



АКЦИЯДОРЛИК ЖАМИЯТЛАРИДА ҲИСОБ СИЁСАТИНИ ТУЗИШНИНГ ЎЗИГА ХОС ХУСУСИЯТЛАРИ

И.ф.д., проф. Тўраев Абдурахим Нортोजиевич
Тошкент давлат иқтисодиёт университети
ORCID: 0000-0001-5893-3223
a.turaev@tsue.uz

Аннотация. Мазкур мақолада акциядорлик жамиятларининг молиявий ҳисоботларини халқаро стандартлар асосида тузишда ҳисоб сиёсатини аниқ таъминлар, усуллар, умумқабул қилинган шартлар ва қоидалар ҳамда амалий ёндашувлар асосида тўртта босқичли умумий қоидалар, молиявий ҳисоботлар, бухгалтерия ҳисобининг асосий объектлари ҳамда иловалар орқали тузиш тартиби очиқ берилган.

Калит сўзлар: акциядорлик жамиятлари, бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари, молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари, бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари, ҳисоб тизими, ҳисоб сиёсати, ишчи счётлар режаси, амортизация, умумий қоидалар, молиявий ҳисоботлар.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В АКЦИОНЕРНЫХ ОБЩЕСТВАХ

Д.э.н., проф. Тураев Абдурахим Нортोजиевич
Ташкентский государственный экономический университет

Аннотация. В данной статье описана учетная политика подготовки финансовой отчетности акционерных обществ на основе международных стандартов, основанная на конкретных принципах, методах, общепринятых условиях и правилах и практических подходах, а также четырехступенчатые общие правила составления финансовой отчетности, основные объекты учета и применения.

Ключевые слова: акционерные общества, международные стандарты бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности, национальные стандарты бухгалтерского учета, система бухгалтерского учета, учетная политика, план рабочих счетов, амортизация, общие правила, финансовая отчетность.

FEATURES OF ACCOUNTING POLICIES IN JOINT STOCK COMPANIES

DSc, prof. Turaev Abdurakhim Nortojijevich
Tashkent State University of Economics

Abstract. This article describes the accounting policy for the preparation of financial statements of joint-stock companies based on international standards, based on specific principles, methods, generally accepted conditions and rules and practical approaches, as well as four-stage general rules for the preparation of financial statements, the main objects of accounting and application.

Keywords: joint stock companies, international accounting standards, international financial reporting standards, national accounting standards, accounting system, accounting policies, chart of accounts, depreciation, general rules, financial reporting.

Кириш.

Бугунги кунда Ўзбекистонда иқтисодий ислохотлар жараёнида бухгалтерия (молиявий) ҳисобини ислоҳ қилиш жараёнига катта эътибор қаратилмоқда. Жумладан, 1992 йил 9 декабрда “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги, 1996 йил 30 августда “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги Қонунлар қабул қилинган эди. 2000 йил 26 майда “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги, 2016 йилнинг 13 апрелида “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги қонунларнинг янги таҳрири ва 2021 йил 25 февралдаги “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”ги Қонунининг янги таҳрирлари қабул қилинди. Бухгалтерия Ҳисобининг Халқаро Стандартларига (IAS) асосланган ҳолда Бухгалтерия Ҳисобининг Миллий стандартлари (1998-2016 йиллар) ишлаб чиқилди (Қонун, 2016; Қонун, 2021).

Аммо Ўзбекистонда бухгалтерия ҳисоби соҳасида ислохотлар бошланган даврдан буён ўтган 20 йилдан ортиқ давр давомида жаҳон иқтисодиёти камида иккита молиявий-иқтисодий инқирознинг бошдан кечирганлиги натижасида халқаро ҳисоб стандартларида ҳам туб ўзгаришлар рўй берди. Афсуски, мазкур ўзгаришлар ўз вақтида бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартларида ўз аксини топмади.

Сўнгги йилларда Ўзбекистон Республикаси Президентининг мазкур соҳага оид қатор фармон ва қарорлари қабул қилинди. Булар жумласига 2015 йил 24 апрелда ПФ-4720-сонли “Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида” ги3, 2017 йил 7 февралдаги ПФ-4947-сонли «Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида» ги, 2018 йил 21 сентябрдаги ПФ-5544-сонли “2019-2021 йилларда Ўзбекистон Республикасини иновацион ривожлантириш стратегияси тўғрисида”ги, 2022 йил 28 январдаги ПФ-60-сонли “2022-2026 йилларга мўлжалланган янги Ўзбекистоннинг тараққиёт стратегияси тўғрисида” Ўзбекистон Республикаси Президенти фармонлари4, 2020 йил 24 февралдаги ПҚ-4611-сонли “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида” ги Ўзбекистон Республикаси Президенти қарори қабул қилинди (Фармон, 2015; Фармон, 2015).

Шу жиҳатдан, акциядорлик жамиятларида бухгалтерия ҳисобини молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (IAS, IFRS) асосида такомиллаштириш долзарб масала бўлиб ҳисобланади.

Адабиётлар шарҳи.

Ҳисоб сиёсати тушунчаси ва уни шакллантириш услубиёти бўйича адабиётлар шарҳига муружаат этамиз.

БҲХС 8 (2012) Бухгалтерия ҳисобига оид қонунчиликда ҳисоб сиёсати тушунчасига қўйидагича таъриф берилади: «Ҳисоб сиёсати» деганда бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботларни тузиш учун, уларнинг тамойиллари ва асосларига мувофиқ, хўжалик юритувчи субъект раҳбари томонидан қабул қилинган қоида ва усуллар мажмуаси тушунилади».

Булардан кўриниб турибдики, меъёрий ҳужжатда кўпроқ ҳисоб сиёсатини шакллантиришда корхоналарнинг технологик хусусиятларини олдинги ўринда тутмоқда. Лекин ҳисоб сиёсатини юритиш корхоналар мулк шакли ва олдига қўйилган мақсадларидан ҳам келиб чиқишини эътиборга олиш мақсадга мувофиқ бўлади.

Агарда олинган маълумотлар ва улар асосида тузилган молиявий ҳисоботлар маълум бир даврлар учун қиёсланувчан бўлишлигини назарда тутсак, ҳисоб сиёсати бу мақсадга эришишни таъминловчи восита, десак муболаға бўлмайди.

Рахимов (1999) берган таърифга кўра: «Корхона ҳисоб сиёсати – бу корхона томонидан бухгалтерия ҳисобини юритиш ва молиявий ҳисоботни тузишда унинг асосий қоидалари асосида алоҳида хўжалик жараёнларни акс эттириш ёки мулкни баҳолаш юзасидан белгиланадиган ва ҳисобот йили бўйича тўлиқ амал этадиган шакл

ва услублар йиғиндисидир». Бу билан муаллиф ҳисоб сиёсати тушунчасига кенгроқ таъриф беришга ҳаракат қилган. Лекин, келтирилган бу жиҳатлар ҳисоб сиёсатининг тўлиқ мазмунини очиб бера олмайди, яъни мазкур манбаларда бу иккала таърифда ҳисоб сиёсатини ким томонидан шакллантирилиши, танланиши борасида фикр билдирилмаган.

Чет эл иқтисодчи олимларининг ҳисоб сиёсати тушунчасига доир фикрларида ўзига хос таҳлилий қарашлар мавжуд. Хусусан, Россия олимларидан Рожнова ва Гришкиналарнинг (2001) фикрига кўра: «Ҳисоб сиёсати – корхона асосий фаолияти доирасида ва умумий қабул қилинган қоидалар асосида корхона бухгалтерия ҳисобини юритишнинг аниқ усул ва шакллари йиғиндисидир».

Шунингдек, Россия Федерациясининг бухгалтерия ҳисоби бўйича «Корхона ҳисоб сиёсати» тўғрисидаги низомда (2008) қуйидаги аниқлашлар берилган:

«Корхона ҳисоб сиёсати дейилганда, бухгалтерия ҳисобини юритиш усуллари йиғиндиси – дастлабки кузатув, қиймат ўлчови, жорий гуруҳлаш ва якуний умумлаштиришлар тушунилади» (ПБУ, 2008).

Хорижий иқтисодий меъёрий ҳужжатларда, хусусан АҚШнинг бухгалтерия ҳисобига доир стандартида (2021) қуйидагилар баён этилган: «Ҳисоб сиёсати-бошқарувда қўлланадиган шундай усулларки, бунда муайян ҳолатларга кўра корхона молиявий аҳволини махфийлигини таъминлайди, унда юз берган хўжалик фаолият натижаларидаги ўзгаришлар мувофиқлигидир»¹⁶⁷.

Юқоридаги фикрлардан келиб чиқиб, корхонанинг ҳисоб сиёсати тушунчасини қуйидагича таърифлар билан тўлдириш мумкин: «Ҳисоб сиёсати - бу бухгалтерия ҳисобини ташкил қилиш, юритиш ва молиявий ҳисоботни тузишнинг муқобил тамойиллари ва қоидаларига асосланиб, хўжалик юритувчи субъект раҳбари томонидан қабул қилинган мақбул усуллар ва қоидалар мажмуаси тушунилади».

Демак, ҳисоб сиёсатини шакллантириш мажбурияти ва бухгалтерия ҳисобини ташкил қилиш учун жавобгарлик айнан корхона раҳбарига юклатилади. Шунинг учун замонавий раҳбар бу масалаларни яхши англаши, бош бухгалтер эса тегишли равишда расмийлаштирилган ҳужжатгина муайян муомалани тўғри акс эттириш ҳуқуқини беришини тушуниши шарт, - деб ҳисоблаймиз.

Тадқиқот методологияси.

Тадқиқот иши жараёнида анъанавий ва халқаро илмий тадқиқ этиш усули, умумлаштириш, гуруҳлаштириш ва таққослама усуллар, қиёсий таҳлил, ва бошқа усуллардан фойдаланилган.

Таҳлил ва натижалар муҳокамаси.

8-сон БҲҲСга асосан, Ҳисоб сиёсати – бу ташкилот томонидан молиявий ҳисоботни тайёрлашда ва тақдим этишда қўлланадиган муайян тамойиллар, асослар, умумқабул қилинган шартлар, қоидалар ва амалий ёндашувлардир. Бу ерда "Сиёсат" сўзидан фойдаланиш ташкилотларга бухгалтерия ҳисобининг муқобил усулларида бирини танлаш ҳуқуқини берилганлигини англатади.

Амалда халқаро стандартга мувофиқ, ҳисобот тузувчи ҳар бир ташкилотнинг ўз ҳисоб сиёсати мавжуд бўлади. 1-сон БҲҲС талабига асосан ташкилот молиявий ҳисоботнинг бир қисми бўлган изоҳларда ўз ҳисоб сиёсатининг муҳим жиҳатларини ёритиб бериши белгиланган.

Муайян операцияга, бошқа ҳодиса ёки ҳолатга нисбатан маълум бир МҲҲС қўлланса, бундай объектга нисбатан қўлланадиган ҳисоб сиёсати ёки унинг қоидалари ушбу МҲҲСдан фойдаланган ҳолда белгиланиши лозим.

¹⁶⁷ <https://www.readyratios.com/usgaap/AccountingPolicies/US Generally Accepted Accounting Principles, Other Comprehensive Basis of Accounting, IFRS>. <https://www.readyratios.com/usgaap/AccountingPolicies/>

Агар муайян МҲХСда турли ҳисоб сиёсати ўринли бўлиши мумкин бўлган моддаларни тоифаларга ажратиш алоҳида талаб этилмаса ёки рухсат берилмаса, ташкилот ўхшаш операциялар, бошқа ҳодисалар ва ҳолатлар учун ҳисоб сиёсатини танлаши ва изчил қўллаши лозим. Агар муайян МҲХСда моддаларни бундай тоифаларга ажратиш талаб этилса ёки рухсат берилса, ҳар бир тоифага нисбатан ҳисоб сиёсати танланиши ва изчил қўлланиши лозим.

8-сон БҲХСга мувофиқ ташкилотга ўз ҳисоб сиёсатини ўзгартиришга қуйидаги ҳолларда рухсат берилади:

муайян МҲХС томонидан талаб этилса; ёки

ҳисоб сиёсатини ўзгартириш молиявий ҳисоботда операцияларнинг, бошқа ҳодисаларнинг ва ҳолатларнинг ташкилот молиявий ҳолатига, молиявий натижаларига ёки пул оқимларига таъсири тўғрисида ишончли ва янада ўринли маълумотлар акс эттирилишига олиб келса.

Молиявий ҳисоботдан фойдаланувчилар ташкилотнинг молиявий ҳисоботини вақт ўтиши билан унинг молиявий ҳолати, молиявий натижалари ва пул оқимларидаги тенденцияларни аниқлаш учун қиёслаш имкониятига эга бўлишлари лозим. Шунинг учун, ҳисоб сиёсатига ўзгартириш киритиш юқорида кўрсатилган ҳолатлар натижаси бўлмаса, ҳисоб сиёсати даврлар аро изчил тарзда қўлланиши лозим.

Акциядорлик жамияти муайян МҲХСни дастлабки қўллаш натижасида юзага келадиган ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришни ушбу МҲХСда белгиланган махсус ўтиш қоидаларига мувофиқ ҳисобга олиши лозим бўлади. Агар ташкилот ҳисоб сиёсатини ихтиёрий равишда ўзгартирса ёки ҳисоб сиёсатидаги ўзгаришга нисбатан қўлланадиган махсус ўтиш қоидаларини ўз ичига олмаган муайян МҲХСни дастлабки қўллашда ҳисоб сиёсатини ўзгартирса, ушбу ташкилот бундай ўзгаришларни ретроспектив тарзда қўллаши лозим. Юқоридаги икки ҳолатда ҳам ушбу ўзгаришни акс эттириш амалий имконсиз бўлган ҳолатлар инobatга олиниши лозим.

Муайян МҲХСни муддатидан олдин қўлланиши ҳисоб сиёсатидаги ихтиёрий ўзгариш бўлиб ҳисобланмайди.

ҳисоботдаги кўп моддалар аниқ баҳолана олмайди, балки фақат ҳисоб баҳоси орқали баҳоланиши мумкин. Ҳисоб баҳолари энг сўнгги ва ишончли маълумотга асосланган мулоҳазаларни ўз ичига олади. Масалан, қуйидагиларга нисбатан ҳисоб баҳолари талаб этилиши мумкин:

умидсиз қарзлар;

захираларнинг жисмоний эскириши;

молиявий активлар ёки молиявий мажбуриятларнинг ҳаққоний қиймати;

эскириш ҳисобланадиган активларнинг фойдали хизмат муддати;

кафолат мажбурияти.

Ҳисоб баҳосидаги ўзгариш - активлар ва мажбуриятларнинг жорий ҳолатини ҳамда улар билан боғлиқ бўлган, кутилаётган келгуси нафлар ва жавобгарликларни баҳолаш натижасида актив ёки мажбуриятнинг баланс қийматини ёки активнинг даврий истеъмоли суммасини тузатишдир. Ҳисоб баҳоларидаги ўзгаришлар янги маълумотлар ёки воқеалар ривожини натижасида юзага келади ва шу сабабли, хатоларни тузатиш ҳисобланмайди.

Акциядорлик жамиятларининг ҳисоб сиёсати таркиби МҲХС асосида умумий қоидалар, молиявий ҳисоботлар, бухгалтерия ҳисобининг асосий объектлари, иловалардан иборат бўлиши лозим.

Қўшма корхоналарда молиявий ҳисоботни халқаро стандартлар асосида тузишда ҳисоб сиёсати бўйича бухгалтерия ҳисобини ташкил қилиш орқали фойдаланилади ҳамда корхонанинг молиявий ҳолатини барқарорлигини таъминлашда катта ҳисса қўшади.

Ҳисоб сиёсатининг таркибий тузилиши

№	Таркиби	Ўз ичига оладиган бандлари
1	Кириш	Ташкилий тузилиши Бошқарув органи
2	Бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш	Бухгалтерия хизмати вазифалари Бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш Бухгалтерия ҳисобини юритиш Инвентаризация ўтказиш Бошқа алоҳида ҳолатлар
3	Асосий тамойиллар	Фаолиятнинг узлуксизлиги Ҳисоблаш тамойили Муҳимлик ва агрегатлаш Ўзаро ҳисоб-китоб Ҳисоботларни тақдим этиш даврийлиги Ахборотни таққосланувчанлиги Молиявий ҳисоботнинг элементлари Ҳисобот элементларини тан олиш Функционал валюта ва тақдим этиш валютаси Ҳисоб сиёсатини ўзгартириш Ҳисоб баҳоларини ўзгартириш Ҳатоларни тузатиш
4	Методик қисм	Молиявий ҳисоботлар таркиби Молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот Пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот Хусусий капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисобот Молиявий ҳисоботга изоҳлар Бухгалтурия мулоҳазаси
5	Асосий қисм	Активлар Хусусий капитал Мажбуриятлар Даромад ва харажатлар Ҳисобнинг алоҳида масалалари Консолидациялашган ҳисобот ва алоҳида молиявий ҳисоботлар Ўзаро боғлиқ томонлар билан операциялар Ҳисобот даврдан кейинги ҳодисалар Давлат грантлари ҳисоби Сегментлар бўйича ахборот
6	Молиявий рисклар	Кредит rischi Ликвидлик rischi Бозор rischi Чет эл валютаси rischi
7	Иловалар	Ташкилот структураси Ҳисоб счетлари рўйхати Молиявий ҳисоботлар шакли Амалдаги МҲХСлар рўйхати

Юқоридагилар асосида қўшма корхоналарда ҳисоб сиёсатини халқаро стандартлар асосида тузиш учун асосий намуналардан бири бўлиб ҳисобланади.

Хулоса ва таклифлар

1. Рақамли иқтисодиёт шароитида акциядорлик жамиятлари бухгалтерия ҳисобини ягона услуб ва шакл асосида ёритиш мумкин бўлмаганидек, давлат ҳам ҳар бир корхона учун алоҳида ҳисоб тизимини ёзиб бериши жуда мушкул масала бўлиб

ҳисобланади. Чунки бундай тизим ҳар бир ҳўжалик субъектининг ишлаб чиқариш ва молиявий фаолиятига мос келмайди. Субъект томонидан танлаб олинган ҳисоб тизими ўз олдида куйган вазифаларни бажариш учун талаб қилинадиган ахборотлар билан таъминланиши керак.

2. Бизнингча, бу ахборотларни олиш учун раҳбар ва корхона эгалари қуйидагилар билан таъминланмоғи лозим: ҳисоб ва ҳисоботнинг ички тизими ишлаб чиқилиши; ҳўжалик муомалалари устидан назорат ўрнатиши тўлиқ ва ишончли ҳисобга эга бўлиши; ҳисоб ҳужжатларининг сақланиши; якуний молиявий ҳисоботни тайерлаш. Шу нуқтаи-назардан бухгалтерия ҳисобини тартибга солувчи меъёрий ҳужжатларда қўшма корхоналар мустақил равишда бухгалтерия ҳисобини юритишнинг қоидалари ва тамойилларини ишлаб чиқишга имкон берилмоқда.

3. Ҳисоб сиёсатига доир келтирилган таърифларни ўрганиб, таҳлил қилиб, корхонанинг ҳисоб сиёсати тушунчасига янгигича таъриф берилди ҳамда назарий асосланди.

4. Корхонада бухгалтерия ҳисобини юритишнинг услубларини қўллашни кўриб чиқишда ҳисоб сиёсати тамойилларига жавоб бериши аниқланди.

5. Ҳисоб сиёсатини шакллантириш борасида, «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонунга ўзгартириш киритиш мақсадга мувофиқ деб ҳисобланди.

6. Ўзгаришга мувофиқ корхона ҳисоб сиёсатини шакллантиришда қуйидагилар ўз тасдиғини топиши лозим:

ҳисоб ва ҳисоботни тўлақонли ва белгиланган вақтда асосий илова ҳисобларни ўзида мужассамлаштирган бухгалтерия ҳисоби счётларининг ишчи режаси,

ҳўжалик жараёнларини расмийлаштириш учун қўлланиладиган бирламчи ҳужжатлар шакли, шунингдек ички бухгалтерия ҳисоботини юритиш учун зарур бўлган ҳужжатлар;

мажбуриятлар ва мулк турларини баҳолаш усули ҳамда инвентаризация ўтказиш тартиби;

ҳисобот ахборотларини қайта ишлаш технологияси ва ҳужжат айланмаси қоидалари;

ҳўжалик жараёнлари устидан назорат килиш тартиби.

7. Бухгалтерия ҳисобини юритиш ва ташкил этишнинг аник бир йўналиши бўйича корхонанинг ҳисоб сиёсатини шакллантиришда, бухгалтерия ҳисобини тартибга солиш тизимида кирадиган меъёрий ҳужжатлар ва қонунларда кўзда тутилган усулнинг бир нечта вариантларидан биттасини танлаш орқали амалга оширилади. Корхонада танланган ҳисоб сиёсати бухгалтерия ҳисоби тизимини тўлалигини таъминлаши лозим. Шунинг учун у ҳисоб жараёнининг барча жиҳатларини қамраб олиши керак, яъни: услубий (методологик), техник ташкилий жиҳатлари. Ушбу хусусиялар назарий жиҳатдан асосланиб, қўшма корхоналарда қўллаш учун тавсия этилди.

Адабиётлар / Литература / Reference:

БҲМС (1998) *Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти (БҲМС) 1-сон «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот».*

БҲХС 8 (2012) *“Ҳисоб сиёсатлари, ҳисоблаб чиқилган баҳолардаги ўзгаришлар ва хатолар”. 1 январь.*

Қонун (2016) *Ўзбекистон Республикасининг Қонуни. “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида” (янги таҳрири). Тошкент ш., 2016 йил 13 апрель, ЎРҚ-404-сон;*

Қонун (2021) *Ўзбекистон Республикасининг Қонуни “Аудиторлик фаолияти тўғрисида”. Ўзбекистон Республикасининг Қонуни, 25.02.2021 йилдаги ЎРҚ-677-сон;*

ПБУ (2008) *“Учетная политика организации” (ПБУ 1/2008). Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 28.04.2017) “Об утверждении положений по бухгалтерскому*

учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008));

Рахимов М. (1999) "Бозор иқтисодиёти шароитида дон маҳсулотлари ишлаб чиқариш корхоналарида молиявий натижалар ҳисоби, таҳлили ва аудитини такомиллаштириш": Автореф. дис.... канд. экон. наук -Т.:

Рожнова О.В., Гришкина С.Н. (2001) Учетная политика предприятия: Формирование, раскрытие / О.В. Рожнова, С.Н. Гришкина. - М.: Экзамен, - 158, [1] с.: табл.; 21 см.; ISBN 5-8212-0244-2;

Фармон (2015) Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелда ПФ-4720-сонли "Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида" ги Фармони;

Фармон (2022) Ўзбекистон Республикаси Президентининг фармони "2022-2026 йилларга мўлжалланган янги Ўзбекистоннинг тараққиёт стратегияси тўғрисида". 28.01.2022 йилдаги ПФ-60-сон