

XALQARO STANDARTLAR ASOSIDA KONSOLIDATSIYALASHGAN MOLIYAVIY HISOBOT TUZISHNING MUAMMO VA YECHIMLARI

Ibodullayeva Sayyora Shamurodovna
Nurqosimova Surayyo Xoljigit qizi
Toshkent amaliy fanlar universiteti katta o'qituvchisi
Toshkent amaliy fanlar universiteti o'qituvchisi
nurqosimovasurayyo98@gmail.com
<https://doi.org/10.5281/zenodo.13353247>

Annotatsiya: Iqtisodiyotni modernizatsiyalash jarayoni va xalqaro integratsiyalashuvida korxonalarining moliyaviy hisobotlari milliy standartlar asosida tuzilib, xalqaro standartlarga transformatsiyalash jarayoni amalga oshiriladi. Shu sababli, xalqaro standartlar asosida konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot 35 tuzishning muammo va yechimlari, ularning shakllari va tuzish tartibi bo'yicha ma'lumotlar keltirilgan.

Kalit so'zlar: moliyaviy hisobot, buxgalteriya hisobi milliy standartlari, buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari, moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari, konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot.

KIRISH

Ma'lumki, xo'jalik yurituvchi subyektlarda iqtisodiyotni rivojlantirish va liberallashtirishning ustuvor yo'nalishi bo'yicha "xalqaro iqtisodiy hamkorlikni rivojlantirish, shu jumladan yetakchi xalqaro va xorijiy moliyaviy institutlar bilan aloqalarni kengaytirish yo'li bilan, puxta o'ylangan tashqi qarzlarni siyosatini amalga oshirishini davom etish, jalb qilingan xorijiy investitsiyalar va kreditlardan samarali foydalanish" yo'llari muhim hisoblanadi.

Shuningdek, Respublikamizda faoliyat yuritayotgan korporativ boshqaruv tizimidagi subyektlarda 2015 yildan boshlab milliy standartlar asosida tuzilgan moliyaviy hisobotlarni xalqaro standartlarga transformatsiya qilish hamda uni auditning xalqaro standartlari bo'yicha auditorlik tekshiruvidan o'tkazib, uni nashr qilish majburiyati belgilangan edi.¹

Xo'jalik subyektlari faoliyati to'g'risidagi moliyaviy hisobotlarni tuzishdan asosiy maqsad investorlar, kreditorlarning va boshqa foydalanuvchilarning qiziqishini ortishiga katta zamin yaratadi.²

Bu bo'yicha muhtaram Prezidentimizning 2020 yil 14 fevraldagi 4611-sonli Qarori³ga asosan, moliyaviy hisobotlarni xalqaro standartlar asosida tuzish lozimligi belgilangan.⁴

Yirik soliq to'lovchi tashkilotlar moliyaviy hisobotlarini sho'ba korxonalar har yili moliyaviy

hisobot shakllarini tuzish maqsadida bosh korxonalar ma'lumotlari yig'ma shaklda tuzishni belgilab beradi.

Buning natijasida bosh korxonalar sho'ba korxonalar moliyaviy hisobotlarini yig'ib, har chorak va yillik hisobotlarni yig'ib konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotlarni tuzadilar.

Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot deganda xo'jalik yurituvchi subyektlarning sho'ba va qaram tashkilotlari moliyaviy hisobotlarini jamlab, yagona holatda yig'ma hisobot tuzish hamda umumlashgan holda yuqori turuvchi organga taqdim etiladigan moliyaviy hisobotdir.

MAVZUGA OID ADABIYOTLARNING TAHLILI

Buxgalteriya hisobining muhim elementlaridan biri bo'lgan konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotni tuzish bo'yicha, asosan, xorijlik iqtisodchi olimlardan D.Alexander, A.Britton, A.Jorissen, R.H. Hermanson, S.V.Moderov, Y.V.Sokolov, V.V.Kovalev, Vit.V.Kovalevlar ilmiy tadqiqotlarni olib borishgan. Jumladan, D.Alexander moliyaviy hisobot biznes tashkiloti haqidagi axborotlarni menejment funksiyasidan tashqarida bo'lgan kishilarga ta'minlashini e'tirof etadi.⁵

R.H. Hermanson va boshqalar "Moliyaviy steyntmentlar(nazoratchilar) buxgalteriya hisobi jarayonining oxirgi yakuniy mahsuloti bo'lib, ichki – menejmentlarni hamda kompaniyadan tashqaridagi – kreditorlar, ta'sischi va boshqa qiziquvchi tomonlarni uyg'un va ishonchli axborotlar bilan ta'minlaydi"⁶ deb ta'rif keltirishgan.

S.V.Moderov o'zining dissertatsiyasida konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotning paydo bo'lishi AQShda sanoat inqilobi boshlanishi bilan bog'liqligi to'g'risida ta'kidlab o'tgan. Ushbu olim

¹ O'zbekiston Respublikasi Prezidentining "Aksiyadorlik jamiyatlarida zamonaviy korporativ boshqaruv uslublarini joriy etish chora-tadbirlari to'g'risida"gi farmoni. 24.04.2015 y. PF-4720.

² Трансформация отчетности по МСФО www.ias.ru/blog/competition-page/ 2018.

³ O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2020 yil 14 fevraldagi PQ-4611-son "Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga o'tish bo'yicha qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida"gi PQ-4611-sonli qarori.

⁴ O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2020 yil 14 fevraldagi PQ-4611-sonli "Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga o'tishning qo'shimcha chora-tadbirlari to'g'risida"gi qarori.

⁵ International Financial Reporting and Analysis, 4-Edition. D.Alexander, A.Britton, A.Jorissen. 2009. P.

⁶ Hermanson, Roger H. Accounting: a business perspective. /Roger H.Hermanson, James Don Edwards, Michael W.Maher. 6 th ed., Irwin, Printed in the USA, 2009. P. 17.



izlanishi korporatsiyalar o'rtasidagi munosabatlarni tartibga solish bo'yicha qonunchilikka o'zgartirish kiritilishiga olib keldi, natijada xolding tuzilmalarini tashkil etishga imkoniyat yaratildi.⁷

10-sonli "Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotlar" nomli moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari MHXS ga muvofiq, guruh asosiy kompaniya va uning sho'ba korxonalarini hisoblanadi. Ikkinchidan, "guruh"ni shakllantirish "nazorat qilish" tamoyiliga asoslanadi, uning mezonlariga rioya qilish, shuningdek, ayrim kompaniyalarni konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotga kiritish uchun zarurdir.⁸

Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotni tuzish bo'yicha asosan iqtisodchi o'zbek olimlaridan SH.T.Ergasheva⁹, S.N.Tashnazarov¹⁰, I.R.Avazov, N.B.Xujabekov¹¹, o'zlarining ilmiy tadqiqot ishlarida konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotlar bilan bog'liq muammolarni keng tadqiq etishgan.

S.N.Tashnazarov o'zining ilmiy ishlarida asosan MHXS asosda moliyaviy hisobotlarni transformatsiya qilish hamda yuritish tartiblariga keng e'tibor berilgan, ammo konsolidatsiya bo'yicha yetarlicha ma'lumotlar ochib berilmagan.

Respublikamizda konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotlarni tuzish tartibini takomillashtirishga hissa qo'shgan olimlardan, S.Nasretidinov va N.Xo'jabekov¹²larning dissertatsiya hamda ilmiy maqolalarida konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotning ilmiy jihatdan asoslanishiga zamin yaratilgan.

Moliyaviy hisobot xalqaro standartlarining maqsadi-moliyaviy hisobotlarni taqdim etishda turli xilma-xilliklar va sharhlar turini qisqartirish, ma'lumotlarni taqqoslash imkonini yaratish va sifatini oshirish, standartlarni umumiyashtirish. Yagona standartlar xalqaro darajada turli tashkilotlar faoliyati natijalarini

samarali baholash va solishtirish imkonini beradi. Biroq quyidagi saytlarda taqdim etilgan standartlar Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari (IFRS) va buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari (IAS) bitta jadvalda keltirilgan bo'lib, bu standartlarning qaysi birini qanday holatda qo'llash, ular iqtisodiyotning qaysi tarmoqlari uchun mo'ljallanganligi bayon etilmagan.¹³

TADVIQOT METODOLOGIYASI

Ilmiy izlanishlar jarayonida induksiya va deduksiya, monografik kuzatish, omilli tahlil, sintez va boshqa usullardan keng foydalanilgan.

TAHLIL VA NATIJALAR

Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot tuzadigan kompaniyalar guruhigabosh kompaniya hamda u tomonidan nazorat qilinadigan barcha sho'ba kompaniyalar kiradi.

Konsolidatsiyalashning umumiy qoidalari. 10-son MHXSga muvofiq konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot tuzishda kompaniya aktivlar, majburiyatlar, kapital, daromad va xarajatlarning (bir xil bo'lgan) analogik moddalarini qo'shib chiqish yo'li bilan bosh va sho'ba tashkilotlar moliyaviy hisobotlarini har bir satr bo'yicha konsolidatsiyalaydi.

Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot yagona iqtisodiy tashkilot sifatidagi guruh to'g'risida moliyaviy axborotlarni taqdim eta olishlari uchun quyidagi harakatlarni amalga oshiriladi:

- Bosh kompaniyaning har bir sho'ba korxonaga investitsiyalarining balans qiymati va bosh kompaniyaga taalluqli bo'lgan har bir sho'ba korxonaga kapitali qismi eliminatsiyalanadi (ya'ni o'zaro chiqarilib tashlanadi);
- birlashishi natijasida gudvil yuzaga kelishi mumkin, qaysiki moliyaviy holat to'g'risidagi konsolidatsiyalashgan hisobotda alohida satrda aks ettiriladi;
- hisobot davri uchun konsolidatsiyalanadigan sho'ba kompaniyalar foyda va zararlaridagi nazorat qilinmaydigan qatnashish hissasi aniqlanadi;
- konsolidatsiyalashadigan sho'ba kompaniyalar sof aktivlaridagi nazorat qilinmaydigan qatnashish hissasi bosh kompaniya aksiyadorlari kapitalidan alohida ko'rsatiladi. Sof aktivlarda nazorat qilinmaydigan qatnashish hissasi tarkibtopadi;
- biznesni birlashtirish sanasida sho'ba kompaniyalar sof aktivini nazorat qilmaydigan qatnashish hissasi;
- xarid qilish momentida hisobot sanasiga qadar sho'ba kompaniya kapitali o'zgarishidagi nazorat qilinmaydigan qatnashish hissasi.

Guruh kompaniyalari o'rtasida mavjud bo'lgan guruh ichidagi qoldiqlar, operatsiyalar, daromadlar va xarajatlarga to'liq chiqarilib tashlanishi kerak.

Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot tuzishda bosh kompaniya va sho'ba kompaniyalar moliyaviy

⁷Модеров С.В. Совместимая финансовая отчетность: логика и техника построения: дис. на соиск. учен. степ. канд. экон. наук (08.00.12). – СПб., 2013. С.13.

⁸ International Financial Reporting Standard 10 (IFRS 10). "Consolidated Financial Statements". / International Accounting Standards Board. – London, 2011. А-Б-банди

⁹ Ergasheva Sh.T., Ibragimov A.K., Rizayev N.K., Ibragimova I.R. Moliyaviy hisobotlarning xalqaro standartlari. O'quv qo'llanma. – T.: "Iqtisodiyot" nashriyoti 2019. – 227 b.

¹⁰ Tashnazarov S.N., Tashnazarova D.S. Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari. SamISI, 2018.-421 b.

¹¹ Ergasheva Sh.T., Ibragimov A.K., Rizayev N.K., Ibragimova I.R. Moliyaviy hisobotlarning xalqaro standartlari. O'quv qo'llanma. – T.: "Iqtisodiyot" nashriyoti 2019. – 227 b.

¹² Xo'jabekov N.B. Biznesni birlashtirishda konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotlarni takomillashtirish. Iqtisod fanlari nomzodi ilmiy darajasini olish uchun dissertatsiya avtoreferati. – T., 2009. – 22 b.

¹³<http://www.icar.ru> – International Center of Accounting Reforms (ICAR)

<http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx> - International Accounting Standards Board and IFRS Foundation.

hisobotlari bir hisobot sanasida tuzilgan bo'lishi shart. Agar bosh kompaniyaning hisobot sanasi sho'ba kompaniyaning hisobot sanasidan farq qilsa 10-son MHXSga muvofiq sho'ba kompaniya bosh kompaniyaning hisobot sanasiga qo'shimcha moliyaviy hisobot tuzishi talab etiladi.

10-son MHXS "Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot" MHXSga muvofiq konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotni tuzish prinsiplarini belgilaydi. 10-son MHXS 2011 yil may oyida nashr ettirilgan. 10-son MHXS 27-son BHXS "Konsolidatsiyalashgan va alohida moliyaviy hisobot" standartining konsolidatsiya bo'yicha qismini almashtiradi. Ushbu standart quyidagi 5 ta Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlar (MHXS) lar bilan bog'liq bo'lib, ularning birining qo'llanilishi boshqasining ham qo'llanilishini taqozo qiladi:

10-son MHXS "Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot" 11-son MHXS "Qo'shma faoliyat";

12-son MHXS "Boshqa kompaniyalarga qatnashish hissasi to'g'risidagi axborotlarni ochiqlash";

27-son BHXS "Alohida moliyaviy hisobot"

28-son BHXS "Qaram tadbirkorlik subyektlaridagi va qo'shma korxonalaridagi investitsiyalar".

10-son MHXS asosida Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot (consolidated financial statements) – bosh kompaniyalar guruhining moliyaviy hisoboti bo'lib, qaysiki bosh kompaniya va sho'ba kompaniyalarning aktivlari, majburiyatlari, kapital, daromad va xarajatlar, pul oqimlari yagona kompaniyaning aktivlari, majburiyatlari, kapitali, daromad va xarajatlari sifatida taqdim etiladi va konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotga ta'sirini ko'rib chiqmaydi¹⁴.

Konsolidatsiyalashgan moliyaviy holat to'g'risidagi hisobot (KMH). Moliyaviy holat to'g'risida KMH tuzishdan oldin quyidagi bosqichlardagi ishlar amalga oshiriladi:

1- bosqich. Sho'ba kompaniyasi (SHK) xarid sanasida va hisobot sanasida sof aktivlari (SA) qiymatini hisoblash.

2- bosqich. Gudvil hisobi.

3- bosqich. Nazorat qilinmaydigan qatnashish hissasini (NQQH) hisoblash.

4- bosqich. Guruhning taqsimlanmaydigan foydasi (GrTF)ni hisoblash Guruhning taqsimlanmagan foydasi moliyaviy holat to'g'risidagi konsolidatsiyalashgan hisobotning kapital bo'limida aks ettiriladi.

5- bosqich. Guruhning qayta baholash rezervi (QBR).

Yuqoridagi 5 bosqichdagi hisob-kitoblar amalga oshirilgandan so'ng umumiy qoidaga muvofiq bosh kompaniya va sho'ba kompaniyalarning aktiv va majburiyatlari satrlar bo'yicha korrektirovkalarni hisobga olgan holda jamlash orqali moliyaviy holat

to'g'risida konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot tuziladi.

Shu bois, aksiyadorlar manfaatlarini qanoatlantirish maqsadida har qanday bosh kompaniya o'zining hisobotidan tashqari alohida konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotlarini tuzishlari talab etiladi. Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot tuzadigan kompaniyalar guruhiga bosh kompaniya hamda u tomonidan nazorat qilinadigan barcha sho'ba kompaniyalar kiradi. Agar kompaniya bosh kompaniya tomonidan nazorat qilinsa, u holda konsolidatsiyalangan moliyaviy hisobot bu kompaniyalarning faoliyat turlaridagi mavjud farqlardan qat'iy nazar tuziladi.

Shunday qilib konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotlar asosida moliyaviy hisobotni tuzish va taqdim etishda xalqaro standartlarni qo'llash ularni yanada sifatini oshirishga olib keladi.

XULOSA VA TAKLIFLAR

Ilmiy izlanishlar natijasida xulosa qilib shuni aytish mumkinki, bugungi kunda yirik subyektlar o'zlarining moliyaviy hisobotlarini milliy standartlar asosida tuzib, undan so'ng xalqaro standartlarga transformatsiya qilinib kelmoqda, lekin aynan moliyaviy hisobotlarni konsolidatsiyalashgan shaklda tuzishni xalqaro standartlar asosida amalga oshirish yo'lga qo'yilmagan.

Shu sababli, konsolidatsiyalashgan moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotni tuzishda 5 ta bosqichdan, ya'ni,

1-bosqich. Sho'ba kompaniyasi (SHK) xarid sanasida va hisobot sanasida sof aktivlari (SA) qiymatini hisoblash;

2-bosqich. Gudvil hisobi;

3-bosqich. Nazorat qilinmaydigan qatnashish hissasini (NQQH) hisoblash;

4-bosqich. Guruhning taqsimlanmaydigan foydasi (GrTF)ni hisoblash;

5-bosqich. Guruhning qayta baholash rezervi (QBR)lardan keng foydalanish maqsadga muvofiq.

Buning natijasida, yirik subyektlarning konsolidatsiyalashgan shakldagi moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotini xalqaro standartlar asosida tuzishdagi muammolarni bartaraf etishga xizmat qiladi.

Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotlar boshkaruv tushunchasiga va kapital tushunchasi bo'yicha yagona moliyaviy hisobotga asoslangan bo'lishi lozim. Yuqoridagilardan kelib chiqqan holda, moliyaviy hisobot va konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotlarning asosiy farqi shundaki, konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotda bir necha mustaqil tashkilotlarning moliyaviy hisobotlarida keltirilgan barcha ko'rsatkichlar to'liq keltirib o'tilmaydi. Bunda bosh kompaniya tarkibidagi korxonalar bir-biridan bo'lgan qarz mablag'lari aks ettirilmaydi, lekin sho'ba korxonalar o'zlarining moliyaviy hisobotlarida keltiradi.

Mana shunday xususiyatlar konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotning axborotlaridagi buzilishlarga olib keladi. Bundan tashqari, konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotning axborotlarini buzilishiga quyidagi holatlar ham sabab bo'ladi:

¹⁴ <http://www.icar.ru> – International Center of Accounting Reforms (ICAR)

<http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx> - International Accounting Standards Board and IFRS Foundation

- kompaniyalar guruhining tarkibini noto'g'ri aniqlash;
- buxgalteriya (moliyaviy) hisobotlaridagi buzilishlar;
- konsolidatsiya uchun hisob siyosatidan foydalanish, bu moliyaviy hisobotning xalqaro standartlarini barcha talablarini o'z ichiga olmaydi;
- buxgalteriya hisobining milliy standartlari asosida tuzilgan moliyaviy hisobotlarni moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga moslashtirish jarayonidagi xatoliklar;
- konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotni tayyorlashdagi xatolar.

Ushbu xususiyatlar moliyaviy hisobotning xalkaro standartlariga muvofiq tayyorlangan konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotni takomillashtirish lozimligini belgilab beradi. Buning uchun moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga muvofiq tuzilgan moliyaviy hisobot va konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotlarni tuzish uslublarini takomillashtirish maqsadga muvofiq deb hisoblaymiz.

Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot auditini o'tkazishda va auditorlik dalillarini to'plash vaqtida bosh kompaniya tomonidan tuzilgan konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot ko'rsatkichlarida noanikliklar kelib chiqmasligi uchun, o'zining sho'ba korxonalari moliyaviy hisobotlaridagi jiddiy tafovutlarga olib kelishi mumkin bo'lgan xavflarni aniqlash va baholash zarur.

ADABIYOTLAR:

- [1] «O'zbekiston Respublikasini yanada rivojlantirish bo'yicha Harakatlar strategiyasi to'g'risida» O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2017 yil 7 fevraldagi PF-4947- sonli Farmoni.
- [2] O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2020 yil 24 fevraldagi PQ-4611-son "Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga o'tish bo'yicha qo'shimcha choratadbirlar to'g'risida"gi PQ-4611-sonli qarori.
- [3] Nasreddinov S.S. Konsolidatsiyalashirilgan moliyaviy hisobotuzishning nazariy va uslubiy masalalari ("Dori-darmon" davlat aksionerlik uyushmasi misolida) iqtisod fanlari nomzodi ilmiy darajasini olish uchun dissertatsiya avtoreferati, Toshkent: 2004. -22 b.;
- [4] International Financial Reporting and Analysis, 4-Edition. D.Alexander, A.Britton, A.Jorissen. 2009. P.
- [5] Xo'jabekov N.B. Biznesni birlashtirishda konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotlarni takomillashtirish. Iqtisod fanlari nomzodi ilmiy darajasini olish uchun dissertatsiya avtoreferati. – T., 2009. – 22 b.
- [6] Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Анализ баланса. 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2016. – 317 с.
- [7] Tashnazarov S.N. Moliyaviy hisobotning nazariy va metodologik asoslarini takomillashtirish (MHXS va

ilg'or tajribalar asosida). Monografiya. T.: "Turon", 2017 y.

[8] Tashnazarov S.N., Tashnazarova D.S. Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari. SamISI, 2018.-421 b.

[9] Трансформация отчетности по МСФО www.ias.ru/blog/competition-page/ 2018.

[10] Ergasheva Sh.T., Ibragimov A.K., Rizayev N.K., Ibragimova I.R. Moliyaviy hisobotlarning xalqaro standartlari. O'quv qo'llanma. – T.: "Iqtisodiyot" nashriyoti 2019. – 227 b.

[11] Ergasheva Sh.T., Ibragimov A.K., Rizayev N.K., Ibragimova I.R. Moliyaviy hisobotlarning xalqaro standartlari. O'quv qo'llanma. – T.: "Iqtisodiyot" nashriyoti 2019. – 227 b.

[12] <http://www.icar.ru> – International Center of Accounting Reforms (ICAR) <http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx> - International Accounting Standards Board and IFRS Foundation.