини тўғри ва ҳалол акс эттириш концепциясига яна бир ёндашув ғоят мос келади: бундай активларга эскиришни ҳисобламаслик керак, балки уларни даврий қайта баҳолашлар натижалари бўйича ҳисобга олиш лозим.

Кимнинг нуқтаи назари тўғрилиги борасидаги тортишувлар 1990-йилларнинг бошидан бошлаб давом этмоқда. Ҳозирги вақтда компаниялар ўзлари энг яхши, деб ҳисоблайдиган усулни ўзлари танлашлари мумкин. Бирок, тажриба шуни кўрсатмоқдаки, уларнинг аксарияти барибир зудлик билан ҳисобдан чиқаришни эмас, балки кейинчалик эскиришни ҳисоблаган ҳолда капиталлаштиришни танламоқда.

Британиянинг барча компаниялари фойда солиғи тўловчилари ҳисобланишади. Британияликлар анъанавий тарзда ушбу солиққа сюзеренга тўланадиган ўзига хос ўлпон сифатида қарашарди. Бирок, охириги йилларда ушбу муаммога америкача қараш мазкур нуқтаи назарни сиқиб чиқарди. Унга кўра бизнес юритиш ижтимоий функция ҳисобланади. Ҳар бир иқтисодий субъект ўз фаолиятидан олинган фойданинг бир қисмини жамиятнинг фойдасига, унга ушбу жамият томонидан берилган бизнес билан шуғулланиш ҳуқуқи учун ўзига хос тўлов сифатида тақсимлаши шарт. Бундан 20 йил олдин бундай нуқтаи назар мунозаралидек туюларди, лекин ҳозир у ҳеч қанақа шубҳага ўрин қолдирмайди. Шундай қилиб, фойда солиғи – бу иқтисодий субъект (фирма)нинг мулкдорлари томонидан эмас, балки унинг ўзи томонидан амалга ошириладиган тўлов. Агар бу шундай бўлса, у ҳолда солиқ солиш компания хўжалик ҳаётининг

муайян воқеалари ва фактлари билан боғлиқ бўлиши керак – солиқ мажбуриятларини вақтга кўра макбул усул билан тақсимлаш даркор. Шу тариқа, кечиктирилган солиқлар учун захира фондларини ташкил этиш ғояси туғилди. Мазкур модда Британия компанияларининг балансларида катта қисмни эгаллайди. Бундай захира қилиш қоидалари тўлиқ захира қилишни талаб қилувчи IAS 12 халқаро стандартига қарши равишда кечиктирилган солиқларнинг қисман захира қилинишини назарда тутувчи SSAP 15 стандартида баён этилган.

Британия бухгалтерия стандартлари қўмитаси (ASB) 1980-йилларнинг охирида ташкил этилди. Ҳозирги вақтда у нафақат Британия бухгалтерия ҳисоби стандартларини ишлаб чиқиш ва тасдиқлаш учун масъул, балки ўзи томонидан ишлаб чиқилган ҳужжатларни қўллаш юзасидан тушунтириш иши олиб бориш ва маслаҳатлар беришга ҳам йўналтирилган. Сўзсиз, бундай амалиёт муайян устунликларга эга, лекин шу билан бирга у Британиянинг оддий бухгалтерларига ўзлари келгусида амал қиладиган стандартларни яратишда иштирок этиш имконини бермайди. Ҳар қандай ASB ҳужжати стандарт сифатида тасдиқланишидан олдин лойиҳа сифатида муҳокамага олиб чиқилиши керак, реал қарорларни ASB аъзоларидан иборат тор доира қабул қилади. Бундан ташқари, охириги йилларда фонд бозорида юз бераётган воқеалар Буюк Британияда Қимматли қоғозлар ва фонд бозори бўйича комиссия тузишни тобора қатъий талаб қилмоқда. Бундай комиссия ASB билан ўзаро ҳамкорлик қилиши лозим, чунки компаниянинг қимматли қоғозлар бозорида иштирок этиши ва мазкур бозордаги ўрни ҳақидаги барча ахборотни бухгалтерия ҳисобида батафсил акс эттиришга ҳамда фонд бозорига компания ҳақидаги тўлиқ ва аниқ ахборотни берувчи ҳисоботлар шаклларига тааллуқли ҳужжатларни ишлаб чиқиш зарарути аллақачон юзага келган.

Шу билан бирга, жаҳон капиталлар бозорининг глобаллашуви турли мамлакатларда фаолият кўрсатувчи иқтисодий субъектлар бухгалтерия ҳисоботларининг аниқ-равшан бўлишини талаб қилмоқда. Ҳозирда Британия бухгалтерия институтларининг фаолиятида Америка стандартларининг таъсири (айниқса, компанияларнинг солиқ мажбуриятларини акс эттиришда) яққол кўзга ташланмоқда. ASB Халқаро бухгалтерия стандартлар қўмитаси (IASB)нинг ҳам фаолиятини ҳар томонлама қўллаб-қувватлайди.

III БОБ. АМЕРИКАДА БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ

3.1. АҚШ тажрибасида бухгалтерия ҳисоби асосларининг талқин этилиши

Калифорнияда бухгалтер касбига талаб жуда катта бўлиб, у кенг доирадаги билимлар ва кўп сонли кўникмаларни талаб қилади. Умуман олганда, АҚШ бўйича бухгалтер мутахассислар сони уч миллион кишидан ортиқ (АҚШ аҳолиси 300 млн. кишини ташкил қилади). Шулардан 300 минг нафарга яқини CPA (Certified Public Accountant) даражасига эга бўлган сертификатланган бухгалтерлардир. Америка бухгалтерлари мазкур даражага ҳаяжон билан муносабатда бўлади, чунки бир неча қийин имтиҳонларни топшириш ва кўпинча ишончсиз мижозлардан воз кечган ҳолда касбий этика нормаларига риоя этиш зарур. Лекин бу яққол иқтисодий самара беради: агар бошловчи бухгалтер бир йилда 40 - 60 минг доллар олса, 3-5 йил стажга эга бўлган сертификатланган бухгалтер 70 минг доллар, 5-10 йил стажга эга бўлган сертификатланган бухгалтер эса 150 минг доллар ва ундан кўп пул олади. Албатта, кўп нарса бухгалтернинг эгаллаб турган мавқеига, билимлари ва фаоллигига боғлиқ. Таъкидлаш лозимки, демографик инқироз АҚШга ҳам ўз таъсирини ўтказмасдан қўймапти. Яқин йиллар ичида Америка бухгалтерларининг 30 фоизига яқин пенсияга чиқиб кетади, бухгалтерия хизматлари бозори эса ҳатто ҳозир ҳам хизматларга бой эмас, демак, уларнинг таннари фақат ошади.

Бухгалтерия хизматлари бозори ғоят килма-кил. Бизга таниш бўлган бухгалтерия ҳисобини юритиш, аудит ва солиқ маслаҳатидан ташқари америкалик бухгалтерлар молиявий ва инвестициявий режалаштириш, жисмоний шахс ҳисобланган мижозлар бюджетини бошқариш, ахборот технологиялари соҳасида маслаҳат бериш, айрим юридик хизматлар кўрсатиш, масалан, меросни расмийлаштириш билан шуғулланади.

Ҳозирги вақтда кичик ва ўрта тижорат компанияларининг аксарияти бухгалтерия функцияларининг ҳаммасини ёки бир қисмини аутсорсингга топширган. Калифорнияда йиллик айланмаси

100 млн. долларни ташкил қиладиган корхона кичик компания ҳисобланади, Россияда бу рақам йирик ташкилотлар тоифасига ўтиш чегарасидир. Бир йилда 200 - 300 млн. доллар миқдордаги айланмага эга бўлган ўрта тижорат компаниялари аутсорсингга, биринчи навбатда, иш ҳақи ва солиқларни ҳисоблаш функциясини топширишга интилади. Ушбу ҳолатда собиқ бош бухгалтерлар молиявий назоратчиларга ёки молиявий директорларга айланиб, бошқарув қарорларини қабул қилиш, бюджетлаштириш ва харажатларни бошқариш жараёнларини ташкил этишда иштирок этади.

Акциялари фонд биржаларида котировка қилинадиган йирик компанияларда бухгалтерия дафтарларининг эрта ёпилиши муаммосидан ташвиш чекишади. Жаҳон миқёсидаги корпорациялар бухгалтерия дафтарларини беш кун ичида ёпади. Гап шундаки, 2006 йилда Қимматли қоғозлар ва биржалар комиссияси (SEC) молиявий ҳисоботларни тақдим этиш муддатини молния йили тугаганидан кейин 75 кундан 60 кунгача (чораклик ҳисоботларни шакллантириш муддатини срок 40 кунгача) қисқартирди. Иккинчи томондан, 2002 йилда Enron инқирозга юз тутганидан кейин Сарбейнс-Оксли қонуни (SOX) сифатида машҳур бўлган инвесторларни ҳимоялаш тўғрисидаги қонун қабул қилинди. Мазкур қонунга кўра, компаниянинг ҳисоботиغا юқори раҳбарларнинг улар компаниянинг ички назоратини ташкил этиб, уни керакли даражада сақлаб туриш учун жавобгарликни ўз зиммисига олиши ҳақидаги аризалари илова қилиниши керак эди. Ушбу талаб ҳисоботларни шакллантириш ва таҳлил қилиш учун вақтнинг ошишига олиб келди. Шунинг учун бухгалтерия дафтарларини ёпиш вақтини қисқартириш ҳисоботларни шакллантириш учун ресурсни бўшатишга ёрдам беради. Бундан ташқари, дафтарларнинг тезда ёпилиши инвесторларнинг ишончини мустаҳкамлайди. Агар ушбу жараён секин кечса, демак, у бузилган бўлиши мумкин, бу ҳисобот маълумотларининг мос келмаган бўлиши мумкинлиги тўғрисидаги хулосаларга олиб келади. Сарбейнс-Оксли қонуни барча бухгалтерларга қаттиқ таъсир кўрсатди – корпорациялар қўшимча ҳужжатлар айланиши ва мутахассислар иш ҳақи учун катта маблағлар сарфлашга мажбур бўлди. Аудиторлик фаолияти билан шуғулланиш анча хавфли (таваккалли) бўлиб қолди, шунинг учун майда ва ўрта бухгалтерлик фирмалари аудиторлик хизматларидан воз кечишига тўғри келди. Хизматларнинг энг катта улушини аъъанавий хизмат турлари: бухгалтерия ҳисоби ва солиқ маслаҳати

эгаллай бошлади. Бироқ, кўп нарса ташкилотнинг ўлчамига боғлиқ. Жисмоний шахсларнинг даромад солиғи бўйича декларацияни расмийлаштириш ва уни АҚШ солиқ бошқармасига (Internal Revenue Service - IRS) топшириш хизматлари кичик фирмалар даромадларининг 60 фоизига яқинини ва ўрта фирмалар даромадларининг 40 фоизини таъминлайди.

Солиқлар америкаликлар харажатларининг асосий моддаси ҳисобланади. Солиқларни тўлаш учун ўртача статистик америкалик, бир йилда 116 кун ишлаши керак. Ставка ортиб борувчи шкала бўйича ҳисоблаб чиқилади ва даромад даражасига қараб 0 фоиздан 35 фоизгачани ташкил қилиши мумкин. Бу ерда А.Эйнштейннинг машхур иборалари ёдга тушади, яъни америкалик бухгалтерлар фақат жилмайишади. Уларнинг айтишларича, солиқ ўша вақтдан бошлаб анча мураккаб бўлиб қолди. Лекин, бухгалтерларга бу қўл келмоқда, чунки бухгалтерия хизматларга бўлган талабнинг ошишига ёрдам беради. Статистик маълумотларга кўра, америкаликларнинг 61 фоизи бухгалтерлар хизматларидан фойдаланишга мажбур. Ўртача статистик америкаликнинг декларациясини тўлдириш бўйича хизматлар қиймати 200 - 800 долларни ташкил қилади. Умуман олганда АҚШ бўйича бир доллар солиқ тўлаш учун солиқ тўловчи ўртача ўн икки цент атрофида сарфлаши ҳисоблаб чиқилган. Ушбу тенденция барча солиқларга тааллуқли. Ҳаёт шиддат билан ўзгармоқда, янги бозорлар пайдо бўлмоқда, иқтисодий муносабатлар ривожланмоқда, бу солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатларининг тез-тез ўзгариб туришига олиб келади. Бизга қалин томни кўрсатишди – бу бир йил мобайнида биргина солиқ қонунчилигига киритилган ўзгартишлар. Бизни иқтисодиётимизда солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатлари йигирма беш йилликдан бўён, АҚШда эса бир неча юз йиллар мобайнида ривожланмоқда. Бироқ, унинг мураккаблиги ва ноаниқлиги фақатгина ортиб бормоқда, бу бухгалтерларнинг чуқурроқ ихтисослашувига ва ушбу функциянинг аутсорсингга топширилишига туртки беради.

Бухгалтерия хизматлари ҳақида тўхталадиган бўлсак, улар чиқишда олинадиган ҳисоботларнинг аниқлигига қараб учта даражадан иборат: компиляция (Compilation), тафтиш (Review), аудит (Audit). Компиляция (Compilation) – бу маълумотларнинг аниқлигини текширмаган, унинг US GAAPга мос келиши кафолатини бермаган ҳолда молявий ҳисоботларни тузиш. Компиляция қиймати тафтиш қийматининг учдан бир қисмини

ташқил қилади ва кичик компанияларга бир йилда ўртача 20 минг долларга тушади, бу штатда сертификатланган бухгалтерни ушлаб туришга қараганда икки марта арзон. Шунинг учун мазкур хизмат тури бухгалтерлик фирмалари ичида энг кенг тарқалган. Тафтишдан (Review) кейинги ҳисоботлар сертификатланган бухгалтер томонидан умумий қабул қилинган аудит қоидаларига мувофиқ аудиторлик текшируви ўтказилмасдан туриб (ушбу хизматнинг қиймати аудит қийматининг ярмига тенг) молиявий маълумотларнинг тўғрилигига қафолат берди.

Бухгалтерия меҳнатини ташқил этиш фирманинг сиёсатига боғлиқ. Калифорнияда икки томонлама рақобат кечади, яъни ходимлар иш ўринлари учун, иш берувчилар ходимлар учун рақобатлашади. Бир қатор фирмалар меҳнатни интенсификациялаган ҳолда тажавузкор сиёсат олиб боради, бунда ходимлар касбий маҳорат нуқтаи назаридан тезроқ ўсади, лекин ҳаддан зиёд кўп ишлайди. Бошқа компаниялар шафқатли сиёсатни қўллайди. Масалан, бухгалтерия меҳнатини ташқил этишнинг охириги талаби – бу тўлиқ электрон ҳужжат айланиши ва бухгалтернинг иккита монитор ўрнатилган иш ўрни. Мутахассисларнинг таъкидлашларича, шу кетишда мониторлар сони фақатгина ортиб боради. Албатта, бу кўриш қобилиятининг тез йўқоришига ва бошқа касалликларга олиб келиши мумкин. Шунинг учун аксарият ташкилотлар бир қарашда самаралидек туюлган бундай воситалардан воз кечмоқда. Ахборот технологиялари меҳнат унумдорлигига кучли таъсир кўрсатмоқда, улар доимий равишда такомиллаштирилиб, янада самарали бўлмоқда. Ходимларни бошқариш, мотивациялаш, коммуникация, тайм-менежментга катта эътибор қаратилмоқда. Кадрлар кўнимсизлиги АҚШ бўйича ўртача 20 фоизни ташқил қилади, шунинг учун компанияни бошқариш кўпроқ ўртача даражали менежментга йўналтирилган. Калифорнияда бухгалтерия соҳасида ўрта бўғин раҳбарларининг кескин етишмаслиги кузатилмоқда. Агар оддий бухгалтер бухгалтерия технологиясини яхши билиши, хушмуомалали бўлиши, топширилган вазифаларни ўз муддатида бажара олиши лозим бўлса, менежерлар учун иш тажрибаси, ўргатиш, тадқиқот ўтказиш ва ходимлар эътиборини ишларни бажаришнинг якуний муддатларига қарата олиш қобилияти зарур.

Стажировканинг ҳар бир куни мулоҳаза юритиш учун мавзу ва янги ғояларни берди, улар аста-секин муайян қадамларга айланди.

Бундай таққослаш натижасида қатор йиллар мобайнида нафақат бухгалтерия ҳисоби, солиқлар, бошқарув ҳисобини, балки ҳисоб юритишни автоматлаштиришни, сўнгги вақтда эса МХХСни ҳам ўз зиммасига россиялик бухгалтерлар, айниқса, Россия ишлаб чиқариш корхоналарининг бош бухгалтерлари катта ҳурматга лойиқ. Америкада бундай бухгалтерлар мавжуд эмас. Уларнинг ҳар бири дидига мос келадиган ихтисосликни танлаган, мадомики, танлов бор экан, меҳнатга ҳам яхши ҳақ тўланади. Юқорида таърифланган тенденциялар: глобаллашув ва демографик инқироз, солиқ тизимининг мураккаблашуви ва ахборот технологияларининг жорий этилиши, янги бозорларнинг пайдо бўлиши аста-секин Россияда ҳам кузатила бошлади. Буларнинг барчаси нафақат бухгалтерлар хизматларига бўлган талабни оширади, балки янги хизматларнинг ҳам пайдо бўлишига хизмат қилади.

АҚШда бухгалтерия ҳисоби назариясига нисбатан қарашлар хилма-хил бўлишига қарамай, унга умумий таъриф бераётиб, айтиш мумкинки, у позитивизм таъсири остида шаклланди. Унинг моҳияти шундан иборатки, олим ўрганилаётган жараёнларнинг мазмунини эмас, балки уларнинг ташқи намоён бўлишини тадқиқ этиши керак.

Ушбу ғоялар бухгалтерия тафаккурига бевосита таъсир кўрсатди. Агар позитивистларгача икки ёқлама ёзувни изоҳлашда хўжалик фаолиятида иштирок этувчи шахсларнинг ҳуқуқ ва мажбуриятлари алмашувида (юридик жиҳат), бойликларни алмашишда (иқтисодий жиҳат) унга (икки ёқлама ёзувга) келиб, икки ёқлама ёзувнинг моҳиятидан келиб чиқишган бўлса, И.Ф.Шернинг позитивистик талқинида (1846 - 1924 йй.) ушбу мазмуний жиҳатлар инкор этилди ва барчаси счётларни актив ҳамда пассив турларга бўлиш ва улардаги ёзувлар тартибига бориб тақалди. Бундай ёндашув Ғарбий Европа ва Россияда умумий қабул қилинган усулга айданди.

Позитивизм ўзини Шимолий Америка Қўшма Штатларида (АҚШ илгари ана шундай номланган) бир мунча бошқача намоён этди. Уларнинг мутахассислари инглиз олимларининг шкгдай концепциясидан келиб чиқишдики, унга кўра бухгалтерия ҳисобининг асосида қуруқ тартиб-таомиллар эмас, балки қандайдир жараёнлар ётади, бунда айрим позитивистлар уларни механик жараёнлар деб, бошқалари эса органик жараёнлар деб ҳисоблашди. Биринчи йўналиш вакиллари Жон Стюарт Миль (1806 - 1873 йй.)

ғояларига, иккинчи йўналиш вакиллари эса Герберт Спенсер (1820 - 1903 йй.) ғояларига таянишди.

Ушбу фарқлар шунчалик аҳамиятли эдики, бу АҚШ ҳисоб юритишида Ирвинг Фишер ва Др. Скотт раҳномалигида иккита асосий йўналишнинг шаклланишига олиб келди.

Буюк иқтисодчи, ҳозирги пул муомаласи назариясининг асосчиси, индекслар назариясининг асосий қондаларини ифодалаган ажойиб статистик Ирвинг Фишер (1867 - 1947 йй.) бухгалтерия ҳисоби назариясига ҳам катта таъсир кўрсатди. Ҳисоб юритишнинг мақсадини у қорхона хўжалик механизмининг ишида мувазанатга эришишда, унинг мувазанатлашганлигини таъминлашда кўрди. Айнан Фишер ва унинг давомчиларининг ишлари туфайли Россияда хўжалик механизми пайдо бўлди.

Хўжалик механизмининг илашида тўхталишлар бўлиши мумкин – бу иқтисодий ҳаётда ҳамма вақт иштирок этадиган ва уни ушбу механизмларни бошқарувчи инсонлар эътиборга олиши лозим бўлган таваккалчиликдир. Хўжалик механизмининг мувазанатига фақат ўзгармас объектив қонунлар, мазкур ҳолатда иқтисодий қонунлар таъсирини ҳисобга олган ҳолда эришиш мумкин. Бундан бухгалтерия ҳисобини хўжалик механизмининг унинг ишини кузатиш ва назорат қилиш имконини берувчи қисми сифатида тушуниш келиб чиқади. Фишернинг фикрига кўра, кузатишнинг мақсади фойдани ҳисоблаш ва фирманинг молиявий аҳволини баҳолаш билан боғлиқ. Ҳисоб юритишда таърифланган иқтисодий жараёнлар объектив қонунлар билан белгилаб берилган жараёнлар сифатида қаралади, демак, бухгалтерия ҳисоби маълумотлари экстраполировка қилиниши, яъни ушбу маълумотлардан фойдаланувчилар келажакни анча ишонч билан олдиндан кўришлари ва олдиндан айтиб беришлари мумкин. Бундан қуйидаги хулоса келиб чиқади: бухгалтерия ҳисоби – бу тарихий ва миллий шарт-шароитлардан қатъий назар ҳолисона ишловчи асбоб.

Энди Фишер назариясидаги энг асосий жиҳат – бухгалтерия ҳисоботлари ва уларда тақдим этилган объектларни баҳолашни кўриб чиқамиз. Унга қадар Европада ҳам, Америкада ҳам, баланс – бухгалтериянинг барча деталларини изоҳловчи марказий категория, деган ишонч устунлик қиларди. Ушбу нуқтаи назарни АҚШда Ч.Э.Шпруг (1842 -1912 йй.) ўта аниқ ифодалади, у айнан баланс бутун молиявий ҳисоботларнинг асоси сифатида кўриб чиқиши

мумкинлигини таъкидлади. Мазкур фикрга кўплаб бухгалтерлар ва иқтисодчилар кўшилди.

Фишер мазкур нуқтаи назарни ўзгартирди, чунки, унинг фикрига кўра, капитал захираси эмас, балки капитал оқимлари муҳим. Шунинг учун балансга эмас, балки фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботга марказий ўрин берилади. Балансда фақат захиралар акс эттирилади, фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда эса маблағлар оқими захира сифатида ҳам (оқимлар натижаси), счётлар сальдоси сифатида ҳам (айланмалар натижаси), баланс сифатида ҳам (фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот натижаси) тавсифланади.

Шундай қилиб, Фишер фирманинг ишини баҳолашдаги оғирлик марказини фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботга кўчирди. Лекин, энг муҳими, капитал тўғрисидаги тасаввур ҳам ўзгарди. Фишернинг таъкидлашича, капитал – бу муайян вақтда мавжуд бўлган фаровонлик захираси, бошқача айтганда – бу бухгалтерлик баланси активи, унинг ҳажми эса даромад функциясидан бошқа нарса эмас. Аслида, капитал унга қачонлардир қанча қўйилган бўлса шунча эмас, балки у қанча даромад ва фойда келтирса, шунча туради. Бундан Фишернинг қуйидаги парадокси келиб чиқади: бир томондан, баланс активи фирмага қўйилган капитал суммасини ўзида намоеън этади, иккинчи томондан – капиталнинг ўзи фақатгина олинган фойдадан функция.

Фишернинг, бухгалтерия маълумотларини экстраполяция қилиш имкониятларидан келиб чиқиб, ҳисоблашича, потенциал инвестор активни (капитални) баҳолашда аввалги эмас, балки келгусидаги эҳтимолий фойдадан келиб чиқиши керак. Банк фоизи ставкаси ўтмиш, ҳозир ва келажак ўртасидаги боғлиқлик сифатида иштирок этади.

Фойда функцияси сифатида капиталнинг ҳажми ҳақидаги мулоҳазалар Фишерни қуйидаги ўта муҳим хулосага олиб келди: солиқ фақат фойдадан олинishi лозим ва ҳеч қачон мол-мулкка (капиталга) солинмаслиги керак. Агар мол-мулкка солиқ солинса, у ҳолда бу капиталнинг еб қўйилишини англатади, бу мамлакат ишлаб чиқариш ресурсларининг сарфлаб юборилишига олиб келади. Корхоналар ва давлат иқтисодий сиёсатининг мақсади – ресурсларни (капитални) кўпайтиришдан иборат.

Бундан навбатдаги қадам – капиталнинг ишлаб чиқариш қувватини сақлаб туриш – хўжалик механизмини бошқарувчи

шахсларнинг вазифаси ҳисобланади. Лекин улар бунга пул бирлиги барқарор бўлган тақдирдагина эришишлари мумкин. Бундан қуйидаги қоида келиб чиқади: бухгалтерия ҳисобининг барча объектлари пул бирликларида ифодаланган бўлиши лозим.

Бу қоида ҳисоб юритишда тақдим этилган қимматликларни доимий равишда қайта баҳолашни назарда тутати. «Идеал формуласини» Фишер таклиф этган нархлар индекслари қайта баҳолаш воситаси бўлиши керак (ушбу формула атрофида ҳозиргача қизғин баҳс-мунозара кечади). Фишернинг фикрига кўра, инфляция, - бу индексларни қўллаш вақтида йўқолиб кетадиган касаллик.

Скотт Др. (1887 - 1954 йй.) – социолог, статистик ва жуда машҳур бухгалтер. Фишер билан солиштирилганда Скоттнинг позитивистик доктрина доирасидаги ғоялари бошқача эди. Унинг таъкидлашича, ҳар қандай фирма – бу хўжалик механизми эмас, балки хўжалик организми бўлиб, унинг муваффақиятли ишлаши фирма ёллаган инсонларга эмас, балки бошқарувчиларнинг ушбу инсонларни бошқариш ва уларнинг манфаатларини инobatга олиш қобилиятига боғлиқ. Мазкур фаолият ҳеч қанақа объектив қонунларга бўйсунмаган (умуман олганда, Скотт иқтисодий қонунларни ёмон назариячилар ўйлаб топган нарса деб ҳисобларди).

Худди фирманинг ҳаётида бўлгани каби жамият ҳаётида ҳам мувазанат ва барқарорлик мавжуд эмас. Ҳаёт ҳамиша ўзгариб туради, у жуда мураккаб бўлиб, олдиндан айтиб бўлмайди. Ҳар қандай фирма олами – бу чакалакзор, ишчилар жамоаси эса – илонлар қулаласи.

Бухгалтерия ҳисобининг мақсадини Скотт қуйидагилардан иборат деб билди:

1) мулкдорлар, актуал ва потенциал акцидорлар манфаатларини ҳимоялаш. Акцияларни сотиб олиши мумкин бўлган шахс уларни сотиб олган шахс каби муҳим (балким, сотишни истар);

2) фирмада банд бўлган шахслар фаолиятини назорат қилиш.

Скотт, Фишердн фарқли ўларок, ҳисоб юритиш тизимининг тарихи ва ўзига хос хусусиятларига катта аҳамият берди. Тарих ўтмишдан сабоқ сифатида, биринчи галда, ўтмишдаги муаян вазиятда йўл қўйилган ҳатоларни таҳлил қилиш учун зарур.

Бухгалтерия муаммоларини кўриб чиқишга ўтаётиб, шуни таъкидлаш лозимки, Скотт Шпрүгнинг балансининг устувор ролига нисбатан қарашларига қайтди. Гап шундаки, Скотт капиталсиз фойда бўлиши мумкин эмас, деб ҳисобларди, демак, Фишер ноҳақ

бўлган. Фойда капитал замирида пайдо бўлади. Бунда унинг назарида, рентабеллик хусусий капитални эмас, балки барча (хусусий ва жалб этилган) капитални назарда тутиши керак.

Баланс бутун ҳаракатдаги капитални акс эттириши туфайли у капиталдан фойдаланиш натижасини акс эттирувчи фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботнинг сабаби ҳисобланади. Бошқарувчиларнинг мақсади эса – активлардан фойдаланишни оптималлаштиришга эришишдан иборат. Фақат ана шундагина ресурслар сарфлари ва олинган даромадлар ўртасидаги реал муносабатларни аниқлаб, очиб бериш мумкин. Бунда фойда эмас, балки капитал, бошқача айтганда, ресурслар захираси ҳал қилувчи аҳамиятга эга. Бундан шундай хулоса келиб чиқадики, солиқларни даромаддан эмас, балки мол-мулкдан, яъни капиталлаштирилган маблағлардан олиш керак. Шу сабабли амортизация ажратмалари солиқ солинмайдиган фойданинг бир қисми сифатида талқин этилади, амортизациянинг ўзига эса асосий воситалар паркини қайта тиклаш фонди сифатида қаралади.

Шундай қилиб, Скоттнинг диққати марказида капиталнинг ҳисобини юритиш ётади, баланс эса фирманинг хўжалик фаолиятини ва молиявий аҳволини тавсифловчи асосий тушунча сифатида кўриб чиқилади.

Баланс сётларга бўлинади. Ҳар бир сёт – бу, бир томондан, у ёки бу агент (моддий жавобгар шахс, кредитор, дебитор, мулкдор ва ҳ.к.) ўзининг ғаразли мақсадларини кўзлаган ҳолда ўз ўйинида қўллайдиган ставка, иккинчи томондан, барчани қоидалар бўйича ўйнашга мажбур қилган ҳолда ушбу ставкани қўлловчи бухгалтер. Мазкур вазифалар амалиётда сётларни корреспонденциялаш орқали, яъни хўжалик муомаласида иштирок этувчи икки ёки бир неча шахснинг реал муносабатларини акс эттирувчи ўтказмаларни тузиш йўли билан ҳал этилади. Лекин реал алмашувда эквивалентлилик ҳамма вақт ҳам иштирок этмайди, чунки хўжалик жараёни иштирокчиларининг ўзаро муносабатларида у мавжуд эмас. Бухгалтерия икки ёқлама ёзувни расмийлик учун қўллаш йўли билан бир сётнинг дебети ва иккинчи сётнинг кредити бўйича тенг ёзувларни амалга ошириш орқали муносабатларни сунъий равишда тенглаштиради.

Эквивалентлиликнинг мавжуд эмаслигини доимий равишда ўз қийматини ўзгартириб турувчи пул ўлчагичининг ўзида кузатган маъқул, чунки ҳар қандай пул бирлигининг харид кучи ҳамма вақт

ўзгариб туради ва ушбу ҳолатни ҳеч қанақа индекслар билан тўғрилаб бўлмайди. Инфляция – бу тасодифий касаллик эмас, балки иқтисодий ҳаётнинг ягон йўлдоши.

Юқорида айтилганларнинг барчаси Скотт эмас, балки бухгалтер ролининг бошқача тушунилишига олиб келди, яъни у ахборот етказиб берувчи эмас, балки ҳакамдир, чунки у барча иштирокчилар олдиндан қатъи белгиланган қоидалар бўйича ўйнашларини кузатиши даркор. Буларнинг барчаси Скоттнинг ўз вақти учун мутлақо қутилмаган хулосаларга келишига туртки бўлди: бухгалтер қандайдир алоҳида шахслар гуруҳининг манфаатларига, боз устига мулкдорлар манфаатларига жавоб берадиган қоидалар бўйича эмас, балки жамият томонидан тузилган қоидалар бўйича ишлаши керак. Бухгалтер индукция йўлидан (фирмадан халқ хўжалигига) эмас, балки дедукция йўлидан (халқ хўжалигидан фирмага) бориши керак.

Бунинг учун, Скоттнинг фикрига кўра, манфаатдор шахсларнинг бутун ҳамжамияти томонидан тан олинадиган қоидаларни ишлаб чиқиш зарур. Айнан улар жонли амалий ҳисоб юритишнинг бухгалтер ишлашига тўғри келадиган иқтисодий ва ҳуқуқий муҳит билан боғлиқлигини таъминлайди.

Одатда Скоттнинг тўртта қоидаси муҳим саналади:

–Ҳақиқийлик – бухгалтерия ҳисоботларининг ташқи фойдаланувчилар қарорларига таъсир этувчи қандайдир жиддий ҳатоларни ўзида мужассам этмаслиги назарда тутилади. Бу ҳисоботларда барча сонлар мутлақ тўғри эканлигини аниқламайди, лекин бу ҳисоботлар маълумотлари етарлича аниқлик билан берилганлигини англатади. Скотт шундан келиб чиққан эдики, ҳақиқийлик тамойили бухгалтерия ҳисоботлари фирма молиявий аҳволининг ишончли ҳолатини акс эттириши лозимлигини назарда тутди (у, хусусан, харид қилиш ёки сотиш нархларини танлашда фақат сотиш нархларидан фойдаланишни уқтирган ҳолда эҳтиёткорлик тамойилига қарши чиқди).

–Ҳолислик – бухгалтерия ҳисоботлари хўжалик жараёни иштирокчиларининг манфаатларига нисбатан бетарафлик ҳолатида тузилиши зарур. Ушбу иккита қоида машхур «true and faire» - ҳақиқий ва объектив (холисона) акс эттириш қоидасини ифодалаш учун асос бўлиб хизмат қилди, унга кўра бухгалтер, агар у норматив ҳужжатлар талаблари фирманинг ҳақиқий молиявий аҳволини объектив ва ҳақиқий тарзда тақдим этиш имконини бермайди, деб

ҳисобласа, ҳисоб юритишда ушбу талабларга амал қилмаслиги мумкин.

– Мослашув – бухгалтерия ҳисобининг барча қоидалари ва усуллари ижтимоий-иқтисодий муҳитнинг ўзгарувчан шароитларига мослаштирилган ҳолда вақти-вақти билан қайта кўриб чиқилиши лозим. Мисол тариқасида Скотт соф статистик хусусиятга эга бўлган ва ҳисоб юритишда кенг тан олинган захира қилиш усулларининг пайдо бўлишига олиб келди. Бундан мослик қондаси келиб чиқади, унга кўра харажатлар бухгалтерия ҳисобида улар туфайли олинган даромадларга мос келиши керак. Агар корхона фаолият кўрсатишининг узлуксизлигини назарда тутадиган бўлсак, у ҳолда унинг ҳаёти учун барча харажатларни даромадлар билан таққослаш мумкин. Бироқ, реал ҳаётда ушбу харажатлар ва даромадлар оралиқ ҳисобот даврлари бўйича тақсимланиши зарур, шунинг учун амалиёт ўтаётган бухгалтер олдида ҳамма вақт кўплаб қатъий вазифалар пайдо бўлади. Уларни ҳал этиш учун ўзининг асосий маълумоти бўйича статистик бўлган Скотт иқтисодий-математик ва статистик усулларни қўллашни қатъий тавсия қилди.

– Изчиллик – фирма маъмурияти бир марта қўлланилган ҳисоб юритиш усулларига амал қилиши ва уларни тез-тез ўзгартириб турмаслиги лозим. Ташқи томондан мазкур тамойил бундан олдинги тамойилга зид келади, лекин, аслида ундай эмас. Ҳисоб юритиш методологияси бошқарувчиларнинг шу ондаги истакларига кўра эмас, балки объектив сабабларга кўра ўзгариши лозим.

XX аср 30-йилларининг бошида ушбу қоидалар деярли кўзга ташланмади, лекин 70-йилларда улар, ниҳоят, тан олинди, бу ГААП (GAAP - Generally Accepted Accounting Principles – умумий қабул қилинган бухгалтерия тамойиллари) бухгалтерия (молиявий) ҳисоби стандартларининг ишлаб чиқилишига олиб келди. Бухгалтерия тартиб-таомилларини таърифловчи мазкур стандартлар жаҳонда кенг ёйилиб, инглиз тилида сўзлашувчи мамлакатлардаги шунга ўхшаш амалиётга катта таъсир кўрсатди.

АҚШда бухгалтерия ҳисоби замонавий назариясининг иккита асосчиси қарашларидаги фарққа қарамай уларнинг позитивистик ядроси бизнинг давримиз ва ишларимиз учун катта аҳамиятга эга, чунки фан амалиётдан фарқли ўларок интернационал ҳисобланали.

Шундай қилиб, қуйидаги хулосаларни билдириш мумкин:

1. Фишер, Скотт ва уларнинг давомчилари бухгалтерия ҳисобининг моҳияти предмет, усул каби метафизик тушунчаларни

очиб беришдан эмас, балки хўжалик ҳаёти фактларини таърифлашдан иборат, деган фикрга кўшилади.

2. Молиявий аҳвол ва молиявий натижаларни ҳаққоний ва объектив тарзда акс эттириш истаги позитивистларнинг баҳолаш учун асос сифатида тўнрадан воз кечишга ва, одатда, жорий сотув нархларидан фойдаланишга интилишига олиб келади (хайриятки, ушбу гоё ҳозиргача ҳаётга татбиқ этилмади).

3. Бухгалтерия ҳисоби методологияси ва унинг тартиб-таомилларини стандартлаштиришга интилиш деярли барча мамлакатларнинг ҳисоб юритиш амалиётидаги катта ўзгаришларга олиб келди. Фишер билан Скотт тарафдорлари ўртасидаги фарқлар фақатгина шундан иборатки, Фишер тарафдорларининг абадий стандартларни шакллантириш мумкинлигига ишончи комил, Скотт тарафдорлари эса бундай стандартларни шакллантириш жараёни узлуксиз, чунки абадий ўзгариб турувчи хўжалик ҳаёти узлуксиз, деб ҳисоблайди.

4. Бухгалтерия ҳисоби методологияси ва ҳисоб юритиш тартиб-таомилларини танлаш натижаларини баҳолаш сифатида барча позитивистлар К.Маркснинг «амалиёт – ҳақиқат мезони» -деган фикрига кўшилади.

АҚШда хўжалик фаолиятининг учта асосий ташкилий-ҳуқуқий шакли мавжуд:

- якка тартибда (хусусий) эгалик қилиш;
- ширкат;
- корпорация.

Бухгалтерлар ушбу шаклларнинг ҳар бирини мулкдордан алоҳида бўлган иқтисодий бирлик сифатида кўриб чиқади.

Якка тартибда эгалик қилиш – бу бир киши томонидан яратиладиган фирма, бу мулкдорга хўжалик фаолиятини тўлиқ назорат қилиш имконини беради. Юридик жиҳатдан якка мулкдор барча мажбуриятлар бўйича шахсий мол-мулки билан жавоб берувчи хусусий шахс сингари хўжалик субъекти ҳисобланади. АҚШда бундай фирмалар сони жуда кўп, лекин бу кичик бизнес.

Ширкат – бу иккита мулкдор томонидан ташкил этиладиган фирма бўлиб, бунда мулкдорлар ширкатнинг фойдаси ёки зарарини олинган келишилган формулага мувофиқ ўзаро бўлиб олишади. Ҳар бир иштирокчи ўз улушини бошқа иштирокчига бериши мумкин ва, зарур ҳолларда, улардан ҳар бирининг шахсий мол-мулки

ширкатнинг мажбуриятлари бўйича тўлов учун олиб қўйилиши мумкин.

Корпорация – бу мулкдордан юридик жиҳатдан мустақил фирма бўлиб, унинг қўйилмалари акциядорлик капитали сифатида намоён этилган. АҚШда акциядорлар корпорациянинг операцияларини тўғридан-тўғри назорат қила олишмайди. Улар ўзларига фойда ундириш мақсадида корпорациянинг хўжалик фаолиятига раҳбарлик қилувчи директорлар кенгашини сайлашади. Акциядорлар корпорациянинг зарарлари учун фақат ўз ҳиссаси доирасида жавоб беради, акциядор ўз акциясининг сотиши корпорациянинг тугатилишига олиб келмайди.

АҚШда ҳисоб юритиш ва ҳисоботларни тузиш тамойиллари ва қоидалари бухгалтерлар касбий ташкилотлари томонидан ишлаб чиқиладиган умумий қабул қилинган стандартлар билан тартибга солинади. Умумий қабул қилинган ҳисоб юритиш тамойиллари (Generally Accepted Accounting Principles - GAAP) ана шундай стандартлар ҳисобланади.

Стандартларни ишлаб чиқиш билан бухгалтерларнинг бир неча касбий ташкилоти, хусусан: Америка дипломли жамоат бухгалтерлари институти – AICPA; Молиявий ҳисоб стандартлари бошқармаси – FASB; Давлат ташкилотлари учун ҳисоб юритиш стандартлари бошқармаси – GASB; Қимматли қоғозлар ва биржалар комиссияси – SEC; Америка бухгалтерлар уюшмаси – AAA шуғулланади.

Қўшма Штатларда молиявий ҳисобнинг барча вазифалари Молиявий ҳисоботлар тапшириқлари тўғрисидаги хатда батафсил ёритилади. Мазкур ҳужжатга мувофиқ молиявий ҳисоботлар:

–оқилона капитал қўйилмаларни амалга ошириш ва кредитлар тўғрисида қарорлар қабул қилиш учун ҳозирги ва бўлажак кредиторларга фойдали бўлиши;

–корхонанинг хўжалик-иқтисодий фаолиятини таҳлил қилаётган ва ушбу фаолият ҳақидаги ахборотни ўрганаётган кишиларга тушунарли бўлиши;

–корхонанинг иқтисодий ресурслари, уларга нисбатан қўйиладиган талаблар, ресурслар ва уларга нисбатан қўйиладиган талабларни бевосита ўзгартирувчи хўжалик операциялари ва воқеаларнинг таъсири ҳақидаги маълумотларни бериши

–муайян давр мобайнида корхона фаолиятининг натижалари ҳақидаги маълумотлар билан таъминлаши;

–фойдаланувчиларга вақтга кўра тақсимланган суммаларни ҳамда дивидендлар ва фоизлар бўйича назарда тутилаётган пул маблағлари киримини, шунингдек, ссудалар ёки қимматли қоғозларни сотиш ёхуд нархини тўлашдан тушган тушумларни баҳолашга ёрдам бериши лозим.

АҚШ корхоналарининг ҳисоботлари муайян вақтда тузилади. Ҳисоботларни тузиш саналари ўртасида хўжалик операциялари сўтларда рўйхатга олиниб, сўнгра янги ҳисоботларни тузиш учун умумлаштирилади. Операцияларни сўтларда тўғри акс эттириш учун бухгалтер куйидаги учта муаммони ҳал этиши зарур:

1. Операция қачон амалга оширилди – тан олиш муаммоси;
2. Операция қийматининг баҳоси қанақа – баҳолаш муаммоси;
3. Операцияни қанақа сўтларга ёзиш керак – таснифлаш муаммоси.

Ушбу муаммолар ҳисоб юритиш жараёнида ҳал этилади. Хўжалик операцияларини рўйхатга олиш уч босқичда амалга оширилади:

– дастлабки ҳужжатлар бўйича таҳлил қилиш;
– операциялар дафтарига ёки Бош дафтарга (дастлабки ёзув дафтарига) ёзиш;

– Бош дафтарга кўчириш.
– Одатда АҚШ фирмаси рўйхатга олиш учун бир неча дафтарлар ва Бош дафтарга эга.

– Бош дафтардан Бош дафтарга кўчириш жараёни куйидаги изчилликда бажарилади:

– Бош дафтардан дебетланаётган сўт топилади;
– операция амалга оширилган сана қўйилиб, «Ўтказма тўғрисида маълумотнома» устунига дафтарнинг ундан мазкур ёзув кўчирилган саҳифаси тартиб рақами ёзилади;

– «дебет» устунига дафтарда қайд этилган сумма ёзилиб, юр вақтнинг ўзида ҳар бир операциядан кейинги сальдо чиқарилади;

– худди шулар кредит сўти бўйича такрорланади.

Бош дафтар активлар, мажбуриятлар, даромадлар, харажатлар сўтларидан таркиб топган. У китоб, файл, папка ва ҳоказолар кўринишида юритилиши мумкин. Барча хўжалик операциялари Бош дафтарнинг тегишли сўтларига ёзилади. Бундай ёзувлар амалга оширилган операциялар ҳақида етарли даражада ахборот бермаслиги боис, операциялар дафтарлари юритилиб, бу ерда операцияларнинг амалга оширилишига қараб, моҳиятини батафсил

ёртган ҳолда, уларни рўйхатга олиш ва счётлар корреспонденцияси амалга оширилади.

Бош дафтар балансинг деталлаштирилган версиясини ўзида намоён этиб, унда ҳамма вақт баланс тенглиги шarti бажарилиши керак. Барча давтарлар маълумотларини кўчириш ниҳоясига етгач Бош дафтарнинг ҳар бир счёти бўйича ҳисобот даврининг охири ҳолатига кўра сальдо чиқарилади. Деярли барча кўчириш ҳаракатлари хўжалик операциялари тўғрисидаги ахборот киритилганидан кейин автоматик тарзда амалга оширилади.

Ҳар бир корхонада тез-тез такрорланиб турадиган операциялар мавжуд, шунинг учун операциялар дафтарларидаги ёзувлар ва Бош дафтарга кўчириш такрорланади. Бундай операциялар жумласига, масалан, пул маблағлари тушумини, пул маблағлари тўловлари, товарларни кредитга сотиш, товарларни кредитга харид килиш ва бошқаларни киритиш мумкин.

Корхонанинг кенгайишига қараб тобора кўпроқ операциялар амалга оширилади, ўз навбатида, дафтарларда ўхшаш мазмундаги ёзувлар ҳам тез-тез такрорланади.

Ёзиш ва кўчириш жараёнини соддалаштириш мақсадида ҳар бир такрорланиб турадиган операциялар гуруҳи учун Махсус дафтарлар (Special Journals) очилади: кредитга сотиш учун кўйилган счётларни ёзиш учун Сотувлар дафтари (Sales Journal); кредитга амалга оширилган харидларни ёзиш учун Харидлар дафтари (Purchase Journal); пул маблағлари олинганлигини ёзиш учун Пул маблағлари тушумлари дафтари (Cash receipts Journal); пул маблағлари берилганлигини ёзиш учун Пул маблағлари тўловлари дафтари (Cash payments Journal).

Махсус дафтарларни юритишнинг устунликлари қуйидагилардан иборат:

- алоҳида суммаларни дебиторлик қарзлари ва сотиш счётларига кўчириш ўрнига, фақатгина якуний суммалар ой охирида Бош дафтар счётларига киритилди;

- хўжалик операцияларини акс эттириш жараёнини бир неча бухгалтерлар ўртсида бўлиш мумкин.

Ҳисоб-китобларнинг аниқлигини таъминлаш учун ҳар бир ойнинг охирида дафтарларда дебет ва кредит бўйича якун ясаиб, натижалар текширилади. Сўнгра ҳар бир устун бўйича якуний сумма Бош дафтар счётларига кўчирилади. Сотиш дафтаридан дебет бўйича якуний сумма дебиторлик қарзлари счётига, кредит бўйича

якуний сумма эса сотиш счётига кўчирилади. Бош дафтарнинг «Ҳавола» устунида саҳифанинг тартиб рақами кўйилган «С» харфи ўтказма Сотиш дафтаридан кўчирилганлигини англатади:

Дафтарда ҳар бир устуннинг пастида ҳам Бош дафтарнинг унга якуний сумма кўчирилаётган счёти рақами кўрсатилади.

Якуний суммаларни Бош дафтар счётларига кўчиришнинг бундай усули вақтни тежаш билан бирга, ҳатоларга йўл кўйиш эҳтимолини пасайтиради. Махсус дафтардан фойдаланган ҳолда Бош дафтар счётларига кўп миқдордаги алоҳида суммаларни кўчирмасдан, балки фақатгина иккита кўчиришни амалга ошириш лозим.

Счётлар сальдоси ҳақидаги умумий ахборотдан ташқари кўпинча батафсилроқ ахборот зарур, хусусан, бу «Олинадиган счётлар» (счётлар бўйича дебиторлик қарзлари - accounts receivable) ва «Тўланадиган счётлар» (счётлар бўйича кредиторлик қарзлари - accounts payable) счётларига тааллуқли. Ушбу счётлар Бош дафтарда фақатгина кредитга сотилган ва кредитга сотиб олинган товарлар учун якуний суммаларни акс эттиради. Ҳар бир дебитор ва кредитор бўйича батафсил ахборотни акс эттириш учун ёрдамчи китоблар (subsidiary ledgers) очилади. Улар Бош дафтарнинг бир қисми ҳисобланмайди, балки фақатгина счётлар бўйича батафсил ахборотни ўзида намоён этади. Аслида улар россиялик бухгалтерлар томонидан фойдаланиладиган аналитик счётларга ўхшайди. Компаниянинг қарзлари тўғрисида узил-кесил ахборотга эга бўлиш учун ёрдамчи китоблар ихтиёрий шаклда юритилади. Бундай ахборот бухгалтерларнинг ўзлари учун ҳам, хусусан, шубҳали қарзлар бўйича захира миқдорини ҳисоблашда, дебиторлик ва кредиторлик қарзларини бошқариш юзасидан қарорлар қабул қилиш учун ҳам зарур. Ахборотни махсус дафтарлардан ушбу китобларга кўчириш одатда ҳар қуни амалга оширилади.

Ҳар бир ой охирида (одатга кўра) ва йил охирида (шарт) Бош дафтар счётларининг дебети бўйича умумий айланма ва кредити бўйича умумий айланмани солиштириш учун синов баланси (train balance) тузилади. Синов баланси жадвални ўзида намоён этиб, унда Бош дафтарнинг барча счётлари ва ҳар бир счёт бўйича якуний сальдо кўрсатилган (аслида у айланма қайдномаси билан бир хил). Агар якун тўғри бўлса, у ҳолда назарий жиҳатдан балансни ҳамда фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботни тайёрлашга киришиш мумкин.

Бироқ барча амалга оширилган хўжалик операцияларининг акс эттирилиши мазкур ҳисоб юритиш даври учун даромадлар ва харажатларнинг мос келишини кафолатламайди. Ушбу ҳисобот даврига киритиладиган, лекин кейинги ҳисобот давригача олинмайдиган ёки тўланмайдиган даромадлар ва харажатлар мавжуд бўлиши мумкин; олинган ёки тўланган, лекин бир неча ҳисобот даврлари ўртасида тақсимланиши лозим бўлган даромадлар ва харажатлар мавжуд бўлиши мумкин. Бундай ҳолатларда ҳисобот даврининг охирида тузатувчи ёзувлар амалга оширилади.

Тузатувчи ёзувларнинг учта хили мавжуд.

Ҳисоблаш (accruals). Ҳисобланган харажатлар – тузатувчи ёзувларнинг мазкур хили амалга оширилган, лекин ёзилмаган ва тўланмаган харажатларни, яъни мажбуриятларни акс эттиради. Ҳисобланган, лекин тўланмаган иш ҳақи; ҳисобланган, лекин тўланмаган солиқлар; ҳисобланган, лекин тўланмаган фоизлар ва ҳоказолар бундай харажатларга мисол бўлади. Ҳисобланган даромадлар – тузатувчи ёзувларнинг ушбу хили мазкур ҳисобот даврида ишлаб топилган, аммо ҳали (пул эквивалентиди) олинмаган ва ҳисоб юритиш ёзувларида қайд этилмаган, мос равишда, дебиторлик қарзларини ўзида намоён этувчи даромадларни акс эттиради. Олинадиган ижара тўлови, олинадиган фоизлар ва бошқалар бундай даромадларга мисол бўлиб хизмат қилади (олинадиган счётлар тузатувчи ёзувлар ҳисобланмайди, чунки аслида ҳисобланган даромадларга ўхшаш бўлса-да, бухгалтерия ҳисобида ёзиб қўйилган).

Тақсимлаш ва олдиндан тўлаш. Олдиндан тўланган харажатлар – тузатишларнинг ушбу хили тўланган ва ёзилган харажатларни ҳисоб юритиш даврлари ўртасида тақсимлайди. АҚШда бундай тўловларни акс эттиришнинг иккита варианты ва ўз навбатида тузатувчи ўтказмаларнинг иккита варианты қўлланилади. Россиялик бухгалтер энг тез-тез қўллайдиган биринчи вариант олдиндан тўланганликка урғу беради (олдиндан тўланган харажатлар дебетланади, пул маблағлари счёти кредитланади). Иккинчи вариантда бундай тўловлар харажатлар ҳисобланишига урғу бериледи (харажатлар счёти дебетланади, пул маблағлари счёти кредитланади). Пировардида тузатишларнинг иккала варианты ҳам бир хил натижаларга олиб келади.

Олдиндан тўланган даромадлар (келгуси даврлар даромадлари) – тузатишларнинг мазкур хили натижасида олинган (пул

эквивалентида) ва ҳисоб юритиш ёзувларида акс эттирилган даромадлар ҳисоб юритиш даврлари ўртасида тақсимланади. Чунки олдиндан тўланган харажатлар учун ҳам, олдиндан тўланган даромадлар учун ҳам пул маблағлари тушумини ва кейинги тузатишларни бухгалтерия ҳисобида акс эттиришнинг иккита варианты мавжуд (биринчи ҳолатда тўловларнинг бўнакли хусусиятига, иккинчи ҳолатда даромадлар сифатида уларнинг иқтисодий моҳиятига ургу берилади).

Баҳолаш йўлидаги тузатишлар ушбу ҳисобот даврига киритилиши лозим бўлган даромадлар ёки харажатлар суммасини тўғри аниқлаш мумкин бўлмаган ҳолларда амалга оширилади. Асосий воситаларнинг эскиришини ҳисоблаш, номоддий активлар амортизациясини ҳисоблаш ва шубҳали қарзлар бўйича захирани ҳисоблаш баҳолаш йўлидаги тузатишларга классик мисол бўлади. Мазкур ҳолатларда харажатлар дебетланиб, контрактив счёт кредитланади.

Тузатишлар киритилган синов баланси асосида баланс ҳамда фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот тузилади. Улар ишчи варақ (work sheet) ёрдамида тузилиши мумкин. Ушбу ҳолатда тузатишлар киритилган синов балансига иккита устун қўшиб қўйилади: баланс (дебет ва кредит) ҳамда фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот (дебет ва кредит), шунингдек, мазкур устунларга “Тузатишлар киритилган синов баланси” устунидан маълумотлар киритилади. Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботдаги «дебет» ва «кредит» устунлари ўртасидаги фарқ соф фойдани ташкил қилади. Баланснинг «дебет» ва «кредит» устунлари ушбу катталikka мос келмаслиги керак. Бу молиявий ҳисоботларни тузишнинг тўғрилигини якуний текшириш.

Юқорида келтирилган тузатувчи ёзувлардан ташқари йил якунида даромадлар ва харажатлар счётларини ноль ҳолатига келтириш бўйича ёпувчи ёзувлар амалга оширилиши лозим. Юқорида таъкидланганидек, барча даромадлар ва харажатлар счётлари ўзгарувчан бўлиб, ҳисобот даврининг охирида фойда ва зарарлар йиғма счётига ёпилади. Ёпиш жараёни техникаси 99 счётни 84 счётка ёпиш техникаси билан бир хил, яъни кредит сальдосига эга бўлган даромадлар счётлари қуйидаги ёзувлар билан ёпилади: даромадлар счётининг дебети, фойда ва зарарлар йиғма счётининг кредити; дебет сальдосига эга бўлган харажатлар счётлари қуйидаги ёзувлар билан ёпилади: фойда ва зарарлар йиғма счётининг дебети,

харажатлар счётининг кредити. Йиғма счётнинг ўзи тўпланган тақсимланмаган соф фойда ёки капитал счётига ёпилади. Фойда ва зарарлар йиғма счёти оралиқ, ёрдамчи ролни ўйнайди. Барча тузатувчи ўтказмалар «Синов балансига тузатувчи ўтказмалар рўйхати» билан расмийлаштирилади.

Амалга оширилиши мумкин бўлган, аммо шарт бўлмаган навбатдаги ҳаракат – бу тескари ёки бекор қилувчи ёзувлар. Улар янги ҳисобот даврининг биринчи кунда амалга оширилиб, бундан аввалги ҳисобот даври тузатувчи ўтказмаларнинг томома аксини ўзида намоён этади. Ушбу жараён реверсиялаш деб номланади.

Барча тузатувчи ўтказмалар ҳам реверсия қилинмаслиги мумкин. Баҳолаш йўлидаги тузатишлар ҳамда олдиндан тўланган харажатлар ва даромадлар учун тузатувчи ўтказмаларнинг биринчи варианты тескари ёзувлар билан бекор қилиниши мумкин эмас. Тескари ёзувлар кейинги ҳисоб юритишнинг қулай бўлиши учун амалга оширилади. Бухгалтер тескари ёзувларни қўллашни ёки тузатувчи ўтказмаларнинг мавжудлиги ва улар суммаларининг қўшимча равишда текширилишини таъминловчи анъанавий йўлдан боришни ўзи танлайди.

Молиявий ҳисоботларнинг бешта таркибий қисми (активлар, мажбуриятлар, капитал, даромадлар, харажатлар) корхонанинг молиявий аҳволини тавсифловчи ва ҳисоботларнинг иккита асосий шакли: баланс ҳамда фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот ўртасидаги боғлиқликни акс этирувчи бухгалтерлик ёки баланс тенглигини ҳосил қилади. Баланс тенглиги асосан қуйидаги кўринишга эга:

$$\text{Активлар} = \text{Мажбуриятлар} + \text{Хусусий капитал.}$$

Ушбу кўриниш баланс тенглиги баланснинг учта таркибий қисмини бирлаштиради ва ундан капиталнинг таърифи келиб чиқади.

Юқорида келтирилган даромадлар ва харажатлар таърифларидан келиб чиққан ҳолда асосий бухгалтерия тенглиги қуйидаги кўринишда намоён этилиши мумкин:

$$\text{Активлар} = \text{Мажбуриятлар} + \text{Капитал} + \text{Даромадлар} - \text{Харажатлар.}$$

Ушбу шаклда бухгалтерия тенглиги хисоботлар асосий шаклларининг иқтисодий ўзаро боғлиқлиги ҳақида яққол тасаввур беради: даромадлар ва харажатлар ўртасидаги фарқ фойда ва зарарлар тўғрисидаги хисоботда хисоблаб чиқилган соф фойда бўлиб, у корхонанинг ўз фойдасини оширади (камайтиради).

Даромадлар ва харажатлардан ташқари ўз капиталининг миқдорига таъсир кўрсатувчи ва корхонанинг “ташқи олам” билан ўзаро боғлиқлигини акс эттирувчи иккита таркибий қисм мавжуд: инвестициялар ва мулкдорларнинг алмашишлари. Улар ҳам асосий баланс тенглигига киритилиши мумкин:

$$\begin{aligned} \text{Активлар} &= \text{Мажбуриятлар} + \text{Хусусий капитал} + \\ &\quad \text{Даромадлар} - \\ &- \text{Харажатлар} + \text{Инвестициялар} - \text{Алмашишлар}. \end{aligned}$$

Бирок, бундай шаклда баланс тенглиги, нафақат компания ўз фаолиятининг натижасида капитални ошириш жараёнини, балки уни ташқаридан ўзгартириш мумкинлигини ҳам яққол намоён этсада, жуда кам фойдаланилади.

Ўзининг соддалиги ва аниқлигига қарамай асосий бухгалтерия тенглиги маблаглар, операциялар ва корхона фаолиятининг натижаларини, уларнинг молиявий хисоботларда акс эттирилишини энг умумий кўринишда тақдим этиш имконини беради.

Чет эл ҳисоб юритиш амалиётида бухгалтерия счётларини таснифлашга нисбатан энг кенг тарқалган ёндашувлар қуйидагилардан иборат:

- счётларни асосий бухгалтерия тенгласини ташкил этувчи таркибий қисмлар кесимида таснифлаш;
- счётларни доимий, транзит ва вақтинчалик счётлар гуруҳларига бўлиш;
- счётларни молиявий хисоботлар шакллари асосида таснифлаш.

ГААРга мувофиқ бухгалтерия ҳисобини юритишда иккинчи ёндашув қабул қилинган. Бунда счётларнинг учта тоифага бўлинган еттита асосий хили қўлланилади – доимий счётлар: активлар, пассивлар ва акциядорлар капитали; вақтинчалик счётлар: фойда ва зарарлар счёти; транзит счётлар: даромадлар ва харажатлар.

Доимий счётлар ёпилмайди ва бир хисобот давридан бошқасига ўтади. Уларнинг маълумотлари баланс хисоботида акс эттирилади.

Ушбу счётлар асосий бухгалтерия тенгламаси билан ўзаро боғланган.

Вақтинчалик счёт компаниянинг тижорат операциялари жараёнида доимий счётлардаги ўзгаришларни акс эттиради. Ҳисобот даври тугаганидан кейин фойда ва зарарлар вақтинчалик счёти қолдиқни доимий счётларга кўчириш йўли билан ёпилади.

Даромадлар ва харажатлар транзит счётларида ҳисобот даври мобайнида компания даромадлари ва харажатларини жамғариш бўйича айланмалар акс эттирилади. Мазкур счётлар бўйича ҳисобот даврининг охири ҳолатига кўра қолдиқлар бўлмаслиги керак. Улар ҳисобот даврига тааллуқли фойда ва зарарлар вақтинчалик счётига ҳамда «Тугалланмаган ишлаб чиқариш» ва «тайёр маҳсулот» доимий счётларга эга бўлган корреспонденцияда ёпилади.

Счётлар Бош бухгалтерия китобида мужассам этилган бўлиб, у ерда улар счётлар режасига мувофиқ тартибга солинган. Счётлар режаси улар учун счётлар юритиладиган моддаларнинг рақамланган рўйхатини ўзида намоён этади. Компания счётлари режасининг муайян таркиби унинг ўлчами ва фаолиятининг хусусиятига қараб ўзгариб туради.

Россия ҳисоб юритиш стандартларидан фарқли ўлароқ ГААР кўрсатмали тартибда қандайдир счётлар режасига амал қилиш кераклигини белгилаб бермайди. Компаниялар счётлар режасини тузишда каттагина эркинликка эга. Лекин умумий қабул қилинган тартиб мавжуд: счётлар режасининг йириклаштирилган рубрикалари умуман олганда баланс ва бошқа муҳим ҳисоботларнинг йириклаштирилган рубрикаларига мос келади.

Счётлар режасининг рубрикалари рақамли кодли белгилашга эга.

Коднинг биринчи рақами счётлар режаси бўлимининг тартиб рақамига мос келади: 1 - активлар; 2 - пассивлар; 3 - ўз капитали (компания мулкдорларининг капитали); 4 - даромадлар; 5 - харажатлар; 6 - солиқлар.

Коднинг иккинчи рақами бўлим таркибидаги рубриканинг тартиб рақамига мос келади: 11 - пул маблағлари; 12 - қисқа муддатли қимматли қоғозлар; 13 - дебиторлик қарзлари; 14 - товармоддий захиралар; 15 - бошқа айланма маблағлар; 16 - мулк, бинолар, асбоб-ускуналар; 17 - узок муддатли дебиторлик қарзлари; 18 - инвестициялар; 19 - бошқа айланмадан ташқари маблағлар. Код

рақамлари 1 дан бошланадиган барча ушбу рубрикалар активларга киради.

Ундан кейин код рақамлари 2 дан бошланадиган ва пасивларга кирувчи рубрикалар келади: 21 - тўланадиган счётлар; 22 - қисқа муддатли қарз мажбуриятлари; 23 - тўланиши лозим бўлган солиқлар; 24 - ҳисобланган мажбуриятлар; 25 - бошқа жорий мажбуриятлар; 26 - узоқ муддатли қарз мажбуриятлари; 27 - тўлаш муддати кечиктирилган солиқлар; 29 - бошқа узоқ муддатли мажбуриятлар.

3 дан бошланадиган рубрикалар компания мулкдорлари капиталининг ҳолатини тавсифлайди: 31 - устав фонди, акциялар; 32 - устав фондидан ортиқча тўланган акциядорлик капитали суммаси; 33 - тақсимланмаган фойда; 34 - мақсадли йўналишга эга бўлган маблағлар (ажратилган ва захира қилиб қўйилган маблағлар); 35 - қайта баҳолаш бўйича тузатишлар; 36 - яқунда ортиб борувчи чет эл валютасини қайта ҳисоблашдаги тузатиш; 37 - умумий даромад.

«Даромадлар» бўлимида коднинг биринчи рақами – 4 нинг кетида ноль турибди, рубрикалар эса учинчи рақам билан номерланади.

Харажатлар рубрикасида 51 сотилган маҳсулот таннархига, 52 сотиш харажатларига мос келади ва ҳ.к. Рубрикаларни рақамлашда давом этиш ўзгариб туради, бироқ, умуман олганда, тахминан бир хил позицияларни акс эттирилади, фақат бошқа код рақамлари остида.

Ушбу рубрикалар доирасида кичик рубрикалар мавжуд, масалан: 111 - нақд маблағлар (банк счётларидаги қолдиқлар) ёки 131 - савдо операциялари бўйича дебиторлик қарзлари. Бўлиш ундан кейин ҳам давом этиши мумкин, масалан: 1310 - компаниянинг бўлинмаларидан дебиторлик қарзлари ва 1317 - қалам ҳақлари (гонорарлар) бўйича дебиторлик қарзлари. Рубрикаларни майда қисмларга ажратиш турли компаниялар счётлар режалари ўртасида янада кучаяди, чунки деталлаштиришнинг чуқурлашувига қараб кўпроқ улар фаолиятининг ўзига хос жиҳатлари намоён бўлади. Одатда, компаниянинг ўлчамларига қараб майдалаш даражаси код рақамидаги уч-тўртта белгининг мавжудлиги билан тавсифланувчи даражага етади. Бироқ, зарур ҳолларда компаниялар ўз счётларини деталлаштиришнинг катта даражасини ҳам қўллашлари мумкин.

Битимларни ўлчашда бухгалтерия ҳисобиди катта миқдордаги маълумотлар тўпланиб, бу сақлашнинг муайян усулини талаб қилади. Бу ерда ушбу маълумотларга тезда кириш ва уларни ҳар

қандай фойдаланувчи учун қулай бўлган шаклда олиш имконияти яна бир муҳим омил бўлиб хизмат қилади. Бухгалтерия ҳисобида мазкур ҳисоб юритиш тизими маълумотларни сақлаш ва сархиллаш учун маълумотларнинг асосий сақловчилари ҳисобланиб, алоҳида трансакцияларни тўловчи счётлардан таркиб топган. Ҳар бир актив, мажбурият ва фирма капиталининг ҳар бир тури, шу жумладан, даромадлар ва харажатлар учун алоҳида счёт очилади. Майда компанияларга фақатгина бир неча ўнта счёт керак бўлиши мумкин, катта трансмиллий корпорацияларга минглаб счётлар талаб этилади.

Бухгалтерия балансининг турли моддалари учун юритиладиган счётлар доимий ёки реал счётлар деб номланади. Ҳар бир давр охирида доимий счётнинг якуний сальдоси аниқланади. Ушбу сальдолар давр якунида бухгалтерия балансида акс эттирилган рақамлардир. Доимий счётдаги давр якуни ҳолатига кўра сальдо кейинги ҳисобот даврига ушбу даврнинг бошланғич сальдоси сифатида кўчирилади.

Бироқ, даромадлар ва харажатлар моддаларининг бевосита “Таксимланмайдиган фойда” счётига даромадлилик тўғрисидаги ҳисобот учун зарур бўлган турли ўзига хос моддаларнинг аралашиб кетишига олиб келади. Бунинг олдини олиш учун даромадлар ва харажатларнинг ҳар бир моддаси учун транзит счёти очилиб, улар Даромадлилик тўғрисидаги ҳисоботда кўрсатилади. Масалан, Америка бухгалтерия ҳисобида сотишдан олинган даромадлар, сотиш таннархи, савдо харажатлари ва ҳоказолар учун транзит счётлар мавжуд.

Бухгалтерия ҳисобининг қўл усулида ҳар бир счёт алоҳида карточкага ёки қоғоз варағига ёзилиб, улар сўнгра дафтарга тикиб кўйилади. Ушбу дафтар «Бош дафтар» деб номланади. Ҳозирги вақтда кўплаб компаниялар компьютерлаштирилган ҳисоб юритишни афзал кўришади. Мазкур ҳолатда счётлар магнит ленталари, дисклар, винчестерлар ёки катта сифимли махсус тўплаш қурилмалари – стриммерларда сақланади. Ушбу тизимда ахборотни топишни осонлаштириш учун ҳар бир счёт номерланади. Корреспонденцияда номерланган счётлар йиғиндиси ўзига хос счётлар режаси сифатида кўриб чиқилиши мумкин.

Алоҳида операцияларни тегишли счётларга ёзиш ҳатоларни топишни қийинлаштиради, чунки дебет бир счётда, кредит эса бошқа счётда ёзилади. Вазиятдан чиқиш учун барча операцияларни

Бош дафтарга салномавий тартибда ёзиш зарур, бу баъзан биринчи ёзув дафтари деб ҳам номланади, чунки бу биринчи инстанция бўлиб, унга битимлар ёзувлари қайд этилади. Кейинчалик ҳар бир операциянинг дебети ва кредити Бош дафтардаги тегишли счётларга кўчирилади.

Агар Бош дафтарда бухгалтер томонидан қандайдир сабабларга кўра ҳатога йўл кўйилса, у албатта тузатилиши керак.

Америка бухгалтерия ҳисобида ҳатоларни бир неча турли усуллари мавжуд. Тузатиш усули ҳатонинг хилига боғлиқ, лекин барча ҳолатларда ҳато ёзувни ўчириб бўлмайди. Агар Бош дафтарда ҳато ёзув у Бош дафтарга кўчирилгунча аниқланса, ҳато ушбу ёзувни ўчириш ва ўчирилган ёзувнинг устига тўғри ёзувни киритиш йўли билан тузатилади. Худди шу тариқа, агар кўчирилган ҳато Бош дафтардаги нотўғри ёзувни келтириб чиқарса, нотўғри ёзувни ўчириб, тўғриси киритиш кифоя қилади.

Бирок, агар Бош дафтардаги ёзув Бош дафтардаги нотўғри счётқа киритилган бўлса, у ҳолда тузатувчи ўтказмалар орқали Бош дафтарга бошқа ёзувни амалга ошириш зарур.

Таъкидлаш лозимки, Россия бухгалтерия ҳисобида бундай тузатишларга йўл кўйилмайди, чунки бунда моддий бойликлар тушуми ва уларнинг чиқиб кетиши кўриниб қолади. Лекин бундай тушум ва чиқиб кетиш аслида бўлмаган, балки оддий бухгалтерия ҳатосига йўл кўйилган. Боз устига, «Материаллар» счётининг дебети ва кредити бўйича қалбаки айланмалар пайдо бўлиб, улар тушуми суммалари ҳам, уларни ҳисобдан чиқариш миқдори ҳам ошириб кўрсатилади. Россия ҳисоб юритиш амалиётида бухгалтерия ҳисобида сторнация қилиш усули мавжуд бўлгани учун мамлакат бухгалтерия ҳисобида юқоридаги ҳолат юз бермайди. Мазкур усулни қўлланилган тақдирда счётлар айланмалари реал тушумлар ва ҳисобдан чиқаришларни тўғри акс этиради ва бузиб кўрсатишлар содир бўлмайди.

Синов баланси ҳар бир счётнинг сальдоси тузилганидан кейин аниқланиб, у счётлар номларининг рўйхатини ва уларнинг ҳозирги вақтдаги сальдоларини ўзида намоён этади. Бунда дебет сальдолари ва кредит сальдолари бошқа-бошқа устунда кўрсатилган. Синов балансини тайёрлаш иккита мақсадга асос бўлиб хизмат қилади: биринчидан, синов баланси маълум давр учун молиявий ҳисоботларни тайёрлашдан олдин амалга ошириладиган тартибга солувчи ва якуний ўтказмалар учун асос сифатида Бош дафтардан

қискача кўчирмани таъминлайди; иккинчидан, у дебетлар ва кредитлар тенглиги сақланиб қолиш-қолмаслигини кўрсатади. Агар тенглик сақланиб қолмаса, бу қуйидаги ҳатолар туфайли юз беради:

- 1) счёт сальдоси синов балансига нотўғри кўчирилган;
- 2) счёт сальдоси нотўғри ҳисоблаб чиқилган;
- 3) кредит ўрнига дебет ёзилган ёки аксинча;
- 4) синов баланси нотўғри ҳисоблаб чиқилган.

Белверд Ниддлз, Хенри Андерсон ва Джеймс Колдуэлл ўзининг «Бухгалтерия ҳисоби тамойиллари» номли китобида синов балансини тузишдаги ҳатоларнинг қуйидаги турларини таърифлайди:

- «кредит» устунига дебет сальдоли счётни ёзиш ва аксинча;
- транспозиция ҳатоси, яъни синов балансига нотўғри рақамларни кўчириш (масалан, 23 459 доллар 23 549 доллар қилиб кўчирилган).

Мазкур ҳатоларнинг биринчисида дебет ва кредит сальдоларининг фарқи 2 га, иккинчи ҳолатда эса 9 га бўлинади. Бунда биринчи ҳолатда ушбу алоҳида кўрсаткичга тенг бўлган миқдор синов балансидан кидирилади ва, агар шундай миқдор топилса, у, эҳтимол, бошқа устунга ёзилган бўлиши мумкин. Иккинчи ҳолатда Бош дафтардаги ҳар бир сумма транспозиция ҳатоси нуктаи назаридан текширилади. Агар мазкур ҳолатларнинг ҳеч бирида ҳато топилмаса, у ҳолда Бош дафтардаги ҳар бир счётнинг сальдоси қата ҳисоблаб чиқилади. Агар бу ҳам ёрдам бермаса, у ҳолда дафтардан ҳар бир ёзувнинг Бош дафтарга тўғри кўчирилганлиги текширилади.

Россия бухгалтерия ҳисоби тизимида баланс тузиш ва бухгалтерия ҳисоби счётларидаги ёзувларнинг тўғрилигини назорат қилиш учун айланма қайдномасидан фойдаланилади. Унинг ўзига хос хусусияти шундан иборатки, счётлар корреспонденциясида қандайдир ҳатога йўл қўйилган бўлса, у ҳолда, одатда, счётлар дебети ва кредити бўйича тенглик бузилади. Айланма қайдномаси синов балансининг ўзига хос аналоғи ҳисобланиб, у мазкур баланс билан бир хил мақсадларнинг бажарилишини кўзлайди.

Америка бухгалтерия ҳисобининг асосий жиҳатларидан бири ҳисобланган хўжалик операцияларини акс эттириш масаласи кўриб чиқилганидан кейин ўз моҳиятига кўра яна бир муҳим бўлим – товар захираларининг миқдорини аниқлаш масаласи олдинда туради.

Ҳисобот даврининг охири ҳолатига кўра моддий захиралар қиймати иккита омилга боғлиқ: миқдор ва нархлар. Бевосита

товарлар захираларини аниқлаш жараёни эса ҳақиқий захираларни инвентаризация қилиш ёки шунчаки инвентаризация деб номланади.

Америка компанияларида инвентаризация учта босқичда ўтказилади:

- 1) нақд мавжуд бўлган маҳсулотнинг ҳар бир бирлигини санаш, тортиш ёки ўлчаш;
- 2) ҳар бир маҳсулотнинг нархини аниқлаш;
- 3) яқун ясаш.

Баҳолаш жараёни бухгалтерия ҳисоби объектларига шу тариқа олинган муайян пул миқдорларини, улардан муайян вазиятга қараб биргаликда ва алоҳида фойдаланиш мумкин бўлиши учун топшириш тартиб-таомилини ўзида намоён этади. Моддий захираларни баҳолаш бухгалтерия ҳисобининг энг қизиқарли ва кенг муҳокама қилинадиган муаммоларидан бири ҳисобланади.

Баҳолаш одатда пул ифодасида амалга оширилади. Лекин алоҳида ҳолатларда (масалан, прогнозларни ишлаб чиқиш ва қарорлар қабул қилиш учун) натурал ифодадаги маълумотлар: асбоб-ускуналар унумдорлиги ёки ишчилар сони талаб этилиши мумкин.

Моддий захираларни баҳолашни ўтказиш жараёни ёки инвентаризация иккита тизимдан иборат:

- даврий, у ҳисобот йили мобайнида моддий захираларнинг батафсил ҳисобини юритмаслик, йил охирида эса, ўз навбатида, ҳисобот даврининг охири ҳолатига кўра захиралар даражасини аниқлаш имконини берувчи инвентаризацияни ўтказиш имконини беради;

- доимий, у товарлар захираларига қўйилган молиявий маблағларни назорат қилиш ҳамда товарлар харидлари ва сотувлари тўғрисида батафсил ёзувларни узлуксиз тарзда юритиш йўли билан ушбу товарлар захираларини самарали бошқариш имконини беради.

Инвентаризациянинг даврий тизимига инвентаризацияни ўтказишнинг тўртта усули киради.

Улардан биринчиси – ҳақиқий таннархни инвентаризация қайдномасидаги ҳар бир модда билан боғлаш имконини берувчи ёппасига идентификациялаш усули. Элдон С. Хендриксон ва Майкл Ф. Ван Бреда томонидан «Бухгалтерия ҳисоби назарияси» китобида берилган таърифга кўра, таннарх – бу «фирма томонидан мулк ҳуқуқларини қўлга киритиш ва активга эгалик қилиш учун тўланган

нарх, шу жумладан, активни етказиб бериш, ўрнатиш ва ишга тушириш бўйича барча тўловлар».

Иккинчи усул – ўртача қиймат усули таннархни жорий давр мобайнида сотиш учун мўлжалланган товарларнинг ўртача қиймати билан боғлайди. Иккала усул ҳам амалиётда кам қўлланилади.

Қолган иккита усул эса анча тез-тез фойдаланилиб, захираларни баҳолашнинг асосий усуллари ҳисобланади:

- ЛИФО - «охири бўлиб тушди – биринчи бўлиб чиқарилди»;
- ФИФО - «биринчи бўлиб тушди – биринчи бўлиб чиқарилди».

ЛИФО усулидан харажатлар учун фойдаланишда охири бўлиб тушган захиралар қиймати чиқариб ташланади, чунки корхона ўз фаолияти жараёнида фойдаланилган захираларни жорий қиймат бўйича алмаштиришига тўғри келади. Бироқ ЛИФО усули салбий тарафларга ҳам эга: айниқса, жаҳон ҳамжамиятининг деярли барча мамлакатларида, шу жумладан АҚШда ҳам озми ёки кўпми кўзга ташланиб кечаётган инфляция шароитида нархлар ошиши ёхуд пасайишининг узоқ давом этадиган тенденцияси мавжуд бўлганда товар захираларининг жорий баланс қийматини баҳолашда.

ФИФО усули ёки захираларни биринчи харидлар нархлари бўйича баҳолаш усули шундай тахминга асосланганки, биринчи навбатда сотиб олинган товарлар таннархи биринчи навбатда сотилган товарлар нархига киритилиши керак. ФИФО усулидан фойдаланишда товарлар ҳаракати эмас, балки қиймат ҳаракати ҳисобга олинади.

Захираларни биринчи харидлар нархлари бўйича баҳолаш усулининг асосий камчилиги шундан иборатки, мазкур усул иқтисодий ривожланиш циклининг корхонанинг даромадлиги кўрсаткичига таъсирини оширади.

«World business» компаниси инвентаризация ўтказишнинг энг мос келадиган усули сифатида корхона активларини энг реал баҳолашни назарда тутувчи захираларни биринчи харидлар нархлари бўйича баҳолаш усулини қўллайди. «Reconstruction Ltd» компанияси ҳам бухгалтерия ҳисобининг америкача моделида ФИФО усули ва инвентаризация қилиш тартиботларини қўллашга мисол бўлиб хизмат қилиши мумкин.

ФИФО усулини қўллашда товар-моддий бойликлар қолдиқларининг қиймати оширилган, сотилган бойликлар таннархи эса пасайтирилган. Мазкур ҳолатда фойданинг суммаси оширилган

бўлади. ЛИФО усулини қўллашда эса товар бойликлари қолдиқларининг қиймати пасайтирилган, сотилган бойликлар таннархи эса оширилган бўлади, фойда суммаси камайтиради, демак, бюджет ва акциядорлар камрок солиқ ва дивидендлар олади (шунинг учун ушбу усул айрим мамлакатларда, масалан, Англияда тақиқланган).

Хулоса қилиб шуни таъкидлашни истардикки, ЛИФО ва ФИФО усуллари иккита қарама-қарши ҳолни ўзида намोён этади ва энг яхши баҳо, «олтин ўрталик», улар орасида жойлашган.

Ғарб компаниялари томонидан эълон қилинадиган молиявий ҳисоботлар аудитор томонидан тасдиқланган бухгалтерия ҳисоботлари шаклларида ташқари кўплаб бошқа маълумотларни ҳам ўзида мужассам этган, чиройли қилиб безатилган буклетларни ўзида намоён этади. Одатда, бу компания президентининг акциядорларга мурожаати, директорлар кенгашининг ҳисоботи, фирманинг ўтган йиллар мобайнида ривожланиши таҳлили, яқин йиллар учун прогноз, инвестициялар географияси ва ўлчами, халқаро алоқаларни таърифлаш, компаниянинг ижтимоий сиёсати ҳақида турли графиклар, схемалар, диаграммалар, фотосуратлар ва ҳоказолар келтирилган ҳикоя.

Бундай ахборот тартибга солинмайди ва фақат компаниянинг хоҳишига кўра тақдим этилади. Лекин, у фойдаланувчиларга қарорлар қабул қилиш учун қўшимча маълумотлар манбаи сифатида жуда муҳим.

АҚШда молиявий ҳисоботлар куйидаги турдаги ҳисоботларни ўз ичига олади:

- баланс;
- молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот ёки фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот;
- тўпланган тақсимланмаган фойда тўғрисидаги ҳисобот;
- молиявий аҳволнинг ўзгарганлиги тўғрисидаги ҳисобот ёки маблағлардан фойдаланганлик ва улар манбалари тўғрисидаги ҳисобот (ҳозирги вақтда у кам қўлланилади, унинг ўрнига пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот тузилади);
- ўз капиталидаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисобот, аудиторлик фирмасининг изоҳли хати, хулосаси.

Асосий ҳисоботлар куйидагилардан иборат: фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот, баланс ҳисоботи ва пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот.

Молиявий ҳисоботлар счётлар бўйича қолдиклар ва уларнинг ўзгаришини ҳамда соф фойда каби бир неча счётлар бўйича агрегацияланган кўрсаткичларни кўрсатади. Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот активлар соф қолдиғи (компания мулкдорлари капитали)нинг компаниянинг тижорат операциялари натижасида ўзгаришини акс эттиради. Даврнинг якуни ҳолатига кўра тақсимланмаган фойда қолдиғи компания мулкдорлари капиталига таркибий қисм бўлиб қиради. Баланс ҳисоботи эса асосан бухгалтерия тенгламасига асосланади. Пул маблағларининг ҳаракати тўғрисидаги ҳисобот пул ёки унинг эквивалентлари айланмасини акс эттиради.

Баланс ҳисоботи компания молиясининг муайян вақтдаги - ҳисобот даври якунидаги аҳволини акс эттиради ва унга шу кун санаси қўйилади. Балансни тузиш учун Бош дафтар маълумотлар манбаи бўлиб хизмат қилади.

Балансининг стандарт шакли мавжуд эмас. Стандартлар ушбу ҳисобот ўзида мужассам этиши лозим бўлган маълумотларнинг энг кам ҳажмини белгилаб беради. Баланс ҳисоботи компаниянинг ресурслари, мажбуриятлари ва унинг мулкдорларининг ўз капитали ҳақидаги ахборотни акс эттиради. Юқорида таъкидланганидек, у асосан активлар, пасивлар ва компания мулкдорларининг ўз капитали ўртасидаги ўзаро боғлиқликни кўрсатувчи бухгалтерия тенгламасига асосланади. GAAP талабларига мувофиқ баланс ҳисоботининг ушбу асосий таркибий қисмлари гуруҳланиб, қуйидаги тартибда баён этилади:

-активлар улар ликвидлилик даражасининг камайиши тартибида жойлашиши керак;

-мажбуриятлар уларни бажариш муддатининг яқинлигини акс эттирадиган тартибида жойлашиши лозим. Муддат қанчалик яқин бўлса мажбурият шунчалик олдин кўрсатилиши даркор;

-ўз капитали доимийлик тартибида акс этирилади, яъни биринчи бўлиб унинг ўзгаришларга энг кам дучор бўлган турлари кўрсатилади.

Баланс ҳисоботи рубрикаларининг таркибий тузилиши муайян корхонанинг спецификасига жавоб бериши ва ҳўжалик фаолияти тўхрисидаги ахборотни тўлиқ ошкор қилиш тамойилига мувофиқ белгиланиши лозим. Компанияларнинг баланс ҳисоботларидаги улар фаолиятининг ўзига хос хусусиятлари билан боғлиқ фарқлар

молиявий соҳанинг барча фирмалар учун хос бўлган таркибий тузилмасига жойлаштирилади.

1. Активлар: жорий активлар

– пул маблағлари, қисқа муддатли инвестициялар;

– дебиторлик қарзлари ёки олинадиган счётлар, товар-моддий захиралар, олдиндан тўланган жорий харажатлар;

– бошқа жорий активлар;

– узоқ муддатли активлар:

– асосий воситалар, ёки мулк, бинолар ва асбоб-ускуналар;

– номоддий активлар;

– бир неча даврларнинг олдиндан тўланган харажатлари;

– инвестициялар ва фондлар;

– бошқа жорий бўлмаган активлар.

2. Мажбуриятлар: жорий мажбуриятлар

– компаниянинг асосий фаолияти циклида фойдаланиладиган товарлар ва хизматлар учун кредиторлик қарзлари;

– асосий фаолиятда фойдаланилмайдиган товарлар ва хизматлар бўйича қисқа муддатли кредиторлик қарзлари;

– қисқа муддатли векселлар;

– узоқ муддатли мажбуриятларни бажариш бўйича жорий тўловлар (шу жумладан, ижара бўйича мажбуриятлар);

– ҳали етказиб берилмаган товарлар ёки кўрсатилмаган хизматлар учун олдиндан амалга оширилган тўловни ёхуд бошқа олдиндан тўланган даромадларни олиш;

– иш ҳақи учун ҳисобланган, лекин тўланмаган харажатлар, фоизлар ва солиқларни тўлаш;

– кечиктирилган солиқ тўловларининг жорий тўловлари;

– бошқа жорий мажбуриятлар;

– узоқ муддатли мажбуриятлар;

– узоқ муддатли қарзлар ва кредитлар; ижара бўйича мажбуриятлар; облигациялар. Компания мулкдорларининг ўз капитали: бошқа узоқ муддатли мажбуриятлар; номинал, нономинал, эълон қилинган қиймат бўйича акциядорлик капитали, киритилган ёки қўшимча равишда тўланган капитал; акциядорлик капиталининг номинал ёки эълон қилинган қийматидан ортиқча киритилган ёки тўланган капитал; бошқа киритилган ёки тўланган капитал;

– тақсимланмаган фойда.

IV БОБ. ОСИЁ МАМЛАКАТЛАРИДА БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ

4.1. Хитойда бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонуни ҳужжатлари

Хитой – энг қадимий цивилизациялардан бири ҳисобланади. Унинг тарихи 690 минг йилни қамраб олган, бу ҳақида Пекиндан жануби-шарққа томон 40 километрда жойлашган Чжо-укоудян ғоридаги синантроп (пекин одами) яшаган жойнинг излари далолат бериб турибди. Қизиғи шундаки, ўша сирли мамлакат аҳолисининг ўзи ҳеч қачон уни Хитой деб номламаган. Бу номни киданей қабиласи бошқаруви даврида мазкур ўлкаларга ташриф буюрган араб савдогарлари беришган. Узоқ ўтмишда хитойликлар дунёқарашининг асосини Буюк осмон ҳақидаги тасаввур ташкил қиларди. Улар ўз ерини – дунё ерининг ўртаси деб ҳисобларди, шунинг учун улар ўз ватанига Ўрталикдаги давлат (Чжунго) ёки Осмонўпар юрт (Тянься) деб ном беришган. Осмонўпар юрт аҳолиси эса ўзини чжунгожень - Ўрталикдаги давлат одамлари деб аташган.

Қадимги даврда Осмонўпар юртда «чжэн» (мол-мулк, қирим) ва «фу» (қарз, чиқим, камомад) тушунчалари ишлатилган. Хитойнинг ҳисоб юритиш тизими тўғрисида биринчи марта эрамиздан аввалги 2000 йилда тилга олинган.

Бошқа мамлакатлар билан савдо муносабатларининг ривожланиши жараёнида Хитойда ҳисоб юритиш аста-секин такомиллашди. Тахминан эрамиздан аввалги V асрда ҳисоблашларни содалаштириш учун хитойликлар суан-пан счётларни ўйлаб топишди. Улар счётларни қадимда маълум бўлган ҳисоблаш доскаси – абакнинг шаклини ўзгартирган ҳолда тузишди.

Эрамиздан аввалги II асрда Осмонўпар юртда тўққизта китобдан иборат «Математика» дарслиги ёзилди, эрамиздан аввалги 124 йилда эса биринчи императорлар коллежи очилиб, унда Хитойнинг бўлажак амалдорлари яхши таълим олишлари мумкин эди. Маълумки, улар нормалашда, солиқ солишда, ер участкасининг майдонини аниқлаш, ишларни баҳолаш, мол-мулкни қирим ва чиқим

қилиш, қарзлар бўйича фоизларни ҳисоблаш учун турли ҳисоблаш алгоритмларини қўллашган.

Қадимги Хитойда солиқ идораси амалдорлари (шао-фу) алоҳида мақомга эга бўлишган. Улар «мис (ху-фу) ва бамбук (ши-фу) ишончли чўпхатлар-кодексларга эга бўлган булутли хукмдорлар» ҳисобланишган. Шунингдек, Осмонўпар юртнинг бошқа аҳолисидан уларни алоҳида уст-бош ҳам ажратиб турган. Улар томонидан вақт-вақти билан текширувлар ўтказиб турилган. Солиқ амалдорлари ичида чақимчилик ёйилган эди.

Бутун тарихи мобайнида Хитойда ҳисоб давлатнинг қатъий назорати остида юритилган. Императорлар сулоласи кулаб, 1911 йилда Хитой республикаси эълон қилинганда ҳам, 1949 йилда Хитой Халқ Республикаси ташкил этилгандан кейин ҳам вазият ўзгармади.

Хитойда «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонун илк бор 1914 йилда эълон қилинди. Вақт ўтиб норматив база бошқа қонунчилик ҳужжатлари, масалан: «Темир йўлларда бухгалтерия ҳисобини юритиш қоидалари» (1915 й.); «Бухгалтерия ҳисобининг ягона тизими усули» (1927 й.); «Бухгалтерлар тўғрисида»ги қонун (1947 й.) билан тўлдирилди.

1951 йилдан эътиборан Хитойнинг барча корхоналарида бухгалтерия ҳисоби тизимини бошқариш билан ХХР Молия вазирлиги шуғуллана бошлади. Унга ҳисоб юритиш тизимларини ишлаб чиқиш ва турли ҳисобот шаклларини тасдиқлаш топширилган эди.

Провинциялар, автоном вилоятлар ва жойлардаги муниципалитетларнинг молия бўлимлари белгиланган ҳисоб юритиш тартибини бажариш учун қўшимча низомлар ва қоидаларни қабул қилиб, уларни тасдиқлаш ва рўйхатдан ўтказиш учун юқори турувчи органларга тақдим этишлари мумкин эди.

1985 йилда қабул қилиниб, 1993 йилда ўзгартиришлар киритилган ХХРнинг «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонуни Хитойда бухгалтерия ҳисобини тартибга солувчи асосий ҳужжат ҳисобланади.

Хитойда ҳисобни автоматлаштирилган тарзда юритишга рухсат этилган. Бунда дастурий таъминот ва олинган ҳисобот шакллари Молия вазирлигининг низомларига мос келиши керак.

Бухгалтерия китобларидаги барча кўрсаткичлар юанда акс эттиради. Агар корхона даромадлар ва харажатларнинг асосий

моддаларини чет эл валютасида юритса, у ҳолда бухгалтерия қайдномаларини тўлдиришда ушбу кўрсаткичларни юанда қайта ҳисоблаши зарур.

Қонунда бухгалтерларнинг “тўғри” ҳисоб юритиш учун учун жавобгарлигига катта эътибор қаратилган. Бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттирилган маълумотлар аниқ маълумотларга мос келмаган тақдирда бухгалтер корхона маъмуриятини бундан хабардор қилиши керак. Акс ҳолда бухгалтерия ходимлари маъмурий жазога тортилади. Агарда бухгалтерия ходимларининг ҳаракатлари ёки ҳаракатсизлиги давлат ва жамият манфаатларига зид келса ва ўзида жиноят таркибини мужасам этса, у ҳолда жиноий текширув ўтказилади.

Бош бухгалтерлар ёки бухгалтерия ҳисобининг масъул шахслари ихтиёрий равишда тайинланиши ёхуд бўшатилиши мумкин эмас. Давлат тузилмаларида ҳам, тижорат тузилмаларида ҳам кадрларни бошқа лавозимга ўтказиш улар бўйсунадиган юқори муассасаларнинг розилиги билангина амалга оширилади.

Асосий тенденция – бухгалтерия ҳисобини давлат томонидан тартибга солиш Хитойда унинг бутун тарихи мобайнида устунлик қилган бўлиб, у тармоқ ҳисобини юритишнинг турли хиллари яратилган 1949 йилдан кейин энг тўлиқ мукаммаллашди.

Куайцзифа (бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун ҳужжатлари) – бу давлат органлари ва корхоналар томонидан бухгалтерия ҳисоби амалга оширилишида юзага келадиган иқтисодий муносабатларни тартибга солувчи ҳуқуқий нормаларнинг умумий номи. Бунда бухгалтерия ҳисоби ҳисоб-китоблар ўтказиш ва хўжалик фаолиятини назорат қилиш борасидаги бошқарув ҳаракатларининг бир тури ҳисобланиб, иқтисодий бошқарувнинг муҳим қисмини ташкил қилади.

Хитойда бухгалтерия ҳисобининг ҳуқуқий тартибга солиниши тўғрисида илк бор эрамиздан аввалги XI асрда – 771 йилда тилга олинган. «Чжоули-Тянь-гуань» регламентида маълумотларнинг кунлик ва ойлик тўпланиши, йиллик Ҳисобот ҳамда солиқлар ва йиғимлар қиримлари ва чиқимлари ҳисоб-китобига масъул бўлган амалдор тўғрисида сўз борган.

Цинь (эрамиздан аввалги 221 - 207 йй.) ва Хань (эрамиздан аввалги 206 йил - эрамизнинг 8 йили) сулолаларидан бошлаб барча сулолалар бухгалтерия тузилмаларни ташкил этиб, ҳисоботларни назорат қилувчи шахсларни тайинлаган ва ҳуқуқий нормаларни

ишлаб чиққан. Цинь сулоласи даврида «Сяолюй» қонунида ҳисоботларни тузишда аниқ маълумотларни кўрсатиш, ҳатоларга йўл қўймаслик зарурлиги айtilган эди; ўша ерда ҳисоботларни жамлаш тартиб-таомили ёзиллиб, мол-мулк талофатлари ҳисобини юритиш усуллари келтирилган эди. Хань сулоласи давридаги «Шанцзи-люй» қонулар мажмуида ҳисоботларни текшириш учун пойтахтга тақдим этиш тизими белгиланиб, унда куйидан юқоригача ҳар бир инстанция томонидан ҳисоботларнинг ҳар йили тақдим этилиши назарда тутилган эди; муддатларни бузганлик ва нотўғрилиқ учун жазо чоралари белгиланганди. Суй (581 - 618 йй.) ва Тан (618 - 907 йй.) сулолалари ҳам ёзулар ва сётларни юритиш, ҳисобот маърузаларининг нотўғрилиги учун жазолар махсус тизимларига эга эди.

Янги давр бошланиши билан Хитой Республикаси ҳукумати 1914 йилда «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонуннинг биринчи қисмини чоп этди. Сўнгра айрим махсус низомлар: 1915 йилда «Темир йўлларда бухгалтерия ҳисобини юритиш қоидалари» қабул қилинди; 1921 йилда ушбу қоидаларнинг янги таҳрири чиқди. 1927 йилдан кейин Гоминьдан ҳукумати «Молия вазирлиги томонидан чиқарилган бухгалтерия ҳисоби қоидалари, «Бухгалтерия ҳисобининг ягона тизими усули» ва бир қатор бошқа ҳужжатларни чоп этди. 1935 йилда «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонун, 1947 йилда эса «Бухгалтерлар тўғрисида»ги қонун чоп этилди. Хитойдаги мазкур қонун ижодкорлиги фаоллиги бухгалтерия ҳисобининг аҳамияти тобора ортиб борётганлигини кўрсатиб, унинг ҳуқуқий тартибга солинишига нисбатан жаҳондаги умумий муносабатни акс эттирди.

1949 йил декабрда Хитой Халқ Республикаси ташкил этилгандан кейин ҳукумат доирасида махсус тузилма ташкил этилиб, давлатнинг бухгалтерия ҳисоби тизими унинг бошқарувида бўлди. 1950 йилда «Ҳар бир даража халқ ҳукуматларининг бюджет ҳисоботлари тизими» ва «Ҳар бир даража халқ ҳукуматлари бирликларининг бюджет ҳисоботлари тизими» чоп этилди. 1951 йил январда ХХР Давлат маъмурий Кенгаши Молия вазирлигига барча давлат корхоналарининг бухгалтерия ҳисоби тизимини бошқариш ҳуқуқини берди. Ўша вақтдан эътиборан барча ҳисоботлар тизимлари мазкур вазирлик томонидан ишлаб чиқиларди ёки тасдиқланарди ва фақат шундан кейингина чоп этиларди.

Янги ҳукуматнинг дастлабки йиллари бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларнинг ҳуқуқий тартибга солиниши нуктаи назаридан ғоят самарали бўлди. Ушбу давр конференцияларнинг нисбатан мунтазам ўтказиб турилиши билан ажралиб турарди, бунда улар яқунлари бўйича қонун ҳужжатларига тузатишлар киритиларди.

ХХР Молия вазирлиги молиявий бошқариш ва бухгалтерия ҳисоби бўйича биринчи конференцияни 1951 йил ноябрда ташкил этди. Муҳокама жараёнида саноат корхоналарининг бухгалтерия ҳисоби объектлари белгиланиб, ягона ҳисобот шакллари ишлаб чиқилди. Тез орада Молия вазирлиги «Бухгалтерия китобларини рўйхатга олиш ва давлат корхоналарининг ҳисобот ҳужжатларини тўлдириш усули», «Давлат корхоналари мол-мулкани йиллик ҳисобга олиш (тафтиш қилиш) усули» ва «Давлат саноат корхоналарида бухгалтерия ҳисобини юритиш усули»ни ишлаб чиқди. Сўнгра 1952 йил октябрда ХХР Молия вазирлиги иккинчи конференцияни чақирди, 1961-1965 йилларда эса яна иккита конференция ўтказилиб, улар яқунлари бўйича бухгалтерия ҳисобининг ягона тизими такомиллаштирилди.

Ушбу даврда бухгалтерия ҳисоби бўйича катта миқдорда ҳужжатлар қабул қилинди. «Давлат саноат корхоналарида таннархни ҳисоблаш қоидалари», «Давлат ва хусусий капиталдан биргаликда фойдаланувчи корхоналарнинг счётлар режаси» ва ҳоказоларни келтириб ўтиш кифоя қилади. Бунда нормаларни ишлаб чиқиш жараёнида Молия вазирлиги («Корхоналар, маъмурий ва ишбилармонлик бирликлари томонидан бухгалтерия архивларининг сақланиши тўғрисидаги хабарнома» ва бир қатор бошқа ҳужжатларни чоп этган) ҳам, ҳукумат – ХХР Давлат Кенгаши («Давлат корхоналарида ва алоқа корхоналарида бош бухгалтер лавозимини таъсис этиш тўғрисида») ҳам иштирок этди.

1960-йилларнинг иккинчи ярмида «маданий инқилоб» даври бошланди. Умумий ҳуқуқий нигилизм бухгалтерия ҳисобига ҳам даҳл қилди. Бу давр Молия вазирлиги томонидан 1973 йилда ишлаб чиқилган навбатдаги «Давлат корхоналарида бухгалтерия ҳисоби қоидалари (тажриба тартибида)» билан эса қолди.

Тез орада бухгалтерия ҳисобининг ҳуқуқий асосларини яратиш устидаги ишлар давом эттирилиб, 1978-1981 йилларда ХХР Давлат Кенгаши «Бухгалтерия ходимлари томонидан мажбуриятларнинг бажарилиши қоидалари» ва «Бухгалтерия кадрлари тўғрисида вақтинчалик низом»ни чиқарди; ХХР Молия вазирлиги «Қурилиш,

кўшма ва бошқа корхоналарда бухгалтерия ҳисоби тизими»ни ишлаб чиқди.

Ҳозирги даврда Хитойда бухгалтерия ҳисобини юритиш иккита асосий массив асосида ташкил этилган. Биринчиси – бу бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботларни юритиш юзасидан алоҳида талабларни ўзида мужассам этган муҳсус хусусиятли ҳуқуқий ҳужжатлар. Иккинчиси – ҳуқуқий тартибга солишнинг бевосита базавий манбалари.

Биринчи гуруҳга ХХРнинг 1992 йил 4 сентябрдаги (1995 йил 28 февралда ўзгартиришлар киритилган) «Солиқларнинг ундирилишини бошқариш тўғрисида»ги қонуни киради. Қонунда «Бухгалтерия ҳисоботлари ва бошқа ҳўжалик ҳужжатларининг юритилишини назорат қилиш» деб номланган махсус II бўлим мавжуд бўлиб, унда, хусусан, ишлаб чиқариш ёки бошқа ҳўжалик фаолиятини юритувчи солиқ тўловчининг бухгалтерия ҳисоботлари тизими ва уларни юритиш усуллари тўғрисидаги маълумот жамлаш учун солиқ органларига юборилиши белгилаб қўйилган. Шунингдек, ХХР Бош божхона бошқармаси томонидан 65-сонли буйруққа мувофиқ 1993 йил 13 декабрда чиқарилган «Корхоналардан олинадиған даромад солиғи тўғрисида»ги вақтинчалик қоидалар, «Солиқларни сақлаш ҳудудларини божхона орқали назорат қилиш усули» ва бошқа бир қатор ҳуқуқий қоидаларни ҳам таъкидлаш мумкин. Хитойда бухгалтерия ҳисобини ҳуқуқий тартибга солишнинг ўзига хос хусусиятларидан бири – ҳисоботлар тўғрисидаги низомларни турли даражадаги солиқ ҳужжатларига киритишнинг мажбурийлиги.

Иккинчи гуруҳ бухгалтерия ҳисобини юритиш қоидалари ва улар билан боғлиқ масалаларни белгилаб берувчи махсус қонунларни қамраб олган. Улар жумласига 1994 йил 1 январда кучга кирган «Профессионал бухгалтерларни сертификатлаш тўғрисида»ги қонун; ХХР Давлат Кенгаши томонидан 1992 йил 16 ноябрда тасдиқланган «Корхоналар ҳисоботлари нормалари»; ХХР Молия вазирлиги ва Иқтисодий тизимни ислоҳ қилиш давлат қўмитасининг 1995 йил 25 майдаги «Экспериментал пайли корхоналар ҳисоботлари тизими тўғрисида»ги билдиришномаси ва ҳоказолар киради. Ушбу гуруҳда «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонун энг асосий ҳисобланади. У 1985 йил 21 январда тўққизинчи чақирiq Бутунхитой халқ вакиллари йиғилиши доимий қўмитасининг олтинчи сессиясида қабул қилинди. 1993 йил 29

декабрда бўлиб ўтган бешинчи чакирик саккизинчи сессиясида унга бир қатор ўзгаришлар киритилди.

Хитойнинг хозирги бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги конун ҳужжатларининг ҳуқуқий асосини ташкил қилувчи юқорида номлари келтирилган норматив ҳужжатлар билан қуйидаги йўналишлар тартибга солинади:

- бухгалтерия ҳисобининг асосий мақсадлари ва концепцияси;
- бухгалтерия ҳисоби объектлари;
- бухгалтерия ҳисобининг асосий тамойиллари;
- бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш ишини бошқариш тизими;
- бухгалтерия ҳисоб-китобларининг сифати;
- бухгалтерия назорати;
- бош бухгалтер ваколоти соҳаси;
- бухгалтерия ходимлари ва корхона раҳбарига нисбатан муносабат.

Аввалги йиллардаги каби Хитойда ҳисоботлар масалаларига ХХР Молия вазирлиги раҳбарлик қилади. У мамлакатда, маҳаллий халқ ҳукуматларининг молия вазирликлари эса жойларда (провинциялар, марказга бўйсунувчи шаҳарлар, автоном туманларда) ҳисоботлар ягона давлат тизмининг яратилишига жавоб беради. Давлат идоралари, шу жумладан ҳарбий қисмлар, шунингдек, турли хўжалик бирликлари ҳисоботларнинг ягона давлат тизмига мувофиқ бухгалтерия ҳисобини юритиш бўйича ўз усуллари ишлаб чиқади ва улар ҳақидаги маълумотлар маҳаллий молия вазирликларига ҳамда турли идораларга юборилади.

Бухгалтерия ҳисоби ишларини юритиш учун корхоналарда бухгалтериялар ташкил этилиб, уларга бош бухгалтер ёки фуцзэжень (масъул шахс) бошчилик қилиши мумкин. Бухгалтер иш жойини ўзгартирган ҳолларда бош бухгалтер ёки масъул шахснинг кузатуви остида ишларни топшириш- қабул қилиш амалга оширилади. Агар бош бухгалтер ёхуд масъул шахс иш жойини ўзгартирса, у ҳолда ушбу тартиб-таомил корхона раҳбарининг кузатуви остида амалга оширилади.

Хитойда бухгалтерия ҳисоби ягона тамойилларга мувофиқ юритилади. Улар юридик жиҳатдан махсус талаблар кўринишида мустаҳкамланади. Бундай талаблар жумласига қуйидагилар киради:

– Бухгалтерия ҳисоб-китоблари молиявий вазият ва хўжалик натижаларини ҳаққоний тарзда акс эттирган ҳолда аниқ амалга оширилган иқтисодий ҳаракатларга асосланади.

– Бухгалтерия ахбороти давлат томонидан макроиқтисодий тартибга солиш талабларига жавоб беради ва уни ҳар томонлама тушуниш учун имконият яратади.

– Бухгалтерия ҳисоб-китоблари белгиланган усулларга мувофиқ амалга оширилади, уларнинг кўрсаткичлари мувофиқлаштирилиши ва ўзаро таққосланадиган бўлиши керак.

– Бухгалтерия ҳисобини юритиш усули бутун ҳисобот даври мобайнида ягона бўлиши лозим; бухгалтерия ҳисоб-китоблари ўз вақтида амалга оширилиши даркор; бухгалтерия ёзувлари ва ҳисоботлари аниқ ва фойдаланиш учун яроқли бўлиши зарур.

– Даромадлар таннарх ва харажатлар билан солиштирилиши керак; зарарлар ва харажатларнинг бухгалтерия ҳисоб-китоблари адолатли бўлиши даркор.

– Мулкий ресурсларнинг ҳар бир объекти ҳақиқий таннарх бўйича ҳисоб-китоб қилиниши керак.

– Молиявий ҳисобот молиявий вазиятни ва корхоналар фаолиятининг хўжалик натижасини ҳар томонлама акс эттириши лозим.

Хитойда молиявий ҳисоботларга нисбатан қўйиладиган асосий талаб қуйидаги маълумотларнинг акс эттирилишидан иборат: пул маблағлари ва қимматли қоғозлардан тушумлар; бойликларни қабул қилиш, бериш ва улардан фойдаланиш; қарз мажбуриятлари ва ҳисоб-китоблар; капиталнинг ошиши ва қилинган харажатлар; даромадлар, харажатлар ва таннарх ҳақидаги ва бошқа.

Ушбу маълумотлар Бош ва ёрдамчи бухгалтерия китоблари, мемориал дафтарлар ва ҳоказо бухгалтерия ҳужжатлари асосида шакллантирилади. Кўлда ва автоматлаштирилган ҳисоб юритишдан бараварига фойдаланишга йўл қўйилади.

Барча бухгалтерия ҳужжатлари ва молиявий ҳисоботлар хитой тилида юритилади. Бир вақтнинг ўзида улар қандайдир хорижий тилда ёки (агар корхона миллий автономия ҳудудида жойлашган бўлса) майда миллатлар тилида ҳам расмийлаштирилиши мумкин. Бухгалтерия ҳужжатлари ва молиявий ҳисоботлар 1.5 йил сақланади. Ҳужжатлардаги ёзувлар Хитойнинг миллий валютасида амалга оширилади, лекин агар, масалан, қўшма корхонадаги шериклар ўртасида келишув мавжуд бўлса, бошқа валютада ҳам юритилиши мумкин. Агар чет эл валютасидан фойдаланилса, молиявий ҳисоботлар маълумотлари йил охирида юанга айлантирилиши керак.

Хитойда молиявий йил 1 январдан бошланиб, 31 декабрда тугайди. Мазкур давр мобайнида ҳисоб ортиб борувчи якун билан юритилади. Ҳар бир тузилма молиявий ҳисоботларни шакллантириб, уларни ҳар ойда, йилнинг ҳар чорагида ва ҳар йили назорат қилувчи идораларга (биринчи галда, тегишли молия вазирликларига ва солиқ бюросига) юборади. Ҳисобот маълумотларига раҳбар ва бухгалтериядан масъул шахс имзо чекади (ёки муҳр кўяди). Ҳар бир ҳужжат корхонанинг муҳри билан тасдиқланади. Агар корхонада бош бухгалтер лавозими таъсис этилган бўлса, у ҳолда иккинчи билиб (раҳбардан кейин) унинг имзоси ёки муҳри кўйилади.

Бухгалтерия ва унинг ходимларининг энг муҳим вазифаси корхонада ҳисоботларнинг ички назорат қилинишини амалга оширишдан иборат. Бухгалтерлар зиммасига ҳисобот маълумотларининг легаллиги, ҳаққонийлиги, аниқлиги ва бутлигини таъминлаш мажбурияти юклатилади. Жиддий камчиликлар аниқланган ҳолларда корхона раҳбарига ёзма кўрсатма берилади, у ушбу камчиликларни ўн кун ичида тузатиши керак; агар бундай кўрсатма берилмаса, бухгалтериянинг масъул ходимлари раҳбар билан тенг маъмурий жавобгарликка эга бўлади. Корхоналар бухгалтерлари ва раҳбарларининг ҳаракатларида жиноят таркиби мавжуд бўлган ҳолларда ХХРнинг 1997 йил 14 мартдаги Жиноят кодексига мувофиқ жазо қўлланилиши мумкин.

Хитой бухгалтерия ҳисобининг ҳуқуқий тартибга солиниши чуқур тарихий илдизларга эга. Ўтган аср эллигинчи и кўп сонли ҳужжатлари янги давлат бухгалтерия ҳисоби ягона тизимини яратишга уринишни ўзида намоён этди. Бирок, уларнинг кўпчилиги амалиётда қўлланилмади. Лекин, шунга қарамай, айнан ушбу ҳужжатлар Хитойнинг умуман олганда халқаро стандартларга мос келувчи ҳозирги бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун ҳужжатларига асос солди.

Инвестицияларни жалб этиш учун Хитойдан бухгалтерия ҳисобини халқаро амалиётга мувофиқ ислоҳ қилиш талаб этилди. Бунинг учун 2006 йилда Хитой бухгалтерия стандартлари кўмитаси (CASC) томонидан базавий стандарт ва МХХС асосида бухгалтерия ҳисобининг 38 та янги стандарти ишлаб чиқилиб, тасдиқланди.

2007 йил 1 январдан бошлаб Хитой фонд биржасида рўйхатга олинган компаниялар ўз ҳисоботларини янги стандартлар бўйича юритмоқда. Бошқа компаниялар ҳозирча уларни қўлламай турибди, лекин вақт ўтиб бу масала ўз ечимини топади.

KPMG (аудиторлик ва маслаҳат хизматлари кўрсатувчи фирмалар халқаро тармоғи) Пекин бўлими бошқарувчиси Исаак Яннинг фикрига кўра, Хитойда ишлаб чиқилган янги стандартларни талқин этиш бўйича ҳужжатлар жуда кам бўлса-да улар МХХСга жуда яқин. Стандартларни қўллаш натижалари кўп жиҳатдан ходимларнинг касбий хусусиятларига боғлиқ бўлади. Шу муносабат билан Хитой Молия вазирлиги рўйхатга олинган компаниялар бухгалтерларини янги стандартларга интенсив ўқитишни амалга оширмоқда.

Хитойда солиқ солиш масаласига тўхталадиган бўлсак, ушбу соҳадаги қонун ижодкорлиги билан иккита идора шуғулланади: ХХР Давлат солиқ маъмурияти ва Молия вазирлиги. Улар солиқлар ставкаси, имтиёзлар бериш ёки улардан маҳрум этиш масалалари юзасидан қарорлар қабул қилади. Хитой ғазнасининг солиқлар ҳисобидан тўлдирилиши учун ХХР Давлат солиқ маъмурияти жавоб беради, шу боисдан солиқларни йиғиш режаларини айнан у тузиб чиқади. Давлат солиқ бошқармалари Давлат солиқ маъмуриятига бўйсунди, маҳаллий солиқ бошқармалари эса маҳаллий ҳукумат органлари ҳисобланади.

Мамлакат иқтисодиётининг муттасил ривожланиши ХХР раҳбарияти томонидан 1994 йилда бошланган солиқ ислоҳотининг ўтказилишига сабаб бўлди. Бу вақтга келиб Хитой солиқ тизими хилма-хил ва сертармоқ эди. У солиқларнинг 30 турини қамраб олган эди. Ҳозирда солиқлар сони 21 гача камайтирилган бўлиб, уларни учта даражага бўлиш мумкин:

- марказий солиқлар (божхона тўловлари, истеъмол солиғи, бизнес-солиқ);

- қўшма солиқлар (ҚҚС, табиий ресурслардан фойдаланганлик учун солиқ, қимматли қоғозлар солиғи налог на ценные бумаги);

- маҳаллий солиқлар (фойда солиғи, кўчмас мулк солиғи, jisмоний шахслардан олинадиган даромад солиғи, мерос учун солинадиган солиқ).

2008 йил 1 январдан эътиборан Хитойда фойда солиғини ҳисоблаш ва тўлаш 2007 йил 16 мартда қабул қилинган «Корхоналарга солинадиган даромад солиғи тўғрисида»ги қонун билан тартибга солинмоқда. Ягона солиқ ставкаси 25 фоизга тенг (илгари у 33 фоизни ташкил қилар эди).

Қонунда давлат томонидан қўллаб-қувватладиган тармоқлар учун бир қатор имтиёзлар назарда тутилган. Муайян талабларга мос

келувчи паст рентабелли корхоналар солиқни 20 фоиз ставка бўйича тўлайди. Белгиланган мезонларга жавоб берувчи юксак технологияли корхоналарга 15 ставка бўйича солиқ солинади.

Бундан ташқари, қонунда хайрия учун солиқ чегирмаларининг оширилиши, экология, энергия ва сувни тежовчи ишлаб чиқаришлар учун солиқ имтиёзлари назарда тутилган.

Хитойда ҚҚС 1979 йилда жорий этилган эди. 1994 йилга қадар ушбу солиқ бўйича ставкаларнинг ўн иккита гуруҳи мавжуд эди. Ҳозирда асосий ставка 17 фоизни, имтиёзли ставка 13 фоизни ва кичик ҳажмдаги товарлар ва хизматлар учун ставка 6 ташкил қилади. 1994 йилдан бошлаб аста-секин бизнес-солиқ сиқиб чиқарилиб, ҚҚСни қўллаш соҳаси кенгайди. Қизиғи шундаки, Хитойда ҚҚСни қоплаш маъқулланмайди, балки яқин вақт ичида тугатилиши мумкин.

Жисмоний шахслардан олинadиган даромад солиғи ортиб боровчи шкала бўйича ҳисобланади. Бунда ставка минтақалар бўйича фарқ қилиши мумкин. Хитой солиқ тўловчиси солиқ органи билан ўзи тўлайдиган даромад солиғининг миқдори тўғрисида музокара олиб бориш имкониятига эга. Эътиболиси, ХХР фуқаролари шахсий даромадлари даражасининг ўта пастлиги туфайли 1994 йилга қадар мазкур солиқ деярли қўлланилмади. Истеъмол солиғи ўз моҳиятига кўра биздаги акцизни эслатади. У айрим истеъмол турлари, хусусан: сигарет, алкоғолли ичимликлар, косметика, заргарлик буюмлари, бензин, автомобиллар ва ҳ.к. учун ҚҚСга кўшимча равишда ундирилади. Истеъмол солиғи корхоналар ва хусусий шахслар томонидан товарни импорт қилиш, уни ишлаб чиқариш ва қайта ишлаш чоғида тўланади. У бизнес жараёнида истеъмол турига қараб 3 фоиздан 50 фоизгача доирадаги ставка бўйича бир марта ундирилади.

Ва, ниҳоят, Ўзбекистон солиқ тизимида мавжуд бўлмаган солиқ ҳақида, - бу бизнес-солиқ.

Ҳозирги вақтда бизнес-солиқ транспорт, қурилиш корхоналари, банк ва сўғурта муассасалари, почта-телеграф ва алоқа корхоналари, маданий-спорт муассасалари, шоу-бизнес ва хизмат кўрсатиш соҳаси корхоналари учун жорий этилган.

Илгари бизнес-солиқ савдо корхоналаридан ҳам ундирилар эди, 1994 йилдан бошлаб у фақат хизмат кўрсатиш соҳаси учун қўлланилмоқда. Ушбу солиқ йиғиладиган соҳалар сони ҳозирда 14 тадан 9 тагача қисқарган. Ҳозирда улгуржи ва чакана савдо ҳамда

коммунал хизматлар соҳасига бизнес-солиқ солинмайди (фаолиятнинг мазкур турлари бўйича операцияларга эндиликда ҚҚС солинмоқда).

Бизнинг назаримизда, бизнес-солиқ Хитой ўтмишининг сарқити ҳисобланади. Айрим тадбиркорлар, хусусан, банк вакиллари ушбу солиқнинг бекор қилинишини ёқлаб чиқишади. Уларнинг ҳисобкитобларига кўра, мазкур солиқ фойдага солиқ солишнинг самарали ставкасини ошириб, бизнеснинг ривожланишига тўсқинлик қилади.

Хитойда солиқ тўғрисидаги қонун ҳужжатларининг бузилиши жиддий оқибатларни келтириб чиқаради. Қарзни қайтаришдан ташқари солиқ тўловчи қарз миқдоридан беш марта ортиқ миқдорда жарима тўлаши шарт. Корхонани лицензиядан маҳрум этиш ва маблағларини мусодара этиш жазоси ҳам қўлланилиши мумкин.

Ҳозирги вақтда, аудиторлик компанияларининг сони кўп бўлишига қарамай, Хитой бозорида «Катта Тўртлик» вакиллари ҳукумонлик қилишда давом этмоқда. Юзага келган вазиятни изга солиш учун Хитой ҳокимиятлари яқин ўн йил ичида халқаро бозор иштирокчиларига айланиши мумкин бўлган 10 та йирик аудиторлик компаниясини тузишни таклиф этмоқда.

4.2. Японияда харажатлар ҳисобини юритиш ва таннархни ҳисоблаш

Бизгача етиб келган Японияда бухгалтерия ҳисоби тарихининг дастлабки ёдгорликларига 1520 йил санаси қўйилган. Айнан ўша йилда ҳисобга олиш дафтарларини юритиш тартиби тўғридаги кўрсатма нашр қилинган. Қадимий Японияда ҳисоб юритиш оддий тизим бўйича олиб бориларди: дастлаб фақат салномавий ёзувлардан, сўнгра эса бир вақтнинг ўзида ҳам салномавий, ҳам тартибли ёзувлардан фойдаланилди. Японияда икки ёқлама бухгалтерия тўғрисида илк бор 1865 йилда Эдо даврида билишди. Бирок, амалиётда у 1872 йилда, Япония миллий банкининг йўриқномалари тасдиқланиб, Молия вазирлиги томонидан “Банкда бухгалтерия ҳисоби усули” (Ginko Boki Seiko) ҳужжати чиқарилганидан кейин қўлланила бошлади.

1890 йилда Токио ва Осакада фонд биржалари ва акциядорлик жамиятлари пайдо бўлиши билан Тижорат кодекси (syouhou) дунё юзини кўрди. Унга мувофиқ акциядорлик жамиятлари жамоатчиликка мавжуд активлар ва бухгалтерия баланси ҳақидаги

ахборотни тақдим этишлари шарт эди. Айнан шу йилдан бошлаб Японияда бухгалтерия ҳисоби ривожлана бошлади. Бундан ташқари, Тижорат кодексида штатдаги аудиторлар томонидан бухгалтерия ҳисоби мажбурий равишда аудиторлик текширувидан ўтказиб турилиши белгилаб қўйилган эди. Бироқ, штатдаги аудиторнинг роли ички аудиторга тенглаштирилиб, ундан профессионал бухгалтер сертификатининг мавжуд бўлиши талаб этилмасди. Ушбу инсонлар аудиторлар деб номланарди, ҳалос, аслида эса деярли ҳеч қандай назорат функцияларини бажармасди.

1896 йилда даромад солиғи жорий этилганидан кейин одатдаги бухгалтерлардан ташқари, компанияларга солиқлар тўлаш соҳасида маслаҳатлар берувчи солиқ агентлари ҳам пайдо бўлишди.

1914 йилда «Рўйхатга олинган бухгалтерлар тўғрисида»ги қонуннинг дастлабки лойиҳаси тайёрланди. Аммо у ҳал этилмаган айрим мунозарали жиҳатлар туфайли рад этилди. Мазкур қонуннинг барча лойиҳалари саккиз марта муҳокамага қўйилди ва орадан 13 йил ўтиб, 1927 йилдагина «Рўйхатга олинган бухгалтерлар тўғрисида»ги қонун қабул қилинди. Лекин, у бухгалтерларни ҳимоя қилувчи ҳеч қандай қондани ўзида мужассам этмаган эди. Университетда бухгалтерияни ўрганган ёки бухгалтер сифатида ҳеч бўлмаганда бир йил иш тажрибасига эга бўлган ҳар қандай шахс профессионал бухгалтер сифатида рўйхатга олиниши мумкин эди.

Иккинчи жаҳон уруши вақтида солиқлар сезиларли даражада ошди. Шу муносабат билан Япония миллий ҳукуматининг солиқ ислохотлари билан боғлиқ сиёсати муваффақиятли амалга оширилишини таъминлаш учун 1942 йилда «Солиқ агентлари тўғрисида»ги қонун қабул қилинди.

Япония иккинчи жаҳон урушида мағлуб бўлганидан кейин кейинги барча ислохотлар иттифоқчи истило кучлари Бош штаби (GHQ) томонидан амалга оширилган истило сиёсатининг бир қисми эди. Ушбу сиёсатнинг асосий йўналиши япон молиявий бирлашмалари (дзайбацу)нинг тарқатиб юборилиши, қимматли қоғозлар бозорининг демократлаштирилиши ва Япония иқтисодиётига чет эл капиталини жалб этиш учун зарур шароитларнинг таъминланиши билан боғлиқ иқтисодий ислохотни амалга оширишдан иборат эди.

Хорижлик инвесторлар манфаатларини ҳимоялаш учун 1948 йилда молиявий ҳисоботлардаги зарур ахборотни ошқор этишнинг шартлигини ва ушбу ҳисоботларнинг мустақил аудиторлар

томонидан тасдиқланишини назарда тутувчи «Қимматли қоғозлар ва фонд бозолари тўғрисида»ги қонун қабул қилинди. Мазкур қонун Америка қонунларини, хусусан, 1933 йилда қабул қилинган «Қимматли қоғозлар тўғрисида»ги қонун ва 1934 йилда қабул қилинган «Фонд биржалари тўғрисида»ги қонунни деярли тўлиқ такрорлади. Японияда профессионал аудиторлар мавжуд бўлмаганлиги, рўйхатга олинган бухгалтерлар эса истило кучлари қумондонлиги янги қонунчилик шароитида ишлаш учун тайёр эмас деб ҳисоблаганлиги боис аудит тизимини ташкил этиш билан боғлиқ муаммолар юзага келди. Шу сабабдан 1948 йилда камида уч йил амалий тажрибага эга бўлган рўйхатга олинган бухгалтерлар учун махсус имтиҳон ўтказилишини назарда тутувчи «Дипломли жамоат бухгалтерлари тўғрисида»ги қонун (CPA) қабул қилинди. Илгари мавжуд бўлган ҳисоб юритиш тизими бекор қилинди. Агар илгари кўпчилик бухгалтерлар ҳеч қачон аудиторлик тартиботларини ўтказишга интилмаган бўлса, энди эса, истило кучлари қумондонлигининг савий-ҳаракатлари билан, улар буни ўрганиши ҳамда Фарбда қабул қилинган бухгалтерия ҳисоби тамойилларини ўзлаштириши шарт эди.

Истило кучлари қумондонлиги томонидан амалга оширилган ислохотлар Япония солиқ тизимига ҳам даҳл қилди. 1947 йилда Японияга Колумбия университети профессори К.С.Шоуп бошчилигидаги экспертлар гуруҳи ташриф буюрди. Ушбу гуруҳ солиқ тизимини ислоҳ қилиш юзасидан тавсиялар ишлаб чиқиши лозим эди. К.С.Шоуп гуруҳи томонидан тавсия этилган бевосита солиқларни ундиришга йўналтирилган тобора ўсиб боровчи солиқ солиш тизими Японияда ҳозир ҳам ишлаб турибди. Булардан ташқари, К.С.Шоуп тавсиялари улар туфайли урушдан кейинги солиқ маъмуриятида кўпинча тушунмовчилик юзага келиб турган солиқ агентларининг паст малакага эгалитини назарда тутди. Натижада солиқ агентларининг фаолияти билан боғлиқ эски тизимни бекор қилишга қарор қилинди. 1951 йилда ҳозирги вақтда ҳам амал қилиб турган «Дипломли жамоат солиқ бухгалтерлари тўғрисида»ги қонун қабул қилинди.

Пировардида Японияда бухгалтерларнинг иккита касбий гуруҳи шаклланди. Биринчиси – бухгалтерия ва аудиторлик хизматлари кўрсатувчи дипломли жамоат бухгалтерлари, иккинчиси эса солиқ ҳисобини юритишга ихтисослашган солиқ бухгалтерлари. Бухгалтерларнинг иккала касбий гуруҳи ҳам ўз ташкилотини тузиб,

дипломли бухгалтер унвонини олиш учун имтиҳон топширувчиларга нисбатан қатъий талабларни ўрнатди.

Японияда бухгалтерия ҳисобининг континентал модели амал қилиб, унда бухгалтерия ҳисоби тизими солиқ солишнинг таъсири остида шаклланади ва ишлайди. Бухгалтерия фойдаси солиқ солиш фойдасига тенг. Ҳисоб юритиш қонунчилик билан тартибга солинган. У давлатнинг солиқ солиш ва макроиқтисодий тартибга солишга бўлган эҳтиёжларини ҳисобга олишга йўналтирилган бўлиб, асосан консерватив хусусиятга эга. Корхоналарнинг асосий капитал етказиб берувчилар ҳисобланган банклар билан узвий ўзаро боғлиқлиги кузатилади. Ҳисоб юритиш амалиёти давлат манфаатлари устуворлигининг таъсири остида шаклланиб, ҳукуматнинг солиқ солиш борасидаги талабларини қондиришга йўналтирилган.

Барча умумдавлат бевосита ва билвосита солиқлар ва йиғимларни ҳисоблаш, йиғиш ва уларни тўлашдан бўйин товлаш ҳолатларининг олдини олиш бўйича барча функциялар Молия вазирлиги таркибига унинг “ташқи идораси” сифатида кирувчи Миллий солиқ бошқармаси зиммасига юклатилади. Бевосита Молия вазирлигининг ваколатига кирувчи бож тўловлари ва корабел йиғимларигина бундан мустасно.

Бугунги кунда Японияда солиқларнинг 50 тага яқин тури амал қилиб туриди. Улар марказий ва маҳаллий, бевосита ва билвосита, одатдаги ва мақсадли солиқларга бўлинади. Давлат бюджетига барча солиқ тўловларининг асосини (70 фоизига яқинини) даромад солиғи ва юридик шахслардан олинандиган солиқ агентлари ташкил қилади. Даромад солиғи жисмоний шахслар оладиган барча турдаги даромадлардан ундирилади. Истеъмол солиғи деярли ҳар бир товар ёки хизматдан 5 фоиз миқдоридан ундирилади. Ушбу солиқ товар қийматига киритилиб, истеъмолчи томонидан тўланганлиги боис, у билвосита солиқлар жумласига киради. Ер олди-сотдиси бўйича операциялар, коммуна хизматлар кўрсатиш, мактабга қабул қилиниш ва ўқиш учун тўлов, врачнинг профилактика кўриги учун тўлов ва айрим бошқа тўловлар мазкур солиқдан озод этилган. 3 фоиз миқдоридagi истеъмол солиғига қўшимча равишда иссиқлик манбаларидан бир кун фойдаланганлик учун 150 иен миқдоридagi солиқ, гольф майдонидан бир кун фойдаланганлик учун 800 иен миқдоридagi солиқ ундирилади.

Маҳаллий солиқлар ичида истиқомат қилиш ҳуқуқи учун тўланадиган солиқ энг муҳим ҳисобланади. Ушбу солиқ хусусий шахсларнинг ҳам, юридик шахсларнинг ҳам ўтган йилги даромадига солинади. Бунда мазкур солиқни ҳамма тўлаши керак. Даромад солиғини тўлаши шарт бўлган инсон ўзининг 1 январдан 31 декабргача бўлган даромадини ва тегишли солиқ суммасини ўзи ҳисоблаб чиқиши ва ушбу маълумотларни маҳаллий солиқ бошқармасига 16 февралдан 15 мартгача хабар қилиши лозим. Кечиктирилган ҳолларда солиқ 15 фоизга ошади. Ҳисоблаш чоғида барча даромад уни олиш манбасига қараб ўнта турга бўлинади: пулли ҳиссалардан, акцияларга, кўчмас мулкка эгаллик қилишдан, тадбиркорлик фаолиятидан, ўрмон ерларидан олинадиган даромад, иш ҳақи ва б. Даромадларнинг ҳар бир моддаси бўйича харажатлар турлича ҳисобга олинади.

Японияда автомобиллар эгалари бир қатор солиқларни тўлаши зарур: харид учун 3 фоиз миқдоридagi истеъмол солиғи ва машина харид қилиш учун солиқ, бензин учун, машинанинг ўзи учун ва унинг оғирлиги учун солиқлар. Бошқа мамлакатлар билан солиштирилганда, Японияда солиқ ставкалари энг юқори. Ҳатто солиқлар шкаласини соддалаштириб, фоизни пасайтирган 1988 йилдаги ислохотлардан кейин ҳам марказий даромад солиғининг энг юқори ставкаси 50 фоизни ташкил қилади (даромад 30 млн. иендан юқори бўлганида). Агар унга истиқомат қилиш учун 15 фоиз миқдоридagi солиқ қўшилса, у ҳолда жами 65 фоиз бўлади, масалан, АҚШда эса энг юқори ставка 35 фоизни ташкил қилади.

Одий хизматчилардан солиқлар иш ҳақини ҳисоблашда чегирма қилинади. Агар бошқа даромадлар мавжуд бўлмаса, декларация тақдим этмаслик ҳам мумкин. Бунда йиллик даромад 15 млн. иендан ошмаслиги керак. Агар иш ҳақидан олинадиган солиқлар миқдори ва солиқларнинг тўланиши лозим бўлган реал суммаси мос келмаса, йил охирида тегишли томонга тузатиш қилинади.

Юридик шахслардан олинадиган солиқ оддий компаниялар учун 37,5 фоизни ва кичик бизнес учун 28 фоизни ташкил қилади. 100 млн. иендан кам миқдордаги капиталга ва 8 млн. иендан кам миқдордаги йиллик даромадга эга бўлган компаниялар кичик компаниялар ҳисобланади. Юридик шахсларнинг даромадлари тўғрисидаги маълумотлар белгиланган шаклга киритилиб, солиқ бошқармасига компаниялар молия йили тугаганидан кейин кечи

билан икки ойдан кейин тақдим этилади, аксарият ташкилотлар учун ушбу муддат 31 мартгача.

Солиқ бошқармаси солиқ декларацияларини тўлдиришнинг тўғрилигини танлаб текширади. Миллий солиқ бошқармаси ва минтақавий солиқ бошқармаларининг текширувлар ва инспекциялар бўлимлари турли ахборот тармоқларидан олинадиган маълумотларни тўплаб, таҳлил қилади. Агар текширув натижалари даромадларни яшириш ёки қаллоблик фактини аниқласа, у ҳолда солиқ терговчиси томонидан криминал инспекция ўтказиш тўғрисида қарор қабул қилинади. Текширув фақат суднинг рухсати билан ўтказилиши мумкин. Суд ордери олинганидан кейин фирманинг биносида тинтув ўтказилади, идора дафтарлари ва бошқа ашёвий далиллар хатланади, фирманинг реал молиявий ахволини аниқлаш учун турли тадбирлар амалга оширилади. Бундай текширувлар натижалари бўйича қўзғатилган ишлар юзасидан исботланиш кўпинча юз фоизни ташкил қилади. Одатда, даромадларни яширишга нақд пул айланмасига эга бўлган ташкилотлар, масалан, казино, касалхоналар, чакана савдогарлар уринади.

Икки ёқлама ёзув усули Япония амалиётида, хорижий китоблар таржималари туфайли, 1873 йилда қўлланила бошлади. Таннархни ҳисоблаш ва харажатларни ҳисобга олишга доир дастлабки таржима нашри мамлакатда 1887 йилда чиқарилди. Илгари фақатгина Токугава (1598 - 1876 йй.) даврида қўлланилган ҳисобга олишнинг анъанавий японча усулларини қўллашга оид адабиётлар мавжуд эди.

XIX асрнинг иккинчи ярмида счётларни икки ёқлама ёзишнинг ёйилиши Японияда харажатларни ҳисобга олиш ва таннархни ҳисоблашга инқилобий ўзгаришларни киритди.

Бухгалтерия ҳисобининг янги усулларига ўтиш зарурлиги ишлаб чиқариш ҳажмининг жадал ўсиши ва жаҳон ҳўжалигига интеграциялашишнинг бошланиши туфайли юзага келди.

Шотландия банкининг Япониядаги филиалида ишлаган Александр Аллан Шанд 1873 йилда «Банкларда бухгалтерия усули» китобини чиқарди. Бу Японияда 266 йил мобайнида амал қилган христиан динига сиғинишни таъқиқлашнинг бекор қилиниши туфайли юз берди.

Айнан ўша вақтда америкалик муаллифлар Брайтон ва Страттоннинг Якичи Фукузава томонидан япон тилига таржима қилинган «Бошланғич бухгалтерия умумий курси» дарслиги нашр қилинди.

Харажатлар ҳисобини юритишга доир адабиётлар ичида Арисаванинг 1887 йилда чоп этилган «Саноат корхоналари учун бухгалтерия дарслигини» китобини ажратиш мумкин. Бу инглизча-америкача ҳисоб юритишга доир қўлланма эди.

Тазаканинг бухгалтерия журналида чоп этилган мақоласи Японияда ҳисоб юритиш назариясининг ривожланишига катта ҳисса қўшди. Муаллифнинг таъкидлашича, таннархни аниқ ва тезкор ҳисоблаб, харажатлар ҳисобини аниқ ва тезкор юритимасдан туриб мамлакатда бозор иқтисодиётини ривожлантириб бўлмайди.

Ушбу иш чоп этилиши билан ҳисоблашнинг роли ва аҳамиятини англаб етиш бошланди. Қолдиқ қийматни ҳисобга олмаган ҳолда тўғри чизикли амортизациянинг ёйилганлиги бундан далолат бериб турибди. Амортизация нормаларининг қолдиқ қиймат миқдорига камайтирилиши, кейинчалик, бухгалтерия ҳисобига инглизча-америкача қарашлар таъсирининг кенгайиши билан юз берди.

Биринчи жаҳрн урушидан кейин мамлакатда асосий вазифа ишлаб чиқаришни рационализациялашдан иборат бўлди. 1930 йилда Савдо ва саноат вазирлигида Саноатни рационализациялаш фавқулода бўлими ташкил этилди. Кейинчалик унинг асосида Молиявий менеджмент кўмитаси шакллантирилиб, 1932 йилда у томонидан бухгалтерия ҳисоботларини тузиш қоидалари ишлаб чиқилди. Мазкур қоидалар бўлимларининг бирида таннархни ҳисоблаш ва харажатларни ҳисобга олиш усули батафсил таърифланган эди.

Ҳукумат томонидан Қатъий белгиланган нархлар тўғрисидаги фармон чиқарилиб, унда таннархни ҳисоблаш ва харажатларни ҳисобга олиш вазифаларидан бири расмий нархни шакллантириш учун ҳисоб-китоб базасини тақдим этишдан иборатлиги белгилаб қўйилди. Япония ҳарбий саноати эҳтиёжлари армияни 1939 йилда ҳарбий заводлар ва ишлаб чиқарувчилар учун Таннархни ҳисоблаш ва харажатларни ҳисобга олишнинг асосий тамойилларини чоп этишга мажбур қилди. Ушбу ҳужжатга кўра таннарх «сотилганидан кейин амалда истеъмол қилинган элементларнинг умумий иқтисодий қиймати» дея таърифланди. Харажатлар таркибига ишлаб чиқарилган эмас, балки сотилган маҳсулот учун чиқимларгина киритилди. Шундай қилиб, таннарх (сотиш харажатлари ва умумий харажатлар) “адолатли фойда”ни аниқлаш ва “адолатли нарх”ни ҳисоблашнинг асослари сифатида кўриб чиқилди. Мазкур тадбирлардан кўзланган мақсад нархларни пасайтириш ва ишлаб

чиқариш ҳажмини оширишдан иборат эди. Ўз навбатида ҳарбий-денгиз идораси 1940 йилда ҳарбий-денгиз ишлаб чиқарувчилари учун Таннархни ҳисоблаш ва харажатларни ҳисобга олишнинг асосий тамойилларини нашр қилди. Таъкидлаш лозимки, иккала ҳужжатда ҳам учта асосий тамойил акс эттирилди: стандарт харажатларни жамлаш, сметаларни назорат қилиш ва ишлаб чиқариш кўрсаткичларини таққослаш. Бироқ, умумий қоидаларга қарамай, ушбу норматив ҳужжатлар бир-биридан тубдан фарқ қиларди. Армия қоидалари батафсил бўлиб, лекин уларда тизимлилик мавжуд эмас эди, денгиз қоидалари эса қисқача бўлиб, тушуниш учун жуда мураккаб эди.

Уруш вақтида ҳисоблашнинг норматив тамойилларидан фойдаланиш куйидаги ютуқларга олиб келди: тайёр маҳсулотни сотишга ва нархни шакллантиришни такомиллаштиришга кўмаклашувчи тизим шаклланди; назоратни қатъийлаштириш ҳисобидан ишлаб чиқариш самарадорлиги ошди; материаллар сарфи оптималлаштирилди ва омборхоналардан фойдаланиш яхшиланди; ҳисоб юритиш ёзувлари такомиллаштириш ҳисобидан раҳбариятнинг меҳнат сарфлари камайди; турли бўлимлар ишини таққослаш учун имконият ошди; товарлар йўқотилиши ва иш вақти сарфлари камайди.

Ушбу ютуқларга қарамасдан, норматив ҳужжатлар Япония Парламентида ва жойларда танқид остига олинди.

Масалан, уч юзта корхона раҳбарлар ўртасида таннархни ҳисоблаш ва харажатларни ҳисобга олиш бўйича ягона нормалардан фойдаланиш тажрибаси юзасидан ўтказилган сўровлар натижаларига кўра ушбу нормалар уникал, лекин уларни ҳамма вақт ҳам муайян шароитда қўллаб бўлмайди; ишлаб чиқариш ҳажмини ошириш учун самарасиз; ҳатто бир тармоқда қўллаш учун етарли даражада табақалашмаган; ноаниқ, чунки қоидалар бош бухгалтернинг нуқтаи назарига қараб ўзгартирилиши мумкин; таннархнинг алоҳида унсурларини тушунишда мураккаб; харажатларни жамлаш учун мос келмайди, деб эътироф этилди.

Бунчалик салбий фикрлар билдирилишига асосий сабаб сифатида таннархни ҳисоблаш ва харажатларни ҳисобга олишнинг мажбурий регламентациясини кўрсатиш мумкин, чунки у кўпинча таннарх реал қийматининг бузиб кўрсатилишига олиб келади. Бу ҳол стандарт тавсиялар ҳамма вақт ҳам корхонадаги муайян аҳволни мос тарзда акс эттира олмаслиги билан боғлиқ эди. Бундан ташқари,

турли субсидиялар, дотациялар, имтиёзлар ва шунга ўхшаш тадбирлар ҳам маҳсулот, ишлар ва хизматлар таннархини объектив тарзда ҳисоблаш имконини бермади.

Акира Ваказугининг фикрига кўра, монополияларнинг мутлак фойдалари монополистларга нархлар устидан назоратни амалга ошириш имконини берувчи ҳисоблаш қоидалари билан ишончли тарзда ҳимояланган. Джиро Асабанинг таъкидлашича, ҳисоблаш – бу унинг ёрдамида ишчилар ва хизматчиларни монополиялар орқали ишлатиш яширинадиган ниқоб. Шу руҳдаги фикрларни бошқалар ҳам билдирган.

Мауллифнинг фикрига кўра, ҳисоблаш – бу юқоридан мажбуран қабул қилдирилган тартибот эмас, балки Японияда ҳисоб юритиш узвий ривожланишининг натижаси. Ҳисоблаш, юқорида таъкидланганидек, феодал давридаёқ юзага келиб, XIX асрнинг охири ва XX аср бошида ишлаб чиқариш билан бирга ривожланган. Ушбу тартиб-таомилнинг Япония ва Америка армиялари талабларига бўйсундирилиши ҳисоб юритишни ўзгартириш табиий жараёнини тезлаштирди, чунки ҳарбийлар норматив ҳужжатларидан фақат ҳаётда ўзини оқлаган қоидаларгина сақлаб қолинди. Шундай қилиб, ҳисоблаш бухгалтерия ҳисобининг ажралмас қисмига айланди.

Лекин, шуни таъкидлаш лозимки, бухгалтерия ҳисобининг ўзи 1966 йилга қадар кўпроқ юридик концепциялар таъсири остида бўлди. Казуо Моритонинг ҳисоблашича, бухгалтерия ҳисобининг мантиғи ўз ўрнини тобора кўпроқ Савдо кодекси мантиғига бўшатиб бера бошлади. Ушбу тенденциянинг изчил ривожланиши 1966 йилда бухгалтерия ҳисоби билан солиқ солиш тўғрисидаги қонун ўртасидаги фарқларга оид норматив ҳужжат қабул қилинишига олиб келди. Мазкур фармойиш бухгалтерия ҳисоби билан солиқ солиш ўртасидан аниқ чегарани ўтказди ва Японияда ҳисоб юритишнинг ривожланишига улкан ҳисса қўшди дейиш мумкин. Аммо, юзага келган ҳисоб юритиш тизими бир қатор муҳим камчиликларга эга эканлигини таъкидламасликнинг иложи йўқ:

- умумий тамойилларнинг тан олинishi фойдаланувчиларда молиявий ҳисоботлар маълумотларнинг аниқлиги ва ишончилиги иллюзиясини шакллантиради. Бироқ, ушбу маълумотлар соддалиги билан ажралиб турмайди, ҳисоб юритиш тамойиллари методологияси эса муайян шартли хусусиятга эга;

- профессионал матбуот ва айниқса кўплаб баҳсли саволларга жавоб беришга шошилувчи рақобатлашувчи журналларнинг

тарқалиши ўқувчилар миясини гангитувчи кўплаб нотўғри жавобларнинг чоп этилишига олиб келади;

- ҳисоб юритиш тамойиллари мазмунининг ўзгарувчан ҳаёт талаблари ва Савдо кодекси қоидаларидан ортда қолиши;

- Ғарб адабиётлари, кўпроқ Америка адабиётларининг «илоҳий-лаштирилиши», уларнинг нотанқидий ўқилиши қатор ҳолатларда ҳисоб юритиш муаммоларини ҳал этишни мураккаблаштиради;

- ижтимоий муҳит ва экология билан боғлиқ муаммоларнинг унутилиши;

- аудиторларнинг ўз мижозларининг муаммолари билан кизикмаслиги.

Мазкур камчиликларнинг ҳал этилиши ҳисоб юритиш назариясининг ривожланиши билан боғлиқ.

Японияда бухгалтерия ҳисобининг инглизча тартиби 1872 йилда ўрнатилди, 1890 йилда қабул қилинган немис ҳуқуқига асосланган тижорат қонунчилиги ҳозиргача сақланиб қолган. 1949 йилда Япония корхоналарида Америка стандартларига асосланган бухгалтерия ҳисоби стандартлари пайдо бўлди. 1948 йилда Японияда Америка намунасидаги биржа ҳуқуқи қабул қилинганидан кейин аста-секин Япония бухгалтерия ҳисоби Америка бухгалтерия ҳисобига яқинлашди.

Ҳозирги босқичда Япония бухгалтерия ҳисоби тизими ҳуқуқнинг учта ўзаро боғлиқ тармоғига асосланган: тижорат, солиқ ва биржа.

Японияда корхоналарда бухгалтерия ҳисоби ишлари юзасидан жамоат коллегияси тузилиб, унда бухгалтерия ҳисобининг қуйндаги қоидалари ва стандартлари эълон қилинган:

- корхоналарда бухгалтерия ҳисоби стандартлари;

- тижорат ҳуқуқини корхоналарда бухгалтерия ҳисоби стандартлари билан мувофиқлаштириш тўғрисидаги низом;

- корхоналарда бухгалтерия ҳисоби стандартларига изоҳлар;

- корхоналарда бухгалтерия ҳисоби стандартларини бошқа қонунлар ва қоидалар билан мувофиқлаштириш тўғрисидаги изоҳлар тўплами;

- тайёр маҳсулот таннархини ҳисоблаш стандартлари;

- чет эл валютасидаги операциялар бухгалтерия ҳисоби стандартлари;

- жамлаштирилган ҳисоботларни тузиш стандартлари ва уларга изоҳлар;

- счётларни ярим йиллик жамлаш бўйича молиявий ҳисоботларни тузиш стандартлари;

- инфляция чоғида молиявий ахборотнинг ошкоралиги тўғрисидаги низом ва б.

Японияда йирик корхоналар ва аксарият ўрта корхоналар монополистик бирлашмалар – акциядорлик жамиятларини ўзида намоен этувчи компаниялар таркибига киради. Кўплаб бошқа мамлакатларда бўлгани каби ҳар бир компания бухгалтерияси иккита қисмга бўлинади: молиявий ва ишлаб чиқариш.

Молиявий бухгалтерия, одатда, даромадлар ва зарарлар, активлар ва мажбуриятлар, ҳисоб-китоб операциялари ҳисобини юритади, молиявий ҳисоботларни, маблағлар манбалари, уларни жойлаштириш ва улардан фойдаланишнинг якуний баланси.

Ишлаб чиқариш бухгалтерияси компанияларнинг алоҳида бўлинмалари бўйича тарқалган. Унинг вазифалари одатда харажатлар нормативи ҳисоб-китобини тузиш, шаклланиш турлари, жойлари ва ҳисоб-китоб қилинаётган объектлар бўйича ҳақиқий харажатлар ҳисобини юритиш ва назорат қилишни ташкил этишни, калькуляциялар ва ишлаб чиқариш харажатлари тўғрисидаги ҳисоботларни тузиш ва таҳлил қилишни ўз ичига олади.

1950 йилда Япония парламенти “Назорат қилиш нормалари ва уни амалга ошириш тартиби тўғрисида”ги Қонунни тасдиқлади. Ушбу Қонун асосида саноатни рационализациялаш кўмитаси томонидан қуйидаги ҳужжатлар нашр қилинди: ҳозирда ҳам кичик ўзгартиш ва қўшимчалар билан амал қилиб турган Корхоналарда ички назорат тўғрисидаги низом (1951 й.) ва Назоратни амалга ошириш тартиб-таомили қоидалари (1953 й.).

Япония корхоналарида бухгалтерия ҳисоби маълумотларига бўйича молиявий ҳисоботлар бир йилда икки марта тузилади. Бунга сабаб акциядорлик жамиятлари ўз дивидендларини 1 январь ва 1 июль ҳолатига кўра ҳисоблашлари лозим.

Хўжалик конъюнктурасининг беқарорлиги ва инфляция туфайли япон бухгалтерлари учун айланма активлар ва капитал қўйилмалар учун харажатларни баҳолаш, амортизацияни ҳисоблаш ва захирага ҳисобдан чиқаришлар усулини танлаш алоҳида муаммо туғдиради. Уни ҳал этишнинг мураккаблиги шундан иборатки, бухгалтер белгиланган қоидаларга қатъий амал қилиш зарурлиги билан компани учун энг юқори фойдани таъминлашга интилиш ўртасида мувазанатни сақлаши зарур.

Кўлланилаётган баҳолаш ва ҳисобдан чиқаришлар усуллари-нинг қатор ҳисобот даврлари мобайнида ўзгармаслиги қонунчилик тартибида ўрнатилган қоидалардан бири ҳисобланади. Мазкур ўзгармаслик бир сана ҳолатига кўра тузилган ҳисоботларнинг турли шаклларидаги кўрсаткичларни ҳисоблашнинг ягона методикасини, уларнинг ўзаро боғланишини ва турли йиллар молиявий ҳисоботлари маълумотларининг изчилигини таъминлаши даркор.

Солиқ идораси назорат текширувлари чоғида амал қиладиган бошқа бир қоида шундан иборатки, инвентарь қиймати ҳозирги вақтда мавжуд бўлган баҳодан ошиб кетмаслиги керак. Айти пайтда лицензиялар ва патентларнинг шартли баҳоси эҳтимолга яқин ҳисобланади.

Бухгалтерия ҳисобида бухгалтерия ҳисоби счётлар режасини шакллантиришнинг ўнли тизими тамойилларидан фойдаланилади, уларни қўллаш қонунчилик тартибида белгиланмаган.

Ишлаб чиқариш харажатларини пасайтириш муаммосига алоҳида аҳамият берилади. Бунга сабаб шуки, Япония хомашё ресурслари билан чекланган бўлиб, бошқа етакчи саноати ривожланган мамлакатлар билан солиштирилганда ишлаб чиқаришни экстенсив ривожлантириш учун гоаят кам имкониятга эга. Шу муносабат билан Япония тадбиркорлари ички ва ташқи бозорлардаги рақобат курашида ўз фаолиятини сақлаб қолишнинг асосий воситаси сифатида ишлаб чиқариш харажатларини пасайтиришни кўрмоқда. Уларнинг олдида ҳамма вақт товарларни АҚШ, Германия, Англиядагига қараганда 10 - 15 фоиз паст харажатлар билан ишлаб чиқариш вазифаси туради. Ушбу мақсадда куйидаги воситалар қўлланилади: тармоқларнинг моддий-хомашё ресурсларидан фойдаланишнинг энг юқори самарадорлигига эришган ҳолда ривожланишини таъминловчи давлат-монополистик тартибга солиш; ишчилар эксплуатациясини кучийтириш; уларнинг ижтимоий ҳуқуқларини чеклаш. Барча саноати ривожланган капиталистик мамлакатлар ичида Японияда ишчиларнинг иш ҳақи энг пастлиги тасодиф эмас.

Корхоналарда харажатларни пасайтириш учун маъмурият жавоб беради.

Япония корхоналарида ишлаб чиқариш харажатларини назорат қилиш тизимларини ишлаб чиқишга алоҳида эътибор қаратилади. Бундай тизимлар ишлаб чиқариш харажатларини қисқартириш чоратадбирлари рўйхати, ишлаб чиқаришнинг оптимал варианты учун

норматив харажатларни ҳисоблаш, корхонанинг ишлаб чиқариш ва бошқариш бўлинмалари бўйича нормалардан четга чиқишларни аниқлаш ва ҳисобга олиш тартибини ўзида мужассам этган.

Компаниянинг ишлаб чиқариш харажатларини қисқартириш режаларини ҳаётга татбиқ этиш учун ушбу харажатларнинг даврлар бўйича норматив миқдори белгиланиб, шу асосда ишлаб чиқарилаётган маҳсулотнинг ҳақиқий таннархи назорат қилинади. Бунда нормативлар натурал ва қиймат ифодасида белгиланади. Японияда нормативли ҳисобга юритишнинг учта варианты кенг тарқалган:

- алоҳида (ҳар бир маҳсулот учун);
- умумий (маҳсулотнинг барча турлари учун);
- жамланма (юқоридаги иккита вариантни ҳам қўлловчи).

Япония ишлаб чиқаришни «канбан», ёки «аниқ ўз вақтида», яъни захираларсиз ишлаб чиқариш усули бўйича ташкил этиш асосчиси ҳисобланади.

4.3. Ўзбекистонда бухгалтерия ҳисобининг ривожланиши

Мамлакатимизда бухгалтерия ҳисобини ривожлантириш, бухгалтерия ҳисоби ва аудитни ислоҳ қилиш бозор муносабатларига ўтиш билан узвий алоқада амалга ошириб келинмоқда. Бу эса хорижий сармояларни республика иқтисодиётга жалб этилишини таъминлайди.

Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисоби ва аудит соҳасида ислохотлар жараёнининг авж олиши шу соҳада илмий изланишлар олиб бораётган олим ва мутахассислар зиммасига жуда катта масъулият юклайди. Бугунги кунда айниқса, Ўзбекистонда хусусий мулк етакчи роль ўйнайдиган кўп укладли иқтисодиётни шакллантирилиши ҳамда ушбу жараёнлар самарадорлигини таъминлаш мақсадида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни ташкил қилиш халқаро стандартлар даражасида бўлишини тақозо қилади.

Мустақилликка эришилгандан сўнг бухгалтерия ҳисоби ва аудит тизимида сезиларли ўзгаришлар юз берди.

Олий мажлис томонидан 1996 йил 30 августда тасдиқланган ва халқаро экспертлар томонидан халқаро даражадаги қонун ҳужжати деб баҳоланган «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси қонуни ислохотнинг муҳим босқичи бўлди.

Республикада хорижий ҳамкорлар билан ишлаш учун кулай шароитларнинг яратилиши муайян давлат кафолатлари ва ҳуқуқий база билан мустаҳкамланиши керак.

Республикамиз иқтисодиётида бозор муносабатларини ташкил этишга қаратилган ўзгаришлар жадал олиб борилмокда. Давлатнинг бозор иқтисодиётига босқичма-босқич эволюцион йўл билан ўтиш ягона сиёсати доирасида бош устивор вазифалар аниқланди, қонуний базалар такомиллаштирилмокда.

Ижтимоий муносабатлар тизимини ўзгариши, Ўзбекистон Республикаси иқтисодиётини эркинлашиши, ташқи иқтисодий алоқаларида жаҳон иқтисодий ва интеграцион жараёнларга очик эканлиги, шунга мос ҳолда, бухгалтерия ҳисобини ўзгартиришни тақозо этади.

Бозор муносабатларига ўтиш ва давлат мулкни хусусийлаштириш хўжалик юритишнинг мазмуни, тузилиши ва психологиясида жиддий ўзгаришларга олиб келади. Бу ўз навбатида, бухгалтерия ҳисобида туб ўзгаришларни талаб қилади.

Бу бир қатор объектив сабаблар билан боғлиқ бўлиб, буларга давлат хорижий инвестициялар, хорижий давлатлар билан олиб бориладиган молиявий ва хўжалик алоқалар, савдо ва тижорат муомалаларини интернационаллаштириш, хусусийлаштириш жараёнларини солиққа тортиш сиёсатини таъминловчи тизимларини ривожлантириш, хўжалик алоқаларини амалга оширишда маданийлашган ҳуқуқий асосларга таяниш, атроф-муҳитни экологиясига эътиборни ортишини киритиш мумкин.

Ҳозирги замон иқтисодиётининг бу йўналишлари бухгалтерия ҳисобида ўз аксини топиши керак. Бухгалтерия ҳисоби бу ҳақириқни қабул қилишга мажбур, ҳозирги замон иқтисодий шароитларига мослашишга тайёр бўлиб, жамият томонидан бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботига қўйиладиган талабларни қондириши керак.

Бухгалтерия ҳисоби халқаро бизнес тили сифатида давлат қонуनларини бажарилишини кафолатлаши, тадбиркорликни ривожланишига, мулкни сақлаш ва кўпайишига хизмат қилиши, манфаатдор (инвесторлар, акциядорлар, банклар, фондлар, мол юборувчилар, мол олувчилар, расмий органлар ва ш.к.)лар томонидан муҳим иқтисодий қарорларни қабул қилишда (капиталини инвестиция қилиш, бозорга чиқиш, ходимларни ёллаш,

солиқ сиёсати, молиялаш манбаларини қидириб топиш, ҳисоблашишлар ва ш.к) зарур бўладиган ишонарли ахборотларни етказиб бериши керак

Бухгалтерия ҳисобини ҳозирги замон талаби даражасида бўлишини куйидаги комплекс тадбирлар таъминлайди:

-бухгалтерия ҳисобини қонуний тартибга солиш ва унинг меъёрий базасини шакллантириш;

-услубий таъминот билан (йўриқномалар, услубий кўрсатмалар, шарҳлар);

-кадрларни тайёрлаш ва қайта тайёрлаш билан;

-халқаро профессионал ташкилотлар билан ҳамкорлик;

-ҳисобни бошқариш тизимини қайтадан ташкил этиш йўли билан.

Бухгалтерия ҳисобидаги ислохотларни амалга оширишдан асосий мақсад куйидагилардан иборат:

-Ўзбекистон Республикаси ислохот орқали капиталнинг ривожланиши, хусусийлаштириш, ички ва ташқи инвестициянинг кириб келиш имкониятларини кўпайтириш, хусусий сектор фаолиятига самарали баҳо бериш;

-Халқаро молия бозорлари ресурсларидан самарали фойдаланиш, халқаро иқтисодий муносабатларни ривожлантириш, чет эллик ҳамкорлар билан тенг муносабатда алоқада бўлиш;

-Ўзбекистон Республикасидаги бухгалтерия ҳисоби соҳасини халқаро бухгалтерия ҳисоби стандартлари билан таққослаш имкониятларини яратиб, чет эллик ҳамкорга зарур иқтисодий ахборотларни ўз вақтида ва сифатли етказиб беришдир.

Ўзбекистон Республикаси иқтисодиётининг бозор муносабатларига ўтиши ва кўплаб хорижий компания ва фирмалар билан алоқаси бухгалтерия ҳисоби тизимини ҳам ўзгариши ва уни халқаро ҳисоб стандартлари талабига мослаб юритишни тақозо этади.

Ривожланган бозор иқтисодиёти структурасига эга мамлакатларда бухгалтерия ҳисоби икки қисмдан иборат бўлади, яъни молиявий ҳисоб ва бошқарув ҳисоби. Молиявий ҳисоб корхона ёки фирмдан ташқаридаги бухгалтерия ҳисоби маълумотларидан фойдаланувчилар учун мўлжалланган бўлиб, молиявий ҳисобда ўз аксини топади. Бошқарув ҳисоби эса корхона ёки фирмани бошқариш, фаолиятини режалаштириш, ҳисобга олиш ва назорат қилиш учун ҳам ишлатилади. Бошқарув ҳисобининг асосий вазибаларидан бири ўз вақтида ва ишончли корхона ва унинг айрим

бўлимлари бўйича харажатлар ва олинган даромадлар тўғрисидаги маълумотларни бошқарув аппаратиغا етказиб беришдир. Бошқарув ҳисоби ҳисобида фирма томонидан ишлаб чиқарилган маҳсулотлар учун кетган харажатларни тўғри ҳисобга олиш ва маҳсулот таннархини аниқлаш тартибини ҳисобга олиб боради. Шу сабабли таннарх ёки ишлаб чиқариш ҳисобини ташкил қилиш муҳим аҳамиятга эга.

Бизнинг фикримизча, ушбу тизимга ўтиш энг аввало хорижий компания ва фирмалар билан алоқа қилиш, аудиторлик назоратини ташкил қилиш имкониятини беради ва қўшма корхоналар тузиш, хорижий мамлакатлар билан муносабатларни яхшилашда катта имконият беради.

Бозор иқтисодиёти муносабатлари шароитида назоратнинг янги формалари ташкил қилиниши зарур. Шундай назорат шаклларидан бири аудиторлик назоратидир.

Чунки чет эллик ҳамкорлар учун бухгалтерия ҳисоби халқаро андозалар асосида тақдим қилиниши зарур.

Хориж сармоялари мавжуд корхоналар фаолиятини назорат қилиш мақсадида бир йилда бир марта хўжалик ҳисобидаги аудиторлик ташкилоти ушбу корхона фаолиятини текширади ва йиллик бухгалтерия ҳисобини тасдиқлайди. Халқаро қоидаларга кўра, қуйидаги фаолиятлар назорат қилинади:

- 1) бухгалтерия ҳисоби ҳолати ва унинг талабга жавоб бериши;
- 2) молия хўжалик масалаларида амалдаги қонунчиликка риоя қилиниши ва таъсис этувчи ҳужжат қоидаларига амал қилиниши;
- 3) бухгалтерия ҳисобининг ҳақиқий ҳолатга мос келиши.

Аудиторлик текшируви жараёнида аудиторлар талабига кўра қўшма корхоналар бухгалтерия ҳисоб ҳужжатлари, кассадаги пул маблағлари ва товарларни инвентаризация қилиш билан бошқа ҳужжатларни бериш зарур. Текшириш натижалари асосида бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи бўйича аудиторлик хулосаси берилади ва йиллик бухгалтерия ҳисоби билан қўшиб топширилади.

Ўзбекистоннинг жаҳон иқтисодий ҳамжамиятига интеграциялашуви, халқаро ташкилотлар фаолиятида иштирок этишга интилиши мамлакатдан бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартларини жаҳон амалиётида қабул қилинган услубий тамойиллар билан бирлигини таъминлашни, миллий кўрсаткичларни мамлакатларда қабул қилинган худди шундай кўрсаткичлар билан қиёслаш олишни талаб қилади.

Ўзбекистоннинг тобора фаол тарзда жаҳон хўжалик тизимининг тўла қонли аъзосига айлана боргани сайин ватанимиз бухгалтерия ҳисобининг ривожланишига халқаро амалиёт янада кўпроқ таъсир кўрсатмоқда. Бухгалтерия ҳисобини тартибга солишнинг асосий тамойилларини белгилаш бухгалтерия ҳисобини меъёрий тартибга солишнинг миллий тизимини ривожлантириш йўналишларини аниқлаш ва унга доир баъзи талабларни баён этиш имконини беради.

Ушбу вазифаларни амалга ошириш мақсадида корхоналарда бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш бўйича қонунчилик, меъёрий ва услубий таъминотини ишлаб чиқиш амалга оширилмоқда.

1995 йил 28 январда Молия Вазирлиги, Ўзбекистон Республикаси Истикболини белгилаш ва статистика давлат қўмитаси ҳамда Давлат солиқ қўмитаси билан ҳамкорликда тасдиқланган «Маҳсулот (иш, хизмат) таннарихига киритиладиган маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби молиявий натижаларини шакллантириш тартиби тўғрисидаги Низом» ислоҳ қилишнинг биринчи босқичи бўлди. Кейинчалик мазкур Низом қонун ҳужжатларида юз берган ўзгаришларни ҳисобга олган ҳолда Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 1999 йил 5 февралдаги 54-сонли «Маҳсулот (иш, хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида»ги низомни тасдиқлаш тўғрисидаги қарори билан янги таҳрирда тасдиқланди. Шунини таъкидлаш муҳимки, Низом ҳозирги давр талабларига жавоб беради ва харажатлар ҳисобини шакллантириш бўйича халқаро тамойилларига мос келади.

Олий мажлис томонидан 1996 йил 30 августда тасдиқланган ва халқаро экспертлар томонидан халқаро даражадаги қонун ҳужжати деб баҳоланган «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси қонун ислоҳотининг иккинчи босқичи бўлди.

«Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонун 5-моддасига асосан Молия вазирлигининг Бухгалтерия ҳисоби ва аудит услубиёти бошқармаси Европа ҳамжамиятининг «TACIS» лойиҳаси билан ҳамкорликда 1997 йилнинг февралдан бошлаб Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия ҳисобининг Миллий стандартларини ишлаб чиқишга киришди.

Ҳозирги вақтда республикада молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва ташкил қилишнинг концептуал асослари ва 23 та БҲМС мавжуд.

БХМСни ишлаб чиқишдан асосий мақсад миллий ва хорижий мутахассислар томонидан ҳисоб сиёсати ва ҳисобот маълумотларини тушунишда фарқни бартараф этиш ёки илмий тил билан айтганда, бухгалтерия ҳисобини уйғунлаштиришга эришишдир.

Хорижий ҳамкорларнинг талабларини ўрганиш бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботнинг ягона концепциясини яратишнинг зарурлигини кўрсатди, унда қўйилган хорижий сармоянинг ҳаракати халқаро талабларига мувофиқ яққол акс этирилиши зарур, бу эса молиявий ҳисоботнинг инвесторларга тушунарли бўлишини таъминлайди.

Буларнинг ҳаммаси ҳисоб тузилмасига муайян таъсир кўрсатиб, корхоналарни бошқариш тизимининг ва ахборотлардан ташқи фойдаланувчилар эҳтиёжларидан келиб чиқиб, маълумотларни батафсиллаштириш зарурлигини шарт қилиб қўяди.

БХМСнинг қабул қилиниши ва рўйхатдан ўтказилишига қадар бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини ташкил этиш услубияти Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 1994 йил 26 мартдаги 164-сонли қарори билан қабул қилинган бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи тўғрисидаги Низомга асосланган эди. Кейинги йиллар мобайнида бухгалтерия ҳисоби тизимида ўзгаришлар юз берди. Ҳозирги вақтда республикада бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи тизимини тартибга соладиган асосий ҳужжатлардан бири БХМС ҳисобланади. Шу муносабат билан Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг юқорида кўрсатилган қарори Ўзбекистон Республикаси Вазирлар маҳкамасининг 1994 йил 5 февралдаги 54 сонли қарори билан бекор қилинди.

Корхоналар (ташкилотлар) молиявий ҳисоботи янги шакллارнинг тасдиқланиши бухгалтерия ҳисобини ислоҳ қилишнинг тўртинчи босқич бўлди.

«Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Ўзбекистон Республикаси Қонунига мувофиқ молиявий ҳисоботнинг таркиби, тузилиши ва мазмуни Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлиги томонидан белгиланади.

Ҳозирги вақтда корхоналар молиявий ҳисоботнинг: йирик корхоналар бўйича 4 та шакл, кичик корхоналар ва фирмалар бўйича 2 та шакл қиради, улар солиқ ва статистика идораларига, мулкдорлар ва банкларга қонун ҳужжатларида белгиланган тартибда ташкил этилади.

Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2002 йил 25 июндаги 227-сонли «Статистика ва молиявий ҳисоботларни янада такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида»ги қарорига мувофиқ молиявий ҳисобот шакллари тақдим этиш даврийлиги кичик корхоналар ва микрофирмалар учун ҳар чораклик муддатидан кичик муддатга йирик корхоналар учун эса «пул оқимлари тўғрисида»ги ҳисобот ярим йилликдан йиллик муддатга қисқартирилди.

Қабул қилинган чора-тадбирлар натижасида йирик корхоналар йиллик ҳисоботни ҳар чоракда хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналар, кичик корхоналар ва микрофирмалар эса йилда бир мартаба тақдим этадилар.

Қонунчилик ҳужжатларида юз берган ўзгаришларни ҳисобга олиб 2002 йилда молиявий ҳисобот шакллари ва уларни тўлдириш қоидалари қайта кўриб чиқилди ва Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлигининг 2002 йил 7 февралдаги 31-сонли буйруғи билан тасдиқланган Ўзбекистон Республикаси Адлия Вазирлиги томонидан 2002 йил 19 мартда 1117-сон билан рўйхатдан ўтказилди. 21-сонли БҲМСнинг қабул қилиниши ва кучга киритилиши муносабати билан Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлигининг 2002 йил 27 декабридаги 140-сонли буйруғига биноан (бухгалтерия ҳисобининг янги счётлар режаси билан ишловчи хўжалик юритувчи субъектлар учун) молиявий ҳисобот шакллари ва уларни тўлдириш қоидалари тасдиқланди ҳамда Ўзбекистон Республикаси Адлия Вазирлиги томонидан 2003 йил 24 январда 1209-сон билан рўйхатдан ўтказилди. Шунини таъкидлаш зарурки, молиявий ҳисобот шакллари, кўрсаткичлари ва уларни топшириш муддатлари бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартларига жавоб қила олади.

Счётлар режаси, унинг тамойиллари ва қўллаш техникасини билиш нафақат бухгалтерлар, балки бухгалтерия ҳисобига дахлдор бўлган бошқа ходимлар-аудиторлар, солиқ ва молия идоралари ходимлар ва бошқалар учун ҳам муҳим аҳамиятга эгадир. Бу барча ҳисоб тизимида унинг алоҳида объектлари ва хўжалик операцияларида сезиларли ўзгаришлар юз бераётган ҳозирги шароитда муҳимдир.

Бундай шароитда Бухгалтерия ҳисобининг счётлар режасини қайта кўриб чиқиш билан жаҳон амалиётига мувофиқ келадиган янги счётлар режасини ишлаб чиқиш зарурати юзага келди.

Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан USAID халқаро ташкилоти («Ўзбекистонда бухгалтерия ҳисоби ислоҳоти»),

«Ўзбекистонда тадбиркорликни ривожлантириш» ва бошқа лойиҳалар билан ҳамкорликда 1999-2000 йиллар мобайнида жаҳон талабларига жавоб берадиган янги счётлар режасини ишлаб чиқиш бўйича муайян ишлар амалга оширилди.

Бухгалтерия ҳисобининг янги счётлар режасига муваффақиятли ўтишни таъминлаш мақсадида ва янги счётлар режасини кенг муҳокама қилиш учун оммавий ахборот воситаларида эълон этиш тўғрисида қарор қабул қилинди.

Янги счётлар режаси Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг 2000 йил 30 мартдаги 37-сонли буйруғи билан тасдиқланган Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан 2000 йил 1 июндан 930-сон билан Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандарти (21-сон БҲМС) “Хўжалик юритувчи субъектларнинг молия-хўжалик фаолиятини бухгалтерия ҳисоби счётлар режаси ва уни қўллаш бўйича йўриқнома” сифатида рўйхатдан ўтказилди, ҳамда 2002 йилнинг 1 январидан кучга киритилди.

Янги счётлар режасининг асосий вазифаси–бухгалтерия ҳисобининг миллий тизимини, раҳбарият томонидан муҳим қарорлар қабул қилиниши учун зарур бўлган молиявий ҳисоботни хўжалик юритувчи субъектлар томонидан янги ҳисоб негизида тайёрлайдиган тарзда мукамаллаштиришдан иборатдир.

Қонунчилик ҳужжатларида юз берган ўзгаришларни ҳисобга олган ҳолда, бухгалтерия ҳисоби тизимини янада такомиллаштириш мақсадида Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг 2002 йил 9 сентябрдаги 103-сон буйруғи билан “Хўжалик юритувчи субъектларнинг молия-хўжалик фаолиятини бухгалтерия ҳисоби счётлар режаси ва уни қўллаш бўйича йўриқнома” янги таҳрирда тасдиқланди ва Адлия вазирлиги томонидан 2002 йил 23 октябрда 1181-сон билан 21-сонли БҲМС сифатида рўйхатдан ўтказилди.

Хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналар ва аудиторлик ташкилотлари 2002 йил 1 январдан бошлаб бухгалтерия ҳисобини янги счётлар режаси бўйича юритмоқдалар, 2003 йил 1 январдан бошлаб уларга биржалар қўшилди, мулкчилик шаклидан қатъий назар бошқа хўжалик юритувчи субъектлар эса янги счётлар режасига 2004 йил 1 январдан ўтишди.

Янги счётлар режасига ва молиявий ҳисоботга ўтиш бухгалтерия ҳисоби миллий стандартларининг жаҳон амалиётида қабул қилинган услубий тамойиллар билан мувофиқлигини, молиявий кўрсаткичларининг хорижий мамлакатларда қўлланадиган айнан

шундай кўрсаткичлар билан таққосланишини таъминлайди, ҳисоб сиёсати ва ҳисобот маълумотларини ватанимиз ва хорижий мутахассислар томонидан тушунилишидаги фарқларни тугатади, республикада бухгалтерия ҳисобининг сифати ва ишончлилигини халқаро миқёсида тан олинishi корхоналарнинг молиявий ҳисоботига ишончни таъминлайди ва Республикага хорижий инвестицияларни жалб этишга имкон яратади.

Мамлакатнинг иқтисодий ва ижтимоий ҳаётида юз берган ўзгаришлар, Ўзбекистоннинг жаҳон иқтисодий тизимига интеграциялашуви бухгалтерия ҳисобининг қонунчилик ва меъёрий базасини умум тан олинган халқаро стандартларга мувофиқлаштиришни талаб қилди. Шу сабабли, янги счётлар режасига ўтиш-Ўзбекистоннинг бозор иқтисодиётига ўтган мамлакатларда қабул қилинган ҳисоб тизимига ўтиш йўлидаги изчил қадамдир.

Ўзбекистоннинг тобора фаол тарзда жаҳон хўжалик тизимининг тўла қонли аъзосига айлана боргани сайин ватанимиз бухгалтерия ҳисобининг ривожланишига халқаро амалиёт янада кўпроқ таъсир кўрсатмоқда. Бухгалтерия ҳисобини тартибга солишнинг асосий тамойилларини белгилаш бухгалтерия ҳисобини меъёрий тартибга солишнинг миллий тизимини ривожлантириш йўналишларини аниқлаш ва унга доир баъзи талабларни баён этиш имконини беради.

Ушбу вазифаларни амалга ошириш мақсадида корхоналарда бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш бўйича қонунчилик, меъёрий ва услубий таъминотини ишлаб чиқиш амалга оширилмоқда.

Ўзбекистон Республикасида бозор муносабатлари шароитидаги энг муҳим вазифа чет эллик инвесторлар учун қулай шароитлар яратиш ва ташқи иқтисодий фаолиятни фаоллаштиришдан иборат. Бунда чет эл инвестициялари бухгалтерия ҳисобини тўғри ташкил этиш ва молиявий ҳисоботларни халқаро ҳисоб юритиш стандартлари асосида аудит қилиш муҳим аҳамиятга эга.

Ўзбекистон Республикасида корхоналарда бухгалтерия ҳисобининг асосий қоидалари «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонун, Маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисидаги низом, Бухгалтерия ҳисоби счётлар режаси ва бошқа ҳужжатлар билан белгиланган. Аудиторлик фаолиятини юритиш асосларини «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонун (1992 й.), (Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонунининг янги таҳрири 26.05.2007 йилда қабул

қилинган. Вазирлар Маҳкамасининг «Молиявий назоратни мустаҳкамлаш тўғрисида» ҳамда «Аудиторлар ва аудиторлик фирмаларини давлат рўйхатига олиш тўғрисидаги низомни тасдиқлаш ҳақида»ги қарорлари (1993 й.) ва ҳоказолар белгилаб беради.

Республикамизда бухгалтерия ҳисоби ва аудит кўшма корхоналарда ҳисоб юритиш ва ҳисоботларнинг миллий талаблари бўйича амалга оширилади. Бироқ, хорижлик шериклар учун ҳисобни бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартларига мувофиқ юритиш зарур.

Бухгалтерия ҳисоботларини халқаро стандартлар талабларига мувофиқ ўзгартириш охириги вақтда тобора долзарб аҳамият касб этмоқда. Бунга халқаро бозорларда фаолият кўрсатувчи компаниялар ўртасида айнан бирхилликни талаб қилувчи жаҳон иқтисодиётининг ривожланиши сабаб бўлмоқда.

Халқаро стандартлар талабларига мувофиқ тузилган молиявий ҳисоботлар жаҳон капитал бозорларига чиқишни осонлаштиради ва асосли қарорлар қабул қилиш учун база ҳисобланиб, инвестициялар жалб қилиш харажатларини пасайтиради.

Халқаро стандартларга йўналтирилган ҳисоб юритиш ва ҳисоботлар миллий тизими амалиётга реал жорий этилиши учун узоқ вақт талаб этилади. Шунинг учун Ўзбекистон бухгалтерия ҳисоботларини халқаро стандартларга ўтказиш кўп сонли манфаатдор томонлар учун долзарб бўлиб қолмоқда. Шулар қаторида Ўзбекистон бозорида фаолият кўрсатиб турган, уларга бухгалтерия ҳисоботларини ўзгартириш бош компанияларнинг жамлаштирилган ҳисоботларига киритиш учун зарур бўлган чет эл инвестициялари иштирокидаги компанияларни; чет эл инвестицияларини жалб қилишдан манфаатдор бўлган корхоналарни; жаҳон савдо бозорларида фаолият кўрсатиб турган ташкилотларни келтириш мумкин.

Ҳозирги вақтда ҳисоботларини халқаро стандартларга мувофиқ ўзгартиришнинг иккита варианты қўлланилмоқда.

Биринчиси 29-сон «Гиперинфляция шароитида молиявий ҳисоботлар» халқаро стандартини қўллашга асосланган бўлиб, унинг моҳияти қуйидагилардан иборат: молиявий ҳисоботлар ҳисоботларни тузиш санаси ҳолатига кўра амал қилиб турган ўлчов бирликларида тақдим этилиши керак. Бунинг учун ҳисоботлар маълумотлари умумий харид қобилиятининг ўзгаришини акс эттирувчи нархлар индекси ёрдамида қайта ҳисоблаб чиқилади,

сўнгра ҳисоботларни тузиш санаси ҳолатидаги курс бўйича валютага айлантирилади. Бундан ташқари, ҳисобини юритиш халқаро стандартлар томонидан тавсия этиладиган қоидаларга мос келмайдиган алоҳида моддаларга (масалан, асосий воситалар амортизацияси, товар-моддий бойликларни баҳолаш) тузатишлар киритилади.

Нархларнинг реал умумий индексини топиш ва уни қўллаш мазкур ёндашувни қўллашдаги асосий муаммо ҳисобланади.

Иккинчи вариант нархларнинг ишончли умумий индекси бўлмаганда баҳолашни валютани айирбошлаш курсининг ўзгариши асосида амалга оширишни таклиф этади.

Ўзбекистон бозорида хорижий ва кўшма фирмалар пайдо бўлганлиги муносабати билан ҳисоб юритишнинг умумий қабул қилинган тамойилларига амал қилиш зарур. Улар икки тоифага бўлинади:

– воқеани ҳисоб юритишда акс эттириш вақтини ҳамда бухгалтерия регистрларига ёзиладиган миқдорни таърифловчи ўзгартириш (баҳолаш) тамойиллари;

– молиявий ҳисоботларда акс эттирилиши лозим бўлган ахборотнинг сифат тавсифларини таърифловчи ошқор қилиш тамойиллари.

– «Асосий хўжалик фаолиятдан олинадиган даромадлар» бухгалтерия ҳисоби миллий стандартга мувофиқ ушбу тамойиллар ҳисоботларни тузишнинг концептуал асослари сифатида мустақамланган. Бухгалтерия ҳисоби маълумотлари ва улар асосида тузилган ҳисоботлар аудиторлик тасдиғини талаб қилади, бу учта муаммо билан боғлиқ:

– бухгалтерия ҳисобининг тўғрилигини тасдиқлаш;

– бухгалтерия ҳисоботлари таркибида аудиторлик хулосасининг роли;

– аудиторлик хулосаси билан тасдиқланадиган ҳисоботлар маълумотларининг аниқлиги. Ҳисоб юритиш маълумотларининг тўғрилиги мезонларини ҳар бир мулкдор ўзи учун белгилайди, бироқ хорижлик шериклар учун ушбу мезонларнинг узил-кесиллигини, уларнинг тўғрилигини тасдиқлаши ёки рад этиши лозим бўлган эксперт-аудиторнинг хулосаси зарур.

Аудиторлик фаолияти ривожланишининг ва бухгалтерия ҳисоби тизимини такомиллаштиришнинг ҳозирги босқичи миллий ва халқаро стандартларнинг ўзаро мувофиқлиги масалаларини олдинги ўринга чиқарди ва ушбу икки стандартлар тизимининг доимий равишда такомиллашиб бориши, ҳамда Ўзбекистонда Аудитнинг

халқаро стандартлари (АХС) ва Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларининг (МҲХС) амалиётда қўлланиши мазкур масаланинг долзарблигини узлуксиз тарзда сақлаб келмоқда.¹⁶

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелдаги ПФ-4720-сонли “Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида”ги фармонида 2015-2018 йилларда барча акциядорлик жамиятлари йиллик молиявий ҳисоботини нашр этиши ва уни Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ тайёрлаш ва аудитнинг халқаро стандартларига мувофиқ ташқи аудитдан ўтказилиши белгиланган.

Таъкидлаш жоизки, Ўзбекистон Республикасининг “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги қонуни билан аудитнинг халқаро стандартларини қўллаш учун қулай шароит яратилган.

Бунда, МҲХС ва АХС ни жорий этишда аудиторлар ва бухгалтерларнинг республика профессионал жамоат бирлашмалари муҳим ўринни эгаллайди. МҲХС ва АХС матнларини инглиз тилидан давлат тилига таржима қилиш бўйича тадбирларни самарали амалга ошириш мақсадида МҲХС ва АХС матнларини таржима қилиш масъулияти Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциациясига юклатилган. Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциацияси томонидан тақдим этилган маълумотга асосан Бухгалтерларнинг халқаро федерацияси АХС ва МҲХСнинг ўзбек тилидаги матнини тан олганлиги сабабли ўз веб-сайтида жойлаштирилди (<http://www.ifac.org>).

МҲХС ва АХС билан кенг қўламда танишишни таъминлаш мақсадида Молия вазирлигининг веб-сайтида ([http:// www.mf.uz](http://www.mf.uz) “Бухгалтерия ҳисоби ва аудит” бўлими) Ўзбекистон бухгалтерлар ва аудиторлар миллий ассоциацияси (naaa.uz@mail.ru) томонидан тақдим этилган МҲХС ва АХСнинг давлат тилига таржима қилинган матни жойлаштирилган.

Шундай қилиб, республикада аудиторлик фаолияти ва аудиторлик хулосасининг жорий этилиши бухгалтерия ҳисоби фойдаланувчиларига бухгалтерия (молиявий) ҳисоботларига нисбатан етарлича ишонч билан муносабатда бўлиш имконини беради.

Ўзбекистон Республикасида қабул қилинган 1-сонли –“Ҳисоб юритиш сиёсати ва молиявий ҳисобот” номли бухгалтерия

¹⁶ Аудитнинг халқаро стандартлари ва Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини қўллаш. www.mf.uz (Молия вазирлиги расмий вебсайти)

ҳисобининг миллий стандартига мувофиқ хўжалик юритувчи субъектларнинг ҳисоб сиёсати молиявий ҳисоботни тайёрлашда ва тузишда қўлланиладиган ўзига хос тамойиллар, конвенциялар, қоида ва амалий ёндашувларни ифодалайди. Унга мувофиқ ҳисоб сиёсати ташкил этишни шундай йўлга қўйиш керакки, унга асосан тузилган молиявий ҳисоботни ўқиш ва таҳлил қилиш барча учун қулай бўлсин.

Ушбу таърифлар мазмунан ўзаро таҳлил қилинганда деярли бир-бирига мос келади. Ҳисоб сиёсатининг асосий вазифаси ҳисоб ва ҳисоботни тўғри йўлга қўйиш ҳамда ҳисоботни барчага тушунарли, соддалаштиришдан иборатлиги халқаро ва миллий стандартлардаги ҳисоб сиёсати таърифларини ўзаро мослигини таъминлайди.

Бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш учун корхона раҳбари жавобгар ҳисобланади. Шунингдек, у бухгалтерия ҳисобидаги ахборотлар учун манфаатдор бўлиб, унга режалаштириш, қарор қабул қилиш бўйича мажбуриятларни амалга оширишда ёрдам берадиган қўшимча бошқарув ва молиявий ахборотларни олиш имкониятига эга.

Республикамизда бухгалтерия ҳисобини тартибга солувчи меъёрий ҳужжатларда молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларидан фарқли бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш масалаларига Ўзбекистон Республикаси –“Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги қонунида батафсил сўз юритилади. Лекин унда бухгалтерия ҳисоби молиявий ва бошқарув ҳисобига бўлинмаган ҳамда ташкилот фаолияти тўғрисида ахборот тақдим этиш вазифаси молиявий натижалар тавсифи каби Ўзбекистон Республикаси қонунчилигига риоя қилиниши устидан назорат ҳамда ички резервларни аниқлаш киритилган. Айни чоғда ташкилот фаолиятининг салбий натижаларини бартараф этиш вазифаси қўйилган. Ўзбекистон Республикасининг «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонунининг янги таҳрири 1-моддасига мувофиқ, Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун ҳужжатлари Бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш ҳамда ҳисобот тузиш билан боғлиқ муносабатлар ушбу Қонун ва бошқа қонун ҳужжатлари билан тартибга солинади дейилган. Башарти, Ўзбекистон Республикасининг халқаро шартномаларида ушбу Қонунда баён этилганидан кўра бошқача қоидалар белгиланган бўлса, халқаро шартномалар қоидалари қўлланилади.

ХУЛОСА

Европа, Америка ва Осиё мамлакатларида бухгалтерия ҳисобининг юритилишини ва бухгалтерия ҳисоботларини тузиш тартибини кўриб чиқиб, бухгалтерия ҳисоби тизимларининг кўплаб таснифларини ажратиш мумкин. Улар ичида қуйидаги моделлар энг кўп қўлланилади: Британия-Америка, континентал, Жанубий Америка, ислом, интернационал. Шу билан бирга ҳар бир модель ўзига хос хусусиятларига эга.

Багама, Бермуда, Австралия, Бенин, Буюк Британия, Венесуэла, Гана, Гонконг ва бошқа мамлакатларда қўлланиладиган ҳисоб юритишининг Британия-Америка моделида ҳисоб юритиш қатъий белгиланмаган. Унинг асосий ғояси – ҳисоб юритишни инвесторлар ва кредиторларнинг ахборот сўровларига йўналтириш.

Консерватизм Европа мамлакатларига хос бўлган бухгалтерия ҳисоби континентал моделининг ўзига хос хусусияти ҳисобланади. Европа мамлакатларида бизнес компанияларнинг молиявий талабларини қондирувчи банклар ҳамда давлат билан узвий алоқага эга.

Жанубий америка моделининг асосий фарқи шундан иборатки, унда ҳисоб юритиш маълумотлари инфляция суръатларига узлуксиз тузишти киришти туради. Умуман олганда ҳисоб юритиш давлат режа органларининг эҳтиёжларига йўналтирилган, ҳисоб юритиш методикалари эса бирхиллаштирилган. Жанубий Америка моделини қуйидаги мамлакатлар қўллайди: Аргентина, Боливия, Бразилия, Гайана, Парагвай, Перу, Уругвай, Чили, Эквадор.

Ислом модели теологик ғоялар таъсири остида ривожланади ва бир қатор хусусиятларга эга. Хусусан, фақат дивидендлар олиш мақсадида молиявий дивидендлар олиш таъқиқланади. Компаниялар активлари ва мажбуриятларини баҳолашда бозор нархлари афзал кўрилади.

Интернационал моделни ривожлантириш зарурати ҳисоб юритишининг, биринчи навбатда, трансмиллий корпорациялар ва халқаро валюта бозорлари хорижлик иштирокчиларининг манфаатлари йўлида халқаро мувофиқлаштирилишига бўлган эҳтиёждан келиб чиқади.

Бухгалтерия ҳисоби тизимлари таснифларининг хилма-хиллиги бугунги кунда долзарб бўлган масала – ҳисоб юритишни уйғунлаштириш муаммосини келтириб чиқаради.

Ҳисоб юрителининг аввалги тизими буйруқбозлик иктисодиёти, ягона фойдаланувчи – давлатнинг эҳтиёжларига хизмат кўрсатиш учун мўлжалланган. Бугунги кунда вазият ўзгарди. Бир нарсани ёдда тутиш лозимки, ҳисоб юрители тизимини қайта қуриш йўлида барча муаммоларни ҳал этиш учун бутун ўтмишни рад этиш ва Ғарб мамлакатларида юзага келган ҳисоб юрители тизимидан нусха олиш зарур, деб ҳисоблаш ҳато бўлади. Ҳозирги вақтда жаҳоннинг ҳеч бир мамлакати бошқа мамлакатлардан тўлиқ ажралган (яккаланган) ҳолда ривожлана олмайди.

ФЙДАЛАНИЛГАН АДАБИЁТЛАР

I. РАСМИЙ МАТЕРИАЛЛАР

1.1. ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИНИНГ ҚОНУНЛАРИ

1. Ўзбекистон Республикасининг Конституцияси. Т.: «Ўзбекистон», 2010.
2. Ўзбекистон Республикасининг «Меҳнат кодекси» (1995 йил 21 декабрь). Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 2004, 344-б.
3. Ўзбекистон Республикасининг Солиқ кодекси. – Тошкент: Адолат, 2008. 692 б.
4. Ўзбекистон Республикасининг «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонуни., (янги таҳрир). Т., 13.04.2016.
5. Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуни, (янги таҳрир). Т., 26.05.2007.
6. Ўзбекистон Республикасининг «Ташқи иқтисодий фаолият тўғрисида»ги Қонуни. – Т., 25.05.2000.
7. Ўзбекистон Республикасининг «Мулкчилик тўғрисида»ги Қонуни. – Т., 07.05.2003.
8. Ўзбекистон Республикасининг «Хусусий корхоналар тўғрисида»ги Қонуни. – Т., 11.12.2003.
9. Ўзбекистон Республикасининг «Валютани тартибга солиш тўғрисида»да Қонуни, (янги таҳрир). – Т., 11.12.2003.

1.2. ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ ПРЕЗИДЕНТИНИНГ ФАРМОН ВА ҚАРОРЛАРИ

10. Танқидий таҳлил, қатъий тартиб-интизом ва шахсий жавобгарлик — ҳар бир раҳбар фаолиятининг кундалик қондаси бўлиши керак. Ўзбекистон Республикаси Президенти Шавкат Мирзиёевнинг мамлакатимизни 2016 йилда ижтимоий-иқтисодий ривожлантиришнинг асосий якунлари ва 2017 йилга мўлжалланган иқтисодий дастурнинг энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамасининг кенгайтирилган мажлисидаги маърузаси. «Халқ сўзи», 2017 йил 16 январь (№ 11 (6705)) сони.

11. Ўзбекистон Республикаси Президентининг “Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича ҳаракатлар стратегияси тўғрисида”ги Фармони. Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2017 й., 6-сон, 70-модда.

12. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелдаги ПФ-4720-сонли «Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида»ги Фармони. Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2015 й., 17-сон, 204-модда.

13. Тадбиркорлик субъектлари томонидан тақдим этиладиган ҳисобот тизимини такомиллаштириш ва уни ноқонуний талаб этганлик учун жавобгарликни кучайтириш тўғрисида. Ўзбекистон Республикаси Президентининг ПК-100-сонли Қарори. – Тошкент, 15.06.2005.

14. Микрокорхоналар ва кичик корхоналарни ривожлантиришни рағбатлантириш борасидаги қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида. Ўзбекистон Республикаси Президентининг ПФ-3620-сонли Фармони. – Тошкент 20.06.2005.

15. Тадбиркорлик субъектларининг хўжалик соҳасидаги ҳуқуқбузарликлари учун молиявий жавобгарликни эркинлаштириш тўғрисида. Ўзбекистон Республикаси Президентининг ПФ-3622-сонли Фармони. – Тошкент, 24.06.2005.

16. Тўғридан-тўғри хусусий хорижий инвестицияларни жалб этишни рағбатлантириш борасидаги қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида. Ўзбекистон Республикаси Президентининг ПФ-3594-сонли Фармони. – Тошкент, 11.04.2005.

1.3. ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ ВАЗИРЛАР МАҲКАМАСИНИНГ ҚАРОРЛАРИ

17. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 1999 йил 5 февралдаги “Маҳсулот (иш ва хизмат)лар таннархига киритиладиган, маҳсулот (иш ва хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисидаги Низомни тасдиқлаш тўғрисида»ги 54-сонли қарори (ўзгартиришлар билан).

18. Хўжалик юритувчи субъектларнинг харажатларини ҳисобга олиш ва молиявий натижаларини шакллантириш тартибини такомиллаштириш тўғрисида. – Тошкент, 15.10.2003. № 444.

19. Кичик тадбиркорлик субъектларини молиявий қўллаб-

қувватлаш механизмини такомиллаштиришга доир чора-тадбирлар тўғрисида. – Тошкент, 24.12.2003. № 563.

20. Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Тўғридан-тўғри хусусий хорижий инвестицияларни жалб этишни рағбатлантириш борасидаги қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида»ги Фармонини амалга ошириш чора-тадбирлари ҳақида. – Тошкент, 02.08.2005. № 180.

21. Хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналарга берилаётган имтиёзларнинг рағбатлантирувчи ролини оширишга доир қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида. – Тошкент, 01.05.2006. № 74.

22. Хорижий инвесторлар томонидан ўз ишлаб чиқариш эҳтиёжлари учун Ўзбекистон Республикасига олиб кириладиган мол-мулкка нисбатан божхона имтиёзларини қўллаш тартиби тўғрисида. – Тошкент, 06.12.2007. № 249.

23. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг «Хорижий валютадаги давлат божлари, йиғимлар ҳамда солиқ бўлмаган бошқа тўловлар ставкалари тўғрисида» 1993 йил 19 августдаги 423-сон Қарорига ўзгартириш ва қўшимчалар киритиш тўғрисида. – Тошкент, 24.01.2008. № 13.

24. Ўзбекистон Республикаси молия вазирлиги, Ўзбекистон Республикаси иқтисодиёт вазирлиги, Ўзбекистон Республикаси давлат солиқ қўмитасининг қарори ”Ягона солиқ тўловининг энг кам миқдори киритилиши муносабати билан ягона солиқ тўловини ҳисоблаб чиқариш ва тўлаш тартиби тўғрисидаги низомга ўзгартириш ва қўшимча киритиш ҳақида” [Ўзбекистон

Республикаси Адлия вазирлиги томонидан 2017 йил 6 февралда рўйхатдан ўтказилди, рўйхат рақами 2203-5].(Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатлари тўплами, 2017 й., 6-сон, 80-модда)

II. ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ ПРЕЗИДЕНТИНИНГ АСАРЛАРИ ВА МАЪРУЗАЛАРИ

25. “Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича ҳаракатлар стратегияси тўғрисида”ги Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2017 йил 7 февралдаги ПФ-4947-сонли Фармони.

26. Мирзиёев Ш.М. Буюк келажагимизни мард ва олижаноб халқимиз билан бирга курашимиз. – Т.: “Ўзбекистон” НМИУ, 2017. – 488 б.

27. Мирзиёев Ш.М. Танқидий таҳлил, қатъий тартиб-интизом ва шахсий жавобгарлик – ҳар бир раҳбар фаолиятининг кундалик қондаси бўлиши керак. – Тошкент: “Ўзбекистон” НМИУ, 2017. – 104 б.

28. Мирзиёев Ш.М. Эркин ва фаровон, демократик Ўзбекистон давлатини биргаликда барпо этамиз. – Тошкент: “Ўзбекистон” НМИУ, 2017. – 56 б.

29. Мирзиёев Ш.М. Қонун устуворлиги ва инсон манфаатларини таъминлаш – юрт тараққиёти ва халқ фаровонлигининг гарови. – Тошкент: “Ўзбекистон” НМИУ, 2017. – 48 б.

III. КИТОБ ВА ТУРКУМ НАШРЛАРИ

30. Абдукаримов И.Т. Молиявий ҳисоботни ўқиш ва таҳлил қилиш. –Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 1998 й. 319 б.

31. Абдуллаев А., Қаюмов И. Бухгалтерия ҳисоби. II нашр. – Т.: Минҳож. 2002 й. 191 б.

32. Александров И.М. Налоги и налогообложение. – М.: Дашкови К. 2005й. 318 б.

33. Альмардонов М.И., Кузиева Н.Р. Солиқлар ва солиққа тортиш. Т.: «IQTISOD-MOLIYA», 2007 й. 214 б.

34. Авророва И.А. План счетов. Налоговый комментарий. – М.: Налог инфо, Статус – К во 97, 2006. 296 б.

35. Анастаксия Городишенина. Классификация культур Г.Хофстеде. https://vk.com/topic-48654001_27632357

36. Аудитнинг халқаро стандартлари ва Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини қўллаш. www.mf.uz (Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги расмий вебсайти).

37. Абдурахманов Р.А. МСФО – основа реформирования национальных систем бухгалтерского учета и отчетности. –Т.: ТДИУ, Мустақиллик йилларида Ўзбекистон молия-банк тизимининг ривожланиши. Илмий-амалий анжумани мақолалари тўплами. (2016 йил 25 ноябр). 2016. - 684 б. (Б.282)

38. Бархатов А. П. Международный учет: Учебное пособие. — М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2001. — 288 с.

39. Бондарчук Н.В., Карпасова З.М. Финансовый анализ для целей налогового консультирования. – М.: Вершина, 2006, с. 192.

40. Бобожонов О., Жуманиёзов К. Молиявий ҳисоб. – Т.: Молия, 2002. 672 б.
41. Ваҳобов А., Сирожиддинова З. Ўзбекистон Республикасининг Давлат бюджети. – Т.: ТМИ, 2002. 115 б.
42. Ваҳобов А., Иброҳимов А., Ишонқулов Н. Молиявий ва бошқарув таҳлили. – Т.: «Шарк», 2005. 480 б.
43. Варфоломеева Ю.А. Налоговое право. Курс лекций. – М.: Ось-89, 2006. 176 б.
44. Волкова О.Н. Учёт в Италии / О.Н.Волкова // Бухгалтерский учёт. - 2000. - № 15. - С. 74.
45. Волкова О.Н. Бухгалтерский учёт Португалии / О.Н.Волкова // Бухгалтерский учёт. - 1999. - № 11. - С. 97.
46. Волкова О.Н. Бухгалтерский учёт в Великобритании / О.Н.Волкова // Бухгалтерский учёт. - 1999. - № 9. - С. 9
47. Волкова О.Н. Бухгалтерский учёт в Швеции / О.Н.Волкова // Бухгалтерский учёт. - 2002. - № 17. - С. 76.
48. Волкова О.Н. Бухгалтерский учёт в Чехии / О.Н.Волкова // Бухгалтерский учёт. - 2002. - № 13. - С. 73.
49. Волкова О.Н. Учётная практика в Дании: ориентация на национальное законодательство / О.Н. Волкова // Бухгалтерский учёт. - 2004. - № 20. - С. 50.
50. Вотинова Н.Г. Основные модели бухгалтерского учета в зарубежных странах.-Арх-к: изд-во АГТУ, 2009-24 с.
51. Гадоев Э.Ф., Ҳайдаров Ш.У. ва бошқалар. Йиллик ҳисобот – 2005 Т.: «Ўзбекистон», 2005. 448-б.

52. Гулямова Ф.Г. Учетная политика предприятия. – Т.: Мир экономики и права, 2004, с. 208.

53. Гулямова Ф.Г. Самоучитель по бухгалтерскому учету. – Т.: Мир экономики и права, 2004, с. 432.

54. Дымова И.Э. Бухгалтерский учёт в Испании / И.Э. Дымова // Бухгалтерский учёт. - 1999. - № 10. - С.100.

55. Дымова И.Э. Учёт в Швейцарии / И.Э. Дымова // Бухгалтерский учёт. - 2000. - № 6. - С. 49.

56. Жуманов О. Бошқариш ҳисоби: Иқтисоди ривожланган мамлакатларнинг тажрибаси. – Т.: 2001. 152 б.

57. Журавлев В.Н. Первичные документы и регистры налогового учета. – М.: Налог Инфо, Статус-Кво 97 2006, 160 с.

58. Жўраев А., Мейлиев О., Сафаров Ф. Солиқ назарияси. – Т.: ТМИ, 2004. 166 б.

59. Жуманиязова Ф.Р. Ўзбекистон енгил саноати ривожланиш истиқболларининг молиявий жиҳатлари. -Т.: “Fan va texnolofiya” 2015, 216 б.

60. Иброҳимов А.К., Каримов А.А. Хориж сармоялари бухгалтерия ҳисоби. Т.: «Ўзбекистон», 1999. 143 б.

61. Исроилов Б.И. Солиқлар ҳисоби ва таҳлили: муаммолар ва уларнинг ечимлари. – Т.: «Ўзбекистон», 2006. 272 б.

62. Ибрагимов А.К. Развитие бухгалтерского учёта в Узбекистане / А.К.Ибрагимов // Бухгалтерский учёт. - 2000. - № 17. - С. 74.

65. Михалкевич А.П. Бухгалтерский учёт на предприятиях зарубежных стран / А.П. Михалкевич. - Минск : ООО «Мисан- та», 1998. - 109 с.

66. Молоток Я.В. Консерватизм как основной принцип бухгалтерского учёта: опыт Германии / Я.В.Молоток // Бухгалтерский учёт. - 1999. - № 8. - С. 105.

67. Мюллер Г. Учёт: международная перспектива; пер. с англ. / Г.Мюллер, Х.Гернон, Г.Миик. - М. : Финансы и статистика, 1996. - 136 с.

68. Молиявий ҳисоботнинг концептуал асоси. Бухгалтерия Ҳисобининг Халқаро Стандартлари бўйича Кенгаш томонидан 2010 йил сентябрда чоп этилган. <https://www.mf.uz/uz/component/k2/item/74-mezhdunarodnye-standarty/-Мурожаат> килинган сана:16_12_2017 йил

69. Шепенко Р.А. Законодательство о бухгалтерском учёте в КНР / Р.А.Шепенко // Бухгалтерский учёт. - 2001. - № 5. - С. 76.

70. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учёта: пер. с англ./Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1996.

71. Каримов А.А. ва бошқ. Бухгалтерия ҳисоби: Дарслик. – Т.: «Шарк», 2004. 592 б.

72. Кондраков Н.П., Краснова Л.П. Принципы бухгалтерского учёта. Учебное пособие. – М.: ФБК ПРЕСС, 1997. 192 с.

73. Кудбиев Д.К. Проблемы анализа использования основных накоплений в торговле. – Т.: «Ўзбекистон», 1990. 126 с.

74. Кобищан И.В. Бухгалтерский учёт и финансовая отчётность во Франции / И.В. Кобищан // Бухгалтерский учёт. - 2004. - № 14. - С. 57.

75. Крохина Ю.А. Налоговое право: Учебник. – М.: Высшее образование, 2005. 410 с.
76. Курбанов З.Н. Солиқ ҳисоби ва аудитининг методологик муаммолари. Монография. Т.: Fan va texnologiya, 2008. 156-б.
77. Маликов Т., Хайдаров Н. Бюджет даромадлари ва харажатлари. – Т.: Иқтисод – Молия, 2007. 245 б.
78. Маматов З.Т., Нарбеков Д.Э. Аудит асослари. Ўқув қўлланма. – Тошкент: Тошкент Молия институти, 2007. 20 б.
79. Мазуренко А.А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит. Учебное пособие. – М.: КНОРУС, 2005. -240 с.
80. Мусаев Ҳ.Н. Аудит. Дарслик. – Тошкент: Молия, 2003. 220 б.
81. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета. /Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуэлл: Пер. с. англ./ Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1993. 496 с.
82. Очилов И., Азларов Д., Авлоқулов А. Молиявий ҳисоб. Ўқув қўлланма. – Тошкент: ТМИ. 2004. 328 б.
83. Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет. Учебное пособие. М.: ИДФБК – ПРЕСС, 2001. 672 с.
84. Пардаев А.Х., Пардаев Б.Х. Бошқарув ҳисоби. Ўқув қўлланма.-Т.:Ғафур Ғулом номидаги нашриёт-матбаа ижодий уйи. 2008.-252 б.
85. Пардаев А.Х., Азимов Б. Корхоналар фаолиятини солиқлар воситасида тартибга солиш. – Тошкент: ZARQALAM, 2005. 109 б.
86. Пардаев М.Қ. Иқтисодий таҳлил назарияси. – Самарқанд: «Зарафшон» нашриёти, 2001. – 272 б.

87. Пардаев М.Қ, Шоалимов А.Х., Пардаев И.Р., Исроилов Ж.И. Бошқарув таҳлили. – Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 2005.

88. Pardayev M.Q, Xasanov B.A. va boshqalar. Molivaviv va boshqaruv tahlili. O'quv qo'llanma. -Т.: Cho'lpon, 2012. -400 b.

89. Попонова Н.А. и др. Организация налогового учета и налогового контроля: Учебное пособие. – М.: ЭКСМО, 2006. 624 с.

90. Пушкарёва В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2005. 256 с.

91. Санаев Н.С., Хасанов Б.А., Тўлаев А., Санаев Ғ.Н., Бухгалтерия ҳисоби асослари. – Тошкент: Шарқ, 2005. 110 б.

92. Сотиволдиев А.С., Сотиволдиева Д. Мустақиллик йилларида Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисоби тизимининг ривожланиш босқичлари ва истикболлари. -Т.:ТДИУ халқаро конференция материаллари. 2011 й.

93. Сидельникова Л.Б., Назарян Е.Н. Налоговый учет и учетная политика организаций для целей налогообложения. – М.: ИКФ Омега–Л, 2002. 208 с.

94. Сидельникова Л.Б., Назарян Е.Н. Комментарий к главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации. – М.: «Дашков и К», 2003. 232 с.

95. Солиқ қонунчилиги асослари. Ўқув қўлланма. /Шаулов Д.И., Кан У.Т., 1-2 қисм. – Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 2000. 336 б.

96. Соколов Я.В. Интерпретация основ бухгалтерского учёта: опыт АКШ / Я.В. Соколов, В.А.Ковалёв // Бухгалтерский учёт. - 1998. - № 7. - С. 88.

97. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт в Польше / Я.В.Соколов, С.М.Бычкова, Е.Д.Бабяк // Бухгалтерский учёт. - 2000. № 16. - С. 55.

1. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт во Франции / Я.В.Соколов, М.В.Семёнова // Бухгалтерский учёт. - 2000. - № 5.-С. 69.

98. Тошмуродова Б. Солиқлар воситасида иқтисодиётни бошқариш механизми. / Монография. – Т., Янги аср авлоди, 2002. 127-б.

99. Тулаходжаева М.М. Финансовая отчетность в соответствии с МСФО. www.pogma.uz.

100. “Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари тўплами”, Т.: ЎзБАМА, - 2008 й.

101. Умарова М., Эшбоев У., Ахмаджонов К. Бухгалтерия ҳисоби. Дарслик. – Т.: «Меҳнат», 1999. 262-б.

102. Уразов К.Б. Инвестицияларнинг бухгалтерия ҳисоби ва солиққа тортиш. – Т., Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 2003. 168-б.

103. Уразов К.Б. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг концептуал масалалари. – Т.: «Фан», 2005. 236-б.

104. Шарифхўжаев М., Абдуллаев Ё. Менежмент: Дарслик.- Т.: «Ўқитувчи», 2001. 704-б.

105. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – М.: ИНФРА – М, 2005. 280-с.

106. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуация и примеры. Пер. с англ. / Под ред. И с предисл. А.М.Петрачкова. – М.: Финансы и статистика, 1993. 560-с.

107. Эшназаров Т.Ш., Мансуров М.А., Темиров М.Х. Ўзбекистон Республикаси бюджет тизими. Ўқув вўлланма. Т.: “Yosh kuch press

matbuoti”-2015.230-б.

108. Юлдашев С.Ш. Бухгалтерия ҳисобининг батафсил модули. – Т.: «Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси» нашриёт уйи, 1998. 156-б.

109. Фуломов С.С. ва б. Микроиқтисодиёт. Т.: «Шарқ», 2001 й. 320 б.

110. Хасанов Б. Бошқарув ҳисоби: назария ва услубиёт. – Т.: Молия, 2003. 248-б.

111. Худойбердиев У.Х., Пардаев М.Қ., Қурбонов З.Н. Солиқлар ҳисоби ва таҳлили. – Самарқанд: САМКИ, 1995. 65-б.

112. Хасанов Б., Хошимов А. Бошқарув ҳисоби: олий ўқув юртлиари учун дарслик. – Т.: “Yangi nashr”, 2011. 312-б.

113. Хасанов Н., Хайдаров Ш., Югай Л. Корхоналарда иш ҳақи. – Т.: Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси, 2003. 288-б.

114. Эргашева Ш.Т. Бухгалтерский учет. Учебное пособие. “ IQTISOD-MOLIYA” Т., 2010г.

115. Пулатов А.П., Эргашева Ш.Т. Бошқарув ҳисоби. Ўқув қўлланма Тошкент. ТИМИ босмаҳонаси, 2007 йил.

116. Ergasheva Sh.T., Tabaev A. Moliyaviy hisobot. Ўқув қўлланма. Т., ТИМИ босмаҳонаси, 2011 йил.

117. Холбеков Р.О., Эргашева Ш.Т. Теория бухгалтерского учёта. Учб.пос. Издательский дом “ИЛМ ЗИЁ” Т., 2012 йил

118. Эргашева Ш.Т. ва бошқалар. Бухгалтерия ҳисоби. Ўқув қўлланма. “Иқтисодиёт” нашриёти, 2016 йил.

IV. ЖУРНАЛЛАРДАГИ МАҚОЛАЛАРГА ВА ИЛМИЙ ИШЛАР ТЎПЛАМЛАРИГА ҲАВОЛАЛАР

119. Акрамов Э. Важнейшие результаты. Экономический вестник Узбекистана. – Т., 2002. №3. 25-27 с.
120. Гетьман В.Г. О новой редакции проекта Закона «О бухгалтерском учете» // Бухгалтерский учет. – М., 2006. №7 45-48 с.
121. Исроилов И.И. Назорат ва таҳлил. // «Солиқ тўловчининг журнали». – Т., 2004. 3-сон.
122. Каримов А.А. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби // Бозор, пул ва кредит. – Т., 2006. 3-сон.
123. Палий В.Ф. О предмете бухгалтерского учета. // Бухгалтерский учет. – Т., 2006. №5. 55-58 с.
124. Пардаев М.К., Курбанов З.Н. Учет и анализ в торговле // Бухгалтерский учет. – Т., 1990. №5.
125. Пардаев М.К., Исроилов Б.И. Факторный анализ результатов деятельности предприятия. // Экономический Вестник. – Т., 2002. № 10-11. 26-28 с.
126. Пятов М.Л. Отражение в учете задолженности по НДС. // Бухгалтерский учет. – Т., 2002. №4. 56-с.
127. Рассказова-Николаева С.А. Принципы регулирования бухгалтерского учета. // Бухгалтерский учет. – М, 2006. №7. 49-53 с.
128. Соколов Я.В., Пятов М.Л. Бухгалтерский учет и налоги: что делать бухгалтеру в 2002 году.// Консультант. – М, 2002. №6. 64-66 с.

129. Уразов К.Б. Товар-моддий захиралар: баҳолаш ва ҳисобга олиш//Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси – Т., 2004. № 7-8.

130. Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти. БҲМС № 1 “Ҳисоб сиевати ва молиявий ҳисобот”. Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан 14.08.1998 йил 474-сон рақам билан рўйхатга олинган, Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги томонидан 26.07.1998 йилда 17-17/86-сонли буйрук билан тасдиқланган

131. Хасанов Б.А. Бошқарув сегментар ҳисоботи. // Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси. – Тошкент, 2003. №5.

132. Хасанов Б.А. Интеллектуал мулк объектларини бошқариш ҳисоби.-Т.://«Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси» журнали, 2003 й. №12.

133. Шнейдман Л.З. Законодательное регулирование бухгалтерского учета и аудиторской деятельности. // Бухгалтерский учет. – М, 2006. №5. 8-11 с.

134. Курбонов З.Н. Солиқ имтиёзларининг молиявий ҳисоби. // Бозор, пул ва кредит. – Т., 2005. 10-сон.

135. Курбонов З.Н. Эҳтиёж заруриятга айланса. Солиқ ҳисоби: тадқиқ, таҳлил, тақриф. // Солиқ тўловчининг журнали. – Т., 2006. 3-сон.

136. Хасанов Б.А., Жуманиязова Ф.Р. Ўзбекистонда энгил саноат тараққиётига хос бўлган асосий тенденцияларнинг молиявий таҳлили. “Иқтисодиёт ва инновацион технологиялар” илмий электрон журнали. № 5, сентябрь-октябрь, 2016 йил

137. Эргашева Ш.Т. Современные особенности экологического аудита. Актуальные проблемы современной науки. Информационно – аналитический журнал № 4(43) 2008 й.

138. Эргашева Ш.Т. Основные особенности современного бухгалтерского учета. “Экономика и финансы” Журнал №4 (184) Москва-2011г.

139. Эргашева Ш.Т. Сув хўжалигида маржинал таҳлил асослари. “O‘zbekiston qishloq xo‘jaligi” илмий оммабоп журнал №5, 2012 й.

140. Эргашева Ш.Т. Интеграция систем налогового и бухгалтерского учета. “Vozor, pul va kredit” илмий -амалий журнали №.4, 2013й.

141. Эргашева Ш.Т. Сув хўжалигида маржинал таҳлил асослари “Иқтиодиёт ва таълим” Журнал. 3-сон. 2013й.

142. Эргашева Ш.Т. Организация дополнительного бухгалтерского образования в соответствии с международными стандартами. “Иқтисод ва таълим” илмий журнали №2. 2016 й.

143. Эргашева Ш.Т. Экономика сельского и водного хозяйства в Узбекистане “Иқтисод ва таълим” илмий журнали №1. 2017 й.

144. Эргашева Ш.Т. Современные информационные технологии в национальных традициях бюджетного учета. “Иқтисод ва таълим” илмий журнали №4. 2017 й.

145. Эргашева Ш.Т. Управление инновационным процессом при использовании системы бухгалтерского учёта и контролинга в водохозяйственных предприятиях. Ўзбекистон Республикаси мелиорация ва сув хўжалиги ривожланишининг замонавий

муаммолари” мавзусидаги халқаро илмий техник анжмани. Тошкент -2008 й.

146. Эргашева Ш.Т. Интеграция систем бухгалтерского и налогового учета. “Проблемы и пути повышения эффективности взаимодействия регионов в условиях глобализации экономики” Сборник научных трудов. МГУ им. В.Ломоносова. Москва-2009.

147. Эргашева Ш.Т. Управление инновационным процессом при использовании системы бухгалтерского учета и контроллинга в водохозяйственных предприятиях. “Двадцать четвертые международные плехановские чтения” тезисы докладов Москва ГОУ ВПО “РЭУ им. Г.В.Плеханова” 2011 г.

148. Эргашева Ш.Т. Основные особенности современного бухгалтерского учета в туристской отрасли. “Ўзбекистонда экотуризмни ривожлантириш истиқболлари” мавзусидаги халқаро илмий-амалий анжумани тезислар тўплами, Т., 2012.

149. Эргашева Ш.Т. и др. Современные особенности учета и аудита деятельности производственных предприятий. “Развитие экономической науки на транспорте: Новые решения“ Материалы II Международной научно- практической конференции . Санкт – Петербург, 2013 г.

150. Эргашева Ш.Т. Сув хўжалигида ҳисоб сиёсатини шакллантириш муаммолари. “Аграр соҳада инновацион иқтисодий шакллантириш шароитида бошқарув тизимининг ахборот таъминоти, аудит, таҳлил ва молия-кредит механизими такомиллаштириш” мавзусидаги Республика илмий-амалий конференцияси, Т., 2014й.

151. Эргашева Ш.Т. Интеграция систем бухгалтерского и налогового учета. “Совершенствование налоговой политики государства в условиях глобализирующейся экономики” Сборник Международной научной конференции, Россия, г.Тамбов. 15мая 2014 г.

152. Эргашева Ш.Т. Приоритеты аудита в условиях развития фермерского движения “Теоритические и практические вопросы развития бухгалтерского учета, анализа и аудита в современных условиях их автоматизация как инструмент эффективного управления организацей “ Материалы международной научно-практической конференции. Москва -2015.

153. Эргашева Ш.Т. Современные особенности формирования продовольственных фондов. Россия в современном мире: политико-правовой аспект. Материалы II Международной научной практической конференции. (22-29 мая, Ростов-на -Дону, 2016г.)

154. Эргашева Ш.Т. Ўзбекистон Республикаси ҳисоб тизимида халқаро стандартларнинг ривожланиш истиқболлари. “Мустақиллик йилларида Ўзбекистон банк-молия тизимининг ривожланиши” Республика илмий-амалий анжумани материаллари тўплами. Т., 2016 йил 25 ноябрь.

155. Эргашева Ш.Т. Взаимосвязи системы бухгалтерского и налогового учета. “Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития” Материалы VII Международной научно-практической конференции (Екатеринбург, 22 сентября 2016 г.)

156. Эргашева Ш.Т. Развитие информационных технологий в учете и аудите на предприятиях железнодорожного транспорта. “Развитие экономической науки на транспорте: проблема оптимизации бизнеса”. Сборник научных статей V Международной научно-практической конференции Санкт-Петербург- 2016 г

157. Эргашева Ш.Т. Возможности эффективного ведения учета и внутреннего аудита деятельности предприятий. “Развитие управленческих и информационных технологий, их роль в региональной экономике.” Материалы II Международного открытого научно-практического конференции. Калужский филиал Финансовый университета при Правительстве РФ. Москва-2016 г.

158. Эргашева Ш.Т. Сув хўжалигида ҳисоб сиеватини шакллантириш муаммолари. “Мустақиллик йилларида Ўзбекистон иқтисодиётининг ривожланиш тенденциялари ва истикболлари” ТДИУпрофессор-ўқитувчиларининг Илмий мақолалари тўплами. Т., 2016 йил.

159. Эргашева Ш.Т. Современные информационные технологии в национальных традициях бюджетного учета. “Современные информационные технологии: проблемы и перспективы развития” Материалы I Международного научно-практического конференции. Россия, г. Екатеринбург- 2017 г.

160. Эргашева Ш.Т. Глобаллашув шароитида сув хўжалигида ҳисоб сиеватини ташкил этиш муаммолари. «Глобаллашув шароитида сув хўжалигини самарали бошқариш муаммолари ва истикболлари»мавзусидаги халқаро илмий-амалий анжумани материаллари тўплами. Т., 2017 йил.

V. ДИССЕРТАЦИЯ ВА ДИССЕРТАЦИЯ АВТОРЕФЕРАТЛАРИ

161. Авдеев А.В. Системная организация бухгалтерского учета для целей налогообложения. Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Волгоград, 2003.

162. Андреева О.О. Организация налогового учета на перерабатывающих предприятиях АПК. Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. – СПб, 2005.

163. Ибрагимов А.К. Ишлаб чиқариш харажатлари ҳисоби, аудит ва қишлоқ хўжалик маҳсулотлари таннархини аниқлашни такомиллаштириш. Иқтисод фанлари доктори илмий даражасини олиш учун диссертация ва автореферат. – Т.: Банк-молия академияси, 2002.

164. Исроилов Б.И. Солиқларнинг молиявий ҳисоби ва таҳлилининг методологик асослари. Иқтисод фанлари доктори илмий даражасини олиш учун диссертация автореферати. – Т.: Банк-молия академияси, 2006.

165. Пардаев М.Қ. Иқтисодий эркинлаштириш шароитида иқтисодий таҳлилнинг назарий ва методологик муаммолари. Иқтисод фанлари доктори илмий даражасини олиш учун диссертация ва автореферат. – Т.: Банк-молия академияси, 2002.

166. Кальницкая И.В. Бухгалтерский учет и налогообложение: проблемы взаимодействия. Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. – М.: 2004.

167. Уразов К.Б. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг назарий ва методологик муаммолари. Иқтисод фанлари доктори илмий даражасини олиш учун диссертация автореферати. –Т.: Банк-молия академияси, 2006.

168. Тошматов Ш.А. Корхоналар иқтисодий фаоллигини оширишда солиқлар ролини кучайтириш муаммолари. Иқтисод фанлари доктори илмий даражасини олиш учун диссертация автореферати. – Т.: Банк-молия академияси, 2008.

169. Курбанов З.Н. Солиқ ҳисоби ва аудитининг назарий ва методологик асослари. Иқтисод фанлари доктори илмий даражасини олиш учун диссертация ва автореферат. – Т.: Банк-молия академияси, 2008.

170. Ҳасанов Б.А. Бошқарув ҳисоби ва ички аудит методологиясини такомиллаштириш масалалари. Иқтисод фанлари доктори илмий даражасини олиш учун диссертация автореферати. – Т.: Банк-молия академияси, 2004.

171. Ҳотамов К.Р. Билвосита солиқлар ҳисоби, таҳлили ва аудитини такомиллаштириш. Иқтисод фанлари доктори илмий даражасини олиш учун диссертация автореферати. 08.00.07 – «Молия. бухгалтерия ҳисоби (Иқтисодиёт фанлари). Т.: Банк-молия академияси, 2016.

VI. ХОРИЖ НАШРЛАРИ

172. Dale C. Morse, Jerold L. Zimmerman. Managerial Accounting.- Irwin. 1997, 12-13 pag.

173. Edmonds, Thomas P. *Fundamental Financial Accounting Concepts* / Thomas P. Edmonds, Frances M. McNair, Edward E. Milam, Philip R. Olds. Printed in the USA, McGraw-Hill, Inc., 1996, 601-pag.

174. Hermanson, Roger H. *Accounting: a business perspective* / Roger H. Hermanson, James Don Edwards, Michael W. Maher. 6th ed., Irwin, Printed in the USA, 1995, 926-pag.

175. Horngren, Charles T. *Introduction to management accounting* / Charles T. Horngren, Gary L. Sundem. 8th ed. – London: 1993, 826-pag.

176. Penne Ainsworth, Dan Deines, R. David Plumlee, Cathy Xanthaky Larson. *Introduction to Accounting : An integrated Approach*. – Irwin, USA, 1997, 29-30 pag.

177. Kermit D. Larson. Paul B. W. Miller. *Financial Accounting*. Sixth edition-Irwin, 1995.

178. Libby, Robert. *Financial accounting* / Robert Libby, Patricia A. Libby, Daniel G. Short. – Irwin: USA, 1996. 752-pag.

179. CIMA. *Management Accounting. Official terminology*. The CIMA 63 Portland Place – London: WIN 4AB, 1991, 157-pag.

180. Pizzey, Alan. *Accounting and Finance. A firm foundation*. 3rd Edition, -London: Cassell, 1992. 512-pag.

181. Carl S. Warren, James M. Reeve, Jonathan E. Duchac. *Accounting*. (ISBN: -13: 978-1-133-60760-1) USA, 2014. 25th Edition.

182. Barry Elliot, Jamie Elliot. *Financial accounting and reporting*. (ISBN 978-1-292-08057-4) London, 2015. 17 th Edition.

183. Eldon S. Hendriksen Michael F. Van Breda. *Accounting theory*. Пер. с англ./Под ред. проф. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2011. - 576 с.

184. An Introduction to Accounting Theory, 1st edition. 2016, UWS, Australia

185. Wan Madznah Wan Ibrahim, Mohd Rizal Palil “Fundamentals of business accounting” Oxford university Press, 2014

VII. СТАТИСТИК ТЎПЛАМЛАР

186. Йиллик статистик тўплам 2015 й. – Тошкент: Ўзбекистан Республикаси давлат статистика қўмитаси, 2016.

187. Статистический ежегодник регионов Узбекистана 2015 г. – Ташкент: 2016, Госкомстат Республики Узбекистан.

VIII. ИНТЕРНЕТ САЙТЛАРИ

<http://www.press-service.uz>

<http://www.qov.uz>

<http://www.soliq.uz>

<http://www.mf.ru>

<http://www.norma.uz>

<http://www.lex.uz>

<http://www.stat.uz><http://www.tsue.uz>

МУНДАРИЖА

Кириш.....	3
I БОБ. ЧЕТ МАМЛАКАТЛАРДА БУХГАЛТЕРИЯ ХИСОБИНИ ТАШКИЛ ЭТИШНИНГ УМУМИЙ ТАМОЙИЛЛАРИ ВА ЎЗИГА ХОС ХУСУСИЯТЛАРИ	
1.1. Ривожланган давлатларда бухгалтерия ҳисобининг ташкилий тамойиллари ва вазифалари, унга таъсир этувчи омиллар.....	5
1.2. Чет мамлакатларда бухгалтерия ҳисобини ҳуқуқий жиҳатдан тартибга солиш амалиётидаги хусусиятлар	11
1.3. Бухгалтерия ҳисоби моделлари ва тизимларининг таснифи.....	17
II БОБ. ЕВРОПАДА БУХГАЛТЕРИЯ ХИСОБИ	
2.1. Италияда бухгалтерия ҳисоби.....	28
2.2. Испанияда бухгалтерия ҳисоби.....	37
2.3. Германияда бухгалтерия ҳисоби.....	46
2.4. Грецияда бухгалтерия ҳисоби.....	60
2.5. Францияда бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисоботлар.....	67
2.6. Швейцарияда бухгалтерия ҳисоби.....	84
2.7. Швецияда бухгалтерия ҳисоби.....	93
2.8. Чехияда бухгалтерия ҳисоби.....	100
2.9. Дания бухгалтерия ҳисоби тизимида миллий қонунчилик доирасида иш юритиш амалиёти.....	106

2.10. Польшада бухгалтерия ҳисоби.....	11
2.11. Португалияда бухгалтерия ҳисоби.....	121
2.12. Буюк Британияда бухгалтерия ҳисоби.....	128

III БОБ. АМЕРИКАДА БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ

3.1. АҚШ тажрибасида бухгалтерия ҳисоби асосларининг талқин этилиши	138
---	-----

IV БОБ. ОСИЁ МАМЛАКАТЛАРИДА БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ

4.1. Хитойда бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун ҳужжатлари.....	168
4.2. Японияда ҳаражатлар ҳисобини юритиш ва таннархни ҳисоблаш.....	179
4.3. Ўзбекистонда бухгалтерия ҳисобининг ривожланиши.....	191
ХУЛОСА	204
Фойдаланилган адабиётлар	206

Ш.Т.ЭРГАШЕВА, Р.Б.ХАСАНОВА

ЧЕТ МАМЛАКАТЛАРДА БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИ

(Монография)

Тошкент – «Fan va texnologiya» – 2017

Муҳаррир:	Ш.Кушербаева
Тех. муҳаррир:	Ф.Тишабаев
Мусаввир:	Д.Азизов
Мусахҳиҳа:	Н.Ҳасанова
Компьютерда саҳифаловчи:	Ш.Мирқосимова

**Е-mail: tipografiyacent@mail.ru Тел: 245-57-63, 245-61-61.
Нашр.лиц. АИ№149, 14.08.09. Босишга рухсат этилди: 20.12.2017.
Бичими 60x84 1/16. «Times Uz» гарнитураси. Офсет усулида босилди.
Шартли босма табағи 14,0. Нашр босма табағи 14,5.
Тиражи 500. Буюртма №246.**