

и.ф.н., доц. М.Маматкулов
ТМИ магистранти Д.А. Абдуллаева

КОРХОНАЛАРДА БУХГАЛТЕРИЯ ҲИСОБИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШНИНГ ДОЛЗАРЪ МАСАЛАЛАРИ

Аннотация. Мақолада Ўзбекистон Республикаси корхоналарида бухгалтерия ҳисобини такомиллаштириш билан боғлиқ бўлган муаммолар аниқланган ва уларни ҳал қилишга қаратилган илмий таклифлар ишлаб чиқилган.

Аннотация. В статье выявлены проблемы, связанных с совершенствованием бухгалтерского учета в предприятиях Республики Узбекистан и разработаны научные предложения, направленных на решение этих проблем.

Annotation. The article identifies problems related to the improvement of accounting in enterprises of the Republic of Uzbekistan and developed scientific proposals aimed at solving these problems.

Таянч сўзлар: корхона, бухгалтерия, ҳисобрақам, соф тушум, харажат, давр харажати, таннарх, товар захиралари, хужжатлаштирилган аккредитив, мажбурият, молиявий ҳисобот.

Ключевые слова: предприятия, бухгалтерия, счёт, чистая выручка, расход, расход периода, себестоимость, товарные запасы, документарный аккредитив, обязательство, финансовый отчет.

Key words: enterprises, accounting, invoice, net revenue, expense, expense of the period, cost, inventory, documentary letter of credit, commitment, financial report.

Кириш

2017-2021 йилларда Ўзбекистон Республикасини ривожлантиришнинг бешта устувор йўналиши бўйича Ҳаракатлар стратегиясини “Фаол инвестициялар ва ижтимоий ривожланиш йили”да амалга оширишга оид давлат дастурида йирик давлат корхоналарида молиявий ҳисобот тузиш ва аудит ўтказишда халқаро стандартларни жорий этиш вазифаси қўйилган [1]. Бу эса, корхоналарда бухгалтерия ҳисобини халқаро стандартлар талаблари асосида такомиллаштириш заруриятини юзага келтиради.

Ўз навбатида, корхоналарда бухгалтерия ҳисобини халқаро стандартлар талаблари асосида такомиллаштириш олинган иқтисодий ахборотларни ички ва ташқи фойдаланувчилар талабини тўлиқ қондира олдиган даражада ҳамда энг кам миқдордаги меҳнат ва вақт сарфини таъминлаган ҳолда шакллантириш имконини беради. Бундан ташқари, бухгалтерия ҳисобини такомиллаштириш корхонанинг даромадлари ва харажатлари ўртасидаги мутаносибликни

таъминлаш, пул оқимининг барқаорлигига эришиш бўйича тўғри қарорлар қабул қилишда муҳим ўрин тутати.

Ушбу мақолада корхоналарда бухгалтерия ҳисобини такомиллаштириш билан боғлиқ бўлган долзарб муаммолар аниқланган ва уларни ҳал қилишга қаратилган илмий таклифлар ишлаб чиқилган.

Мавзуга оид адабиётлар шарҳи

Корхоналарда бухгалтерия ҳисобини такомиллаштириш масаласи хорижлик ва ўзбекистонлик иқтисодчи олимларнинг илмий ишларида тадқиқ қилинган ҳамда тегишли илмий хулосалар, амалий тавсиялар шакллантирилган.

Париждаги Бухгалтерлар академик жамияти аъзоси, проф. Л.Гомберг корхоналарнинг асосий воситалаари бухгалтериясини такомиллаштиришга катта ҳисса қўшган. Унинг фикрига кўра, асосий воситаларни қайта баҳолаш 5-10 йилда бир марта амалга оширилиши керак. Фарқ суммаси амортизация фонди ҳисобидан, агар амортизация фонди етмаса, у ҳолда фойда ҳисобидан балансдан чиқарилиши керак [2].

Француз иқтисодчиси Матье де ла Порт корхона бухгалтерияси счётларини 3 гуруҳга ажратди:

- мулк эгасининг счётлари (“Капитал”, “Фойда ва зарарлар”);
- мулклар счётлари (“Касса”, “Товар” ва бошқ.);
- корреспондентларнинг счётлари (ҳисоб-китоб счётлари) [3].

Матье счётларни бундай тарзда гуруҳлаш орқали ўзининг хулосасини шакллантирди: мулклар ва мулк эгасининг счётлари сальдоси ҳар доим корреспондентлар счётлари сальдосига тенг бўлади.

Немис олими П.Герстнернинг фикрига кўра, капитал компаниянинг балансида ҳақиқатда киритилган суммада эмас, балки тўлиқ номинал қийматида кўрсатилиши керак [4].

Рус олими М.Сидорованинг хулосасига кўра, бухгалтерия ҳисоботининг ишончлилиги ва ошқоралигини таъминлаш мақсадида жаҳон ҳамжамияти томонидан молиявий ҳисоботларнинг халқаро стандартларини жорий қилиш учун ягона концептуал асосларни яратиш бўйича фаол ишлар олиб борилмоқда [5].

Ўзбекистонлик иқтисодчи олимлардан А.Тўйчиевнинг хулосасига кўра, республика корхоналарининг амалдаги бухгалтерия ҳисоби мажбуриятларни молиявий ҳисоботда тўлиқ ёритишга имкон бермайди. Бухгалтерия ҳисоби предметини “ташкilotларнинг мулки, мажбуриятлари ва хўжалик операциялари” сифатида белгилайдиган бўлсак, “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги қонун “мажбурият” ҳисоб категориясини кредиторлик қарзи сифатида тор маънода талқин қилади. Демак, хўжалик субъектларида

мажбуриятлар тушунчаси қонун нуқтаи-назаридан тор маънога эга бўлиб қолган [6].

А.Каримовнинг фикрига кўра, 9400 – “Давр харажатлари” ҳисобварағининг “Бошқа харажатлар” моддаси давр харажатлари таркибига кирувчи ҳамма харажатларда, шу жумладан, маъмурий харажатларда ҳам ўз аксини топган. “Бошқа харажатлар” моддасида акс эттириладиган харажатларни барчаси бошқарув функциялари бўйича ўз жойига борса, ўз моддасида ҳисобга олиб борилса, мақсадга мувофиқ бўлиб, аниқ ҳисоб юритиш ва таъсирчан назорат олиб боришга имконият яратилади [7].

Бундан кўриниб турибдики, бошқа харажатлар таркибига аниқлик етишмаяпти.

Тадқиқот методологияси

Тадқиқотни амалга оширишда корхоналарда бухгалтерия ҳисоби тизимининг меъёрий-ҳуқуқий асосларидан, илмий таҳлилларни амалга оширишнинг гуруҳлаш, таркибий, қиёсий, трендли таҳлил методларидан фойдаланилди.

Таҳлиллар ва натижалар

Ўзбекистон Республикасининг “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги қонунига мувофиқ, корхоналарда бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини ташкил қилиш ва юритиш ишлари корхона раҳбари зиммасига юклатилган. Корхона раҳбари ички ҳисоб ва ҳисобот тизимининг ишлаб чиқилиши, бухгалтерия ҳисобини тўғри ва ўз вақтида юритилиши, ҳужжатларнинг сақланиши, ташқи фойдаланувчилар учун ҳисоботларни ўз вақтида тақдим этилиши учун жавобгардир.

Ўзбекистон Республикаси Молия вазирининг 2002 йил 9 сентябрда қабул қилинган 103-сонли буйруғи билан тасдиқланган ва Адлия вазирлиги томонидан 2002 йил 23 октябрда 1181-сон билан давлат рўйхатига олинган Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандарти – Хўжалик юритувчи субъектларнинг молия-хўжалик фаолияти бухгалтерия ҳисобининг ҳисобварақлар режаси ва уни қўллаш бўйича йўриқномасига (21-сонли БХМС) асосан барча хўжалик юритувчи субъектларни 2004 йилнинг 1 январидан бошлаб бухгалтерия ҳисобини янги ҳисобварақлар режаси бўйича юритишлари шартлиги белгилаб қўйилди.

Таъкидлаш жоизки, корхоналарда таннархни аниқлаш Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 1999 йил 5 февралдаги 54-сонли қарори билан тасдиқланган “Маҳсулот (ишлар, хизматлар) ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида”ги низомга асосан амалга оширилади.

Ҳозирги даврда, корхоналарда бошланғич ва йиғма бухгалтерия ҳисобини ташкил қилиш ва юритишда, асосан, қуйидагиларга эътибор қаратилмоқда:

- бухгалтерия ҳужжатларини туркумлаш;
- ҳужжатлардаги такрорланишларга йўл қўймаслик;
- ревизитларда ахборотларнинг тўлиқлигини таъминлаш;
- ахборотларни унификация қилиш ва стандартлаштириш.

Корхоналар мажбуриятларини балансда акс эттириш “Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тузиш тамойиллари” номли 1-сон Молиявий ҳисоботларнинг халқаро стандартининг 47-параграфига мувофиқ амалга оширилади. Ушбу параграфга мувофиқ, мажбуриятлар балансда молиявий аҳволни баҳолаш билан боғлиқ бўлган элементларга кириди. Улар операцияларнинг молиявий натижалари ва бошқа ҳодисаларнинг, уларнинг иқтисодий тавсифларига мувофиқ, ҳисоботда бирлаштириш натижаси ҳисобланадиган бухгалтерия ҳисоби категориясидан иборат.

Ҳозирги даврда корхоналар дастлабки ва йиғма бухгалтерия ҳужжатларининг 3 гуруҳини аниқ ажратиб кўрсатиш мумкин:

- хом-ашёни ҳисобга олувчи ҳужжатлар;
- тайёр маҳсулотни ҳисобга олувчи ҳужжатлар;
- тайёр маҳсулот сотилишини ҳисобга олувчи ҳужжатлар.

Фикримизча, корхоналарда пул маблағларининг бухгалтерия ҳисобига аниқлик етишмайди. Бошқача қилиб айтганда, пул маблағларининг ифодаловчи амалдаги ҳисобварақлар пул маблағлари ҳаракатини аниқ ва тўлиқ акс эттира олмайди.

1-жадвал

**“ORIENT TECHNOLOGY” МЧЖ пул маблағларининг таркиби,
2018 йилнинг 1 январь ҳолатига кўра [8]**

Пул маблағлари таркиби	Счёт рақами	Сумма, млн. сўм
Кассадаги пул маблағлари	5000	0
Миллий валютадаги пул маблағлари	5010	3 627
Хорижий валютадаги пул маблағлари	5020	783
Аккредитивлар	5510	217
Чек дафтарчалари	5520	0
Бошқа махсус счётлар	5530	0
Пул маблағлари жами		4 627

1-жадвал маълумотларидан кўринадики, “ORIENT TECHNOLOGY” МЧЖнинг пул маблағларини акс эттириш учун 6 та счёт мўлжалланган. Таҳлил қилинган давр мобайнида ушбу корхонанинг кассасида нақд пуллар бўлмаган, чек дафтарчалари ва махсус счётларда пул бўлмаган. Бу эса, биринчидан,

корхоналар нақд пулларни 3 кундан ортиқ ўзида сақламаслиги билан, иккинчидан, чек дафтарчалари бўйича ҳисоб-китобларни Ўзбекистон Республикаси Марказий банки томонидан 1996 йилда тўхтатилганлиги билан изоҳланади.

1-жадвал маълумотларидан кўринадик, аккредитивлар битта счёта берилган. Ҳолбуки, корхоналар аккредитивларнинг икки шаклидан (таъминланган аккредитивлар ва таъминланмаган аккредитивлар) фойдаланишади ва ушбу шакллар бир-биридан тубдан фарқ қилади.

Таъминланган ҳужжатлаштирилган аккредитивларда тўлов суммаси корхонанинг жорий ҳисобрақамидан олиб қўйилади ва алоҳида ҳисобрақамда депонент қилинади. Ушбу депонент қилинган пул маблағидан корхона фойдалана олмайди, тижорат банки ҳам депонентланган маблағга фоиз тўламайди. Демак, таъминланган ҳужжатлаштирилган аккредитив бўйича депонент қилинган маблағ корхонанинг хўжалик айланмасидан чиқиб қолади.

Таъминланмаган ҳужжатлаштирилган аккредитивларда корхонанинг тўлов мажбуриятлари юзасидан тижорат банки кафил ҳисобланади. Товар ҳужжатлари келиб тушган пайтда корхонанинг банкдаги жорий ҳисобрақамида пул маблағлари бўлсама, у ҳолда тўловни тижорат банки ўз маблағлари ҳисобидан амалга оширади ва тўлов суммасини корхонага берилган кредит (овердрафт кредити ёки муддатли кредит) сифатида расмийлаштиради.

Таъминланмаган ҳужжатлаштирилган аккредитивларда корхонага тегишли пул маблағларини унинг хўжалик айланмасидан чиқиб қолиши юз бермайди. Бироқ, таъминланмаган ҳужжатлаштирилган аккредитивлар ҳисоб-китобларнинг нисбатан қиммат шакли ҳисобланади. Шу сабабли, корхонанинг етказиб берилган товарлар ва кўрсатилган хизматлари бўйича тўловларни таъминланмаган ҳужжатлаштирилган аккредитивлар орқали амалга оширилиши уларнинг харажатлари миқдорини ошишига олиб келади.

Бундан ташқари, корхоналарда банкларнинг ордерли чекларини акс эттирадиган счёта мавжуд эмас.

Банкларнинг ордерли чеклари чек дафтарчаларидаги чеклардан мутлақо фарқ қилади. Биринчидан, ордерли чеклар товарларни импорт қилувчи корхонанинг топшириғига кўра тижорат банки томонидан ёзилади, иккинчидан, ушбу чекларни индоссамент орқали учинчи шахсга узатиш мумкин. Чек дафтарчаларидаги чеклар билан эса, корхонанинг бошқа корхона олдидаги қарзини тўлаб бўлмайди.

Корхоналарнинг бухгалтерия ҳисобварақлари режасида муддати тугамаган муддатли валюта битимлари (форвард битимлари, валюта опционлари, валюта фьючерслари) бўйича юзага келадиган фойда ва зарарларни акс эттирадиган,

яъни реализация қилинмаган фойдани ва реализация қилинмаган зарарни акс эттирадиган мустақил счётлар мавжуд эмас.

Айниқса, миллий валюта курсининг волатиллиги юқори бўлган шароитда, яъни миллик валютанинг номинал алмашув курсининг тебраниш диапазони катта бўлган шароитда корхоналарнинг валюта risksдан зарар кўриш эҳтимоли юқори бўлади. Бу эса, муддати тугамаган валюта битимлари бўйича реализация қилинмаган фойда ва реализация қилинмаган зарар миқдорларини баҳолаб бориш заруриятини юзага келтиради. Акс ҳолда, миллий валютанинг номинал алмашув курсининг тебранишини корхонанинг молиявий ҳолатига нисбатан юзага келадиган салбий таъсирининг олдини олиш имкони бўлмайди.

Ҳолбуки, 2017 йил 5 сентябрдан бошлаб, миллий валюта – сўмнинг АҚШ долларига нисбатан номинал алмашув курсини қарийб икки баробарга пасайиб кетганлиги корхоналарнинг молиявий ҳолатига нисбатан кучли салбий таъсирни юзага келтирди. Ушбу таъсир қуйидаги икки шаклда намоён бўлди:

1. Миллий валютанинг кескин қадрсизланиши натижасида корхоналарнинг импортни тўлаш билан боғлиқ бўлган харажатлари миқдори ошиб кетди.

2. Корхоналарнинг хорижий валютада олинган кредитларни қайтариш билан боғлиқ бўлган харажатлари кўпайди.

Натижада корхоналарнинг харажатлари кўпайиб, соф фойда миқдори камайди.

Таклифлар ва тавсиялар

Ўзбекистон Республикаси корхоналарида бухгалтерия ҳисобини янада такомиллаштириш мақсадида қуйидаги тадбирларни амалга оширилишини мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз:

1. Корхоналарда пул маблағларининг бухгалтерия ҳисобининг тўлиқлиги ва аниқлигини таъминлаш мақсадида 5510- Аккредитивлар” ҳисобварағи ўрнига иккита ҳисобварақ – “Таъминланган аккредитивлар” ва “Таъминланмаган аккредитивлар” ҳисобварақларини жорий қилиш лозим. Иккинчидан, алоҳида ҳисобварақ очиб, унда банкларнинг ордерли чеклари суммасини акс эттириш керак.

Таъминланган ва таъминланмаган аккредитивлар бир-биридан кескин фарқланади. Шу сабабли, уларнинг иккаласини ҳам битта ҳисобварақда акс эттириш мақсадга мувофиқ эмас.

Юқорида таъкидлагамиздек, таъминланган аккредитивларда тўлов суммаси корхонанинг банкдаги жорий ҳисобрақамидан олиниб, алоҳида ҳисобрақамда депонент қилинади. Ушбу маблағ корхонанинг хўжалик айланмасидан чиқиб қолади.

Корхоналарнинг ташқи савдо амалиётида банкларнинг ордерли чеклари кенг қўлланилади. Аммо, ушбу чеклар корхоналар бухгалтерия ҳисобининг ҳисобварақлар режасидаги 5520-ҳисобварақдаги чек дафтарчалари эмас.

2. Корхоналарнинг ҳали муддати тугамаган муддатли валюта битимлари бўйича реализация қилинмаган фойдани ва реализация қилинмаган зарарларни акс эттирадиган счётлар очиш лозим.

Реализация қилинмаган фойда ва реализация қилинмаган зарар валюта курсларининг ўзгаришини корхонанинг қисқа ва ўрта муддатли даврларда молиявий ҳолатига нисбатан юзага келадиган таъсирини баҳолаш имконини беради. Шу сабабли, мустақил счётларда реализация қилинмаган фойда ва реализация қилинмаган зарарни акс эттириш мақсадга мувофиқдир.

ФОЙДАЛАНИЛГАН АДАБИЁТЛАР РЎЙҲАТИ

1. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2019 йил 17 январдаги ПФ-5635-сонли “2017-2021 йилларда Ўзбекистон Республикасини ривожлантиришнинг бешта устувор йўналиши бўйича Ҳаракатлар стратегиясини “Фаол инвестициялар ва ижтимоий ривожланиш йили”да амалга оширишга оид давлат дастури тўғрисида”ши фармонида 1-илова. – 43-б.//ҚҲММБ:06/19/5635/2502-сон.

2. Гомберг Л.И. Счетоводство. СПб.: Мир книг, 1903. – С.9

3. Vlaeminck J.H. Histoire et doctrines de la Comptabilité Paris, 1956. – P. 131.

4. Герстнер П. Анализ баланса. Пер. с нем. – М.: Экономическая жизнь, 1926. – 144 с.

5. Сидорова М.И. Развитие моделей бухгалтерского учета в условиях современных информационных технологий. Автореф. дисс. на соиск. уч. ст. д.э.н. – Москва, 2013. – С. 39.

6. Тўйчиев А.Ж. Мажбуриятлар бухгалтерия ҳисоби ва таҳлилининг назарий-методологик муаммолари. И.ф.д. илм. дар. ол. уч. тақд. эт. дисс. автореф. – Тошкент, 2011. – 26-б.

7. Каримов А.А. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни такомиллаштиришнинг асосий йўналишлари. И.ф.д. илм. дар. ол. уч. тақд. эт. дисс. автореф. – Тошкент, 2009. – 20-б.

8. ORIENT TECHNOLOGY” МЧЖнинг Бухгалтерия баланси (1-шакл) маълумотлари. 2018 йилнинг 1 январь ҳолатига кўра.