

ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ ОЛИЙ ВА ЎРТА МАХСУС ТАЪЛИМ
ВАЗИРЛИГИ

ТОШКЕНТ ДАВЛАТ ИҚТИСОДИЁТ УНИВЕРСИТЕТИ

Кафедра: *Бухгалтерия ҳисоби*

Фан: *Молиявий ҳисоб*

Курс иши

Мавзу: *Корхоналарда давр харажатлари ҳисобини ташиқил қилиш масалалари*

Бажарди: БР-87 гуруҳ талабаси Толипова Ш.

ТОШКЕНТ – 2 0 12

Кириш	3
1. Иқтисодиётни модернизациялаш шароитида харажатларнинг иқтисодий мазмуни ва уларни туркумларга ажратиш.....	6
2. Мамлакатни модернизациялаш шароитида давр харажатларининг назарий асослари.....	10
3. Мамлакатни модернизациялаш шароитида давр харажатларини ҳисобга олишнинг мақсади ва вазифалари	16
4. Корхоналарда давр харажатлари ҳисобини бошланғич ҳужжатларда ва ҳисоб регистрларида акс эттирилиши.....	20
5. Корхоналарда давр харажатлари ҳисобининг амалиёти ва унинг молиявий натижаларни шакллантиришга таъсири	25
Хулоса ва таклифлар	30
Фойдаланилган адабиётлар рўйхати	32

Кириш

Мамлакатимизда қабул қилинган инқирозга қарши чоралар дастури доирасида иқтисодиётнинг реал сектори корхоналарини қўллаб қувватлаш бўйича белгиланган вазифаларни изчиллик билан амалга оширилиши, жумладан, маҳсулот экспорт қилувчи корхоналарнинг бюджет олдидаги ва банк кредитлари бўйича қарзларини тўлаш муддатларини узайтирилиши, саноат корхоналарида маҳсулот таннархини камайтириш бўйича чоралар, ички талабни кўпайтириш орқали саноат корхоналари маҳсулоти бозорини кенгайтириш, зарар кўриб ишлаётган саноат корхоналарини банклар балансига ўтказиш орқали уларни молиявий соғломлаштириш ишлари йирик инвестиция дастурларини муваффақият билан амалга ошириш саноат ишлаб чиқаришининг 2010 йилда ҳам ижобий динамикаси таъминланишига олиб келди. Бу борада Президентимиз И.Каримов ўз маърузаларида "...Республикамизда иқтисодиётнинг таркибий тузилишини такомиллаштириш борасида олиб борилган чора-тадбирлар натижасида ижобий сифат ўзгаришларига эришилди. Бу аввалам бор ЯИМнинг тармоқ таркибида рўй берган ўзгаришларда ўз аксини топади. Саноатни устувор тарзда ривожлантириш, тармоққа инвестициялар жалб қилиш борасидаги саъйи ҳаракатлар натижасида тармоқнинг ЯИМдаги улуши кескин ортди. "Агар ўн йил олдин, яъни 2000 йилда мамлакатимиз ялпи ички маҳсулотида саноатнинг ҳиссаси атиги 14,2 фоизни ташкил этган бўлса, 2010 йилда бу кўрсаткич 24 фоизни, транспорт ва алоқанинг улуши тегишли равишда 7,7 ва 12,4 фоизни ташкил этди, хизматлар бўйича бу рақам 37 фоиздан 49 фоизга ўсди» деб таъкидлаган эди¹. Албатта, бундай натижаларга эришишда корхоналарда ишлаб чиқариш жараёни самарали ташкил этиш, улардаги мавжуд ресурслардан оқилона фойдаланиш, уларнинг молиявий барқарорлигини ошириш долзарб масалалардан бири ҳисобланади. Ушбу масалаларни ижобий ҳал этишда, корхонанинг самарали фаолият юритишини белгиловчи муҳим шартларидан бири «молиявий натижалар» категориясининг ижобий ҳулосага эга бўлишида харажатлар таркибида унга бевосита таъсир қилувчи давр харажатлари элементлари бўйича амалга ошириладиган сарфларни тўғри ташкил қилиш, ҳисобини аниқ юритиш ва келгусида маъмурий қарорлар учун асос бўлувчи маълумотларни олишда таҳлилни мукамал юритиш муҳим аҳамиятга эга.

Мазмунига кўра давр харажатлари ишлаб чиқариш ҳажмига бевосита алоқадор бўлмаган домий харажатлар гуруҳини ташкил қилади. Молиявий давр якунини ифодаловчи «молиявий натижалар» аниқлангунига қадар бухгалтерия ҳисобида доимий харажатларнинг давр харажатлари счётида акс эттирилиб борилиши, давр охирида эса натижа фойда ёки зарар бўлишидан қатъий назар молиявий натижа ҳисобидан қопланиши унинг ўзига хос ҳусусиятини англатади.

Низомга мувофиқ молиявий натижаларни шаклланиш босқичида асосий фаолиятдан олинган фойда суммаси аниқланишида марказий эътиборда давр харажатларининг туриши, унинг ҳўжалик молиявий фаолиятидаги аҳамиятлилиқ даражаси юқорилигини кўрсатади. Бу эса тадқиқотлар, изланишлар олиб бориш заруриятини келтириб чиқаради.

¹ И. Каримов "2010 йилда мамлакатимизни ижтимоий-иқтисодий ривожлантириш якунлари ва 2011 йилга мўлжалланган энг муҳим устувор йўналишларга бағишланган Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг мажлисидаги маърузаси". – Т.: Ҳалқ сўзи, 22.01.2011й

Давр харажатлари ўзининг таркибида хўжаликнинг келажагдаги фаолиятини янада кенгайтириш ва ривожлантириш билан боғлиқ бўлган келгусида солиқ солинадиган базадан чегириладиган харажатларини мужассамлаштириши, хўжалик субъектлари молиявий натижасини аниқлашда ўта муҳимлиги ҳамда бозор иқтисодиёти шароитида иқтисодий ривожланиш бирламчи аҳамият касб этиши мавзунинг долзарблилигини янада оширади.

Давр харажатлари ҳисоби масалалари бўйича хорижий ва ҳамдўстлик мамлакатлари олимлари Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Друри К, Рис Дж., Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Энтоний Р., Кондраков Н.П., Кравченко Л.И., Панков В.В., Моисеенко Г.И., Соколов Я.В., Шеремет А.Д. кабилар муносиб ҳисса қўшганлар.

Республикамиз оимларидан Жўраев Н.Ю., Ибрагимов А.К., Хасанов Б.А., Пардаев А.Х., Абдуғаниев А.А., Сотволдиев А. С., Акрамов Э.А., Каримов А.А., Раҳимов М.Ю., Холбеков Р.О., Эргашев Ш.М ва бошқалар илмий ишларида ишлаб чиқариш харажатлари мавзусини кенг ёритиш билан бирга таркибида давр харажатларининг айрим элементлари қисман ёритилган.

Юқорида санаб ўтилган олимларнинг илмий асарларида давр харажатлари ҳисоби масалалари комплекс тарзда ўрганилмаган. Балки маълум бир қисм ёки тармоқ хусусиятларига боғлиқ тарзда, асосий мақсад ва вазифаларни ташкил қилмаган ҳолди қисман тадқиқ этилган. Ундан ташқари мавзу билан боғлиқ масалалар ечимининг турли ҳилда талқин қилиниши, мунозараларнинг мавжудлигидан, уларни тўлиқ ҳал этилмаганлигидан далолат беради. Харажатлар таркибидаги давр харажатлари ҳисоби мавзуси илмий жиҳатдан бугунги кунга қадар комплекс тарзда ўрганилмаганлиги, унинг хусусиятлари тўлиқ очиб берилмаганлигини кўрсатади. Юқорида билдирилган фикрларларнинг барчаси реферат мавзусининг долзарблиги ва аҳамиятли эканлигини белгилаб беради.

Мамлакатни модернизациялаш ва иқтисодиётни диверсификациялаш шароитида корхоналарда давр харажатлари ҳисобининг назарий, услубий ва амалий жиҳатларини ўрганиш асосида давр харажатлари ҳисобини такомиллаштириш бўйича илмий-амалий тавсиялар ишлаб чиқишдан иборатдир. Ушбу қўйилган мақсадга мувофиқ илмий ишнинг асосий вазифалари қуйидагилардан иборат:

- мамлакатни модернизациялашд жараёнида корхоналарда юзага келадиган харажатларни иқтисодий моҳиятига кўра илмий-назарий асосда туркумлаштириш;
- давр харажатларининг иқтисодий моҳияти ва мазмунининг назарий асосларини тадқиқ этиш;
- давр харажатларини бухгалтерияда ҳисобга олишнинг мақсад ва вазифаларини белгилаш, уларни дастлабки ҳужжатлар ҳамда ҳисоб регистрларида акс эттирилишини кўриб чиқиш;
- давр харажатларининг баҳо сиёсатини шакллантиришдаги ўрни ва моҳиятини асослаш;
- ҳисоб тизимини бошқарув талабаларига мослаштириш йўналишларини ўрганиш;
- молиявий натижаларни шакллантириш жараёнида давр харажатларининг тутган ўрни ва таъсир даражасини аниқлашдан иборат.

Рефератни тайёрлаш жараёнида жорий давр иқтисодий илмида қўлланиладиган ҳуқуқий ва услубий тамойилларга амал қилинди. Хусусан, магистрлик диссертация ишида Ўзбекистон Республикаси Қонунлари, Ўзбекистон Республикаси Президенти И.Каримовнинг Фармонлари, асарлари, нутқ ва мақолалари, Вазирлар

Маҳкамасининг Қарорлари, Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги ва Солиқ Қўмитасининг меъёрий ҳужжатлари ва йўриқномаларидан кенг фойдаланилди. Мавзуни ёритишда бухгалтерия ҳисоби ва иқтисодий таҳлилда қўлланиладиган, ҳисоблаш ва таҳлил қилиш усулларида фойдаланилди. Шунингдек, молиявий-бошқарув ҳисоби ва иқтисодий таҳлил бўйича мамлакатимиз ва хориждаги етакчи иқтисодчи олимларнинг асарлари услубий ва назарий манба бўлиб хизмат қилди.

1. Иқтисодийни модернизациялаш шароитида харажатларнинг иқтисодий мазмуни ва уларни туркумларга ажратиш

Харажатларнинг мақсадли ва натижавийлиги хўжаликлар молиявий ҳаётида нақадар муҳимлиги, мазкур иқтисодий категориянинг моҳияти, мазмунини назарий жиҳатдан бозор тамойилларига таянган бугунги кун талаблари асосида аниқ, тўлақонли ифодалашни тақозо қилмоқда. Мазкур мақсадга эришиш учун «харажат» категориясининг иқтисодий мазмунини ёритишда адабиётлар ва айрим манбалардаги мавжуд фикрларнинг таҳлилий хулосаларини келтиришни жоиз топдик. Харажатларга фақатгина чиқим сифатида ва унинг айрим элементлар воситасида қараш қуйидагича фикрга олиб келади: «Харажатлар -ишлаб чиқариш фаолияти жараёнида юзага келган чиқим. Уларга сотилган маҳсулот таннархи, ноишлаб чиқаришдаги маъмурий харажатлар, фоизларни тўлаш, ижара тўлови, иш ҳақи, солиқлар киради»².

Юқорида келтирилган таъриф жуда тор доирада ифодаланган бўлиши билан биргаликда, умумийлик кўлами жиҳатидан ҳам айрим қирраларни қамраб олган ҳолос. Сабаби, унда ишлаб чиқаришга ёндошилган хусусиятлар ўз аксини топиши билан - биргаликда, «Маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида»ги Низомда³ келтирилган харажат туркумларидан айрим элементларигина санаб ўтилган.

Харажатларни фақатгина маҳсулотни ишлаб чиқариш ва истеъмолчига етказиб беришдан иборат, деб қарасак, у ҳолда қуйидаги фикрни ўринли деб санаш мумкин. «Ишлаб чиқариш сарф-харажатлари деганда товар ва хизматларни ишлаб чиқариш ва истеъмолчиларга етказиб беришга қилинадиган барча сарфлар тушунилади»⁴.

Лекин, бу ҳолатда ҳам мазкур тушунчанинг иқтисодий моҳияти тўлиқ очиб берилмаган. У айрим иқтисодий воқеликларга кўра харажатлар ҳақида хулоса чиқарганлигини ифодаламоқда. Харажатлар таннархни ташкил қилишда ҳам бевосита иштирок этиб, уни харажатлар йиғиндиси сифатида уч томонлама кўриб чиқиш мақсадга мувофиқдир. Яъни: биринчидан харажатлар мавжуд ресурслардан фойдаланиш эвазига аниқланади; иккинчидан, харажатлар фойдаланилган ресурсларнинг пул ўлчамида ифодаланишини акс эттиради; учинчидан, харажатлар уларни амалга ошириш мақсадларига кўра аниқланади маҳсулот ишлаб чиқариш, корхона бўлимлари фаолияти ва ҳоказо.

Бу харажатларни таннарх билан бир хил маънодош сифатида қаралишини келтириб чиқаради. Яъни: «Таннарх (харажатлар) аниқ мақсадларда фойдаланилган ресурслар ҳажмининг пулдаги ифодасидир»⁵. Мазкур таъриф таннарх харажатлардан ташкил топиши нуқтаи назаридан ўринлидир. Бу ўринда, барча харажатлар ҳам таннархни ташкил қилавермаслигини алоҳида таъкидлаш зарур. Маҳсулот қийматига қўшилмайдиган харажат турлари ҳам мавжуд.

Харажатларнинг амалга оширилиши корхона хўжалик фаолиятида маблағларни янада кўпайтириш мақсадида вақтинча камайишига олиб келишини акс эттирувчи қуйидаги келтирилган фикр ўринлидир ва бу моҳиятни тўлароқ акс эттирган.

² Жўраев Н., Абдувахидов Ф., Сотволдиева Д. Молиявий ва бошқарув ҳисоби. Дарслик. -Т.: 2010 й. 310 бет

³ ЎЗР ВМнинг «Маҳсулот (иш ва хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш таркиби тўғрисида»ги Низом. 54- қарори. -Т.: 1999й.

⁴ Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб. – М.: Проспект, 2009. – 448 с.

⁵ Каморджанова Н.А., Карташова И.В. Бухгалтерский финансовый учет. 4-е изд., доп. – СПб.: Питер, 2009. – 288 с.

«Харажатлар асосида корхона активларининг камайиши, яъни сарфланиши ҳамда асосий ва доимий фаолият йўналишини ташкил қилувчи, маҳсулот жўнатиш, товарлар ишлаб чиқариш, хизмат кўрсатиш ёки фаолиятнинг бошқа кўринишлари натижасида юзага келувчи мажбуриятлар тушунилади»⁶. Яъни сарфланган ҳар бир бирлик маблағ актлар суммасини маълум миқдорга қисқартиради. Мазкур даврга тегишли хўжалик фаолияти жараёнида хусусий капиталнинг камайишига олиб келувчи харажатлардир, улар корхонанинг доимий фаолияти жараёнида юзага келади ва мос даромадларни олиб келишга хизмат қилади.

Ҳар бир сарфланган маблағга иқтисодиётнинг «харажат- даромад» принципи нуқтаи назаридан назар ташлаш, мазкур тушунчага нисбатан билдирилган қуйидаги фикр энг умумий ва аниқдир. «Харажатлар -фойдали натижаларга эришиш мақсадида, фойдаланилган маблағлар ҳажмининг пулдаги ифодасидир»⁷. Мазкур таърифга тўлиқ ҳамфикр бўлган ҳолда шуни таъкидлаш жоизки, ҳақиқатдан ҳам корхонада харажатларнинг амалга оширилиши активлар ҳажмининг қисқаришига олиб келади, лекин мақсад фойдали манфаатларни қондиришдан иборат. Аксарият корхоналар устав капиталининг ташкил бўлиши, бозор иқтисодиёти шароитида акционерларнинг улушлари ҳисобига шаклланиши нуқтаи назаридан қуйидаги таъриф иқтисодий мазмунини ифодлаган.

Харажатлар-МҲХСнинг «Тамойиллар» бўлими, «Молиявий ҳисобот элементлари» гуруҳининг «Фаолият натижалари» номлибанди 70-моддаси (б)-сатрида ҳам ўз аксини топган ва бу Россия Федерациясининг 1999 йил октябрида қабул қилинган «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Низомининг 2-параграфи билан тўлиқ мос тушади. «Харажатлар деб-жорий даврда, активларнинг чиқиб-кетиши ёки камайиши шаклида, ёки акционерлик капитали иштирокчилари ўртасида тақсимланишига боғлиқ бўлмаган ҳолда капиталнинг камайишига олиб келувчи мажбуриятларнинг кўпайишини ифодаловчи иқтисодий манфаатларнинг камайишидир»⁸.

«Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш учун концептуал асос» БҲМСнинг «Молиявий ҳисобот элементлари» бўлими 38.6-моддасида: «Харажатлар-ҳисобот даврида активларнинг камайиши ёхуд мажбуриятларнинг кўпайишидир»⁹, тарзида содда келтирилган. Юқорида санаб ўтилган барча фикрларни мужассамлаштириб қуйидагича хулосага келинди: Харажат- фойдали натижаларга эришиш мақсадида, активларни сарфлаш уисобига хусусий капитал миқдорининг вақтинча камайишига олиб келувчи мажбуриятларни юлага келишидир. Фикримизча,

келтирилган таъриф харажатларнинг мақсадлилиги, қандай маблағ ҳисобига амалга оширилиши ва мажбуриятларнинг юзага келиш шакли жиҳатида барча қирраларини ифодалаган. Харажатнинг сарфланиш мақсади ёритилмаса ва фойданинг камайиши шаклида талқин қилинса, у ҳолда мазкур тушунча «зарар»ни акс эттирган бўлар эди. Харажатлар маълум мезонларга кўра туркумланади ва уларни чизма шаклида ифодалаш мазмунан тушунишда муҳим аҳамият касб этади.

Корхона маҳсулот ишлаб чиқаришни таъминлаш учун, келиб чиқишига кўра турли хил харажатларни амалга оширади. Ишлаб чиқарилаётган маҳсулотнинг ҳажми айнан шу харажатлар ҳажмининг ўзгаришига боғлиқ тарзда ўзгаради. Шундан келиб чиққан ҳолда, доимий (ўзгармас) ва ўзгарувчан харажатлар юзага келади ва бир-

⁶ Константинова Е.П. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособ. – М.: «Дашков и К», 2008. – 288 с..

⁷ Жўраев Н., Холбеков Р., Абдувахидов Ф., Илхомов И. Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит. Дарслик. -Т.: 2007 й

⁸ МСФО параграф-70, раздел «Принципы подготовки и составления финансовой отчетности».

⁹ Константинова Е.П. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособ. – М.: «Дашков и К », 2008. – 288 с.

биридан фарқланишади.

Ўзгармас харажатлар-ишлаб чиқариш ҳажмига боғлиқ бўлмаган харажатларни ифодаласа, ўзгарувчан харажатлар эса ишлаб чиқариш ҳажми даражасига бевосита алоқадор бўлган сарфларни ифодалайди¹⁰. Мазкур харажатлар, бозор иқтисодиётида бухгалтерия ҳисобининг муҳим вазифаларидан саналган-баҳони тўғри ва олдиндан айтиш учун зарур бўлган маълумотлар меъзонини белгилаб беради. Ғарб ҳисоб тизими ва Америка бошқарув ҳисоби газимида ҳам харажатларни аниқ қуйидаги турларга ажратади: а) ўзгарувчан харажатлар ишлаб чиқарилган маҳсулотларнинг ҳажмига тўғри мутаносиб ўзгарувчан харажатлар; б) доимий харажатлар ишлаб чиқариш ҳажми ўзгарганлиги билан маълум даврдаги харажатлар қисмининг умумий суммаси ўзгармайди»¹¹.

Келтирилган фикрларнинг хилма-хиллиги харажатларга турли нуқтаи назарлардан қаралишининг натижасидир. Бунда биз учун муҳим ўринда уларнинг ўзгарувчан ва ўзгармас (доимий) тарзда нисбатининг олинишидир, чунки иқтисодиётимизнинг миллий қонунчилигида харажатлар айнан шундай гуруҳларга ажратилган.

Фикримизча, харажатларни ўзгарувчан ва ўзгармас тарзда ифодалаш бухгалтерия ҳисоби объекти бўла олмайди. Чунки бундай гуруҳлаштириш нисбий бўлиб, харажатларни қандай манбалар ҳисобидан қоплаш мумкинлигини ифодалаш натижасида келиб чиққан. Яъни, ўзгарувчан харажатлар маҳсулот таннархига киритилиб, бевосита сотишдан тушган тушумда мужассамлашса, ўзгармас харажатлар эса бевосита хўжаликнинг молиявий натижалари ҳисобидан қопланади. Биз учун аҳамиятли бўлган ўзгармас харажатлар моҳиятига тўхталиш мақсадга мувофиқдир.

Ўзгармас харажатлар хусусида муаллифлар томонидан бир қанча фикрлар берилган бўлиб, улар кўпроқ ишлаб чиқариш билан боғлиқ бўлмаган сарфларни назарда тутишган. Лекин шундай келтирилган қарашлар ҳам борки, унда харажатлар ишлаб чиқариш жараёнига тегишли бўлсада, ўзгармайдиган ишлаб чиқариш харажатлари сифатида ифодаланган. Қуйидаги таърифда айнан шу жиҳатлар назарда тутилган:

«Ҳисобот даври давомида ҳақиқатда ўзгармайдиган ишлаб чиқариш харажатлари доимий ишлаб чиқариш харажатлари деб юритилади. Ҳатто маҳсулот ишлаб чиқариш ҳажми ўзгарганда ҳам ўзгармайди»¹². Амалда молиявий қонунчилигимизга мувофиқ: ишлаб чиқариш воситаларининг тўғри пропорционал услубда амортизацияланиши билан боғлиқ харажатлар бунга мисолдир. Келтирилган қараш ўзгармас (доимий) харажатларнинг қисман ишлаб чиқариш харажатлари билан умумлаштириб юборилиши ёки айрим харажат моддаларининг хусусиятли жиҳатлари натижасида келиб чиққан.

Харажатларнинг «доимий» деб номланишининг мазмуни шундан иборатки, улар корхона маҳсулот ишлаб чиқариш ҳажмининг ўзгаришига боғлиқ бўлмаган тарзда амал қилади. Шунингдек, улар жорий харажатлар сирасига тегишлидир. Мазкур харажатлар корхонада кунлик тарзда, яъни ишлаб чиқариш фаолиятини давом эттириш учун ва ҳаётийликни таъминлаш учун зарурдир.

Доимий харажатлар маҳсулот ишлаб чиқаришнинг критик ҳажм даражасини

¹⁰ Петрова В.И. и др. Бухгалтерский учет, анализ и аудит деятельности страховых организаций. – М.: ФиС, 2008. – 400 с.

¹¹ Сотировдиев А. С. Замоновий бухгалтерия ҳисоби. Дарслик. –Т. БАМА, 2008 й

¹² а) Б. Нидлз, Х.Андерсон. Принципы бухгалтерского учета (пер. с англ. П/р. Я.В. Соколова)-М.: «Финансы и статистика», 2009. 496 стр. 431-стр.

аниқлашда ҳам иштирок этади ва бунда маҳсулот ишлаб чиқаришнинг ўзгариш оралиқларига, сабабларига эътибор бериш муҳимдир.

Критик ҳажм даражасида маҳсулот ишлаб чиқаришнинг физик ҳажми қатъий баҳоларда ва доимий харажатларда белгиланади. Унинг ўзгариши эса таъсир бирликлари фарқланишлари ва боғланишлари асосида аниқланади.

Юқорида доимий харажатларнинг мазмуни ва улар иштирокида маҳсулот ишлаб чиқаришнинг критик ҳажми даражасининг аниқланиши борасида бежиз фикр юритилгани йўқ. Чунки, Низомда келтирилган давр харажатлари элементи иқтисодчи олимлар томонидан доимий харажатлар сифатида эътироф этилмоқда. Лекин, амалда фаолият юритаётган хўжалик субъектларининг сарфлаган давр харажатлари таркибига назар ташланса, унда ишлаб чиқариш ҳажми билан алоқадор бўлган харажат моддаларишшг мавжудлиги ва уларнинг давр харажатлари умумий миқдорида улуши юқорилигини кўриш мумкин. Демак, давр харажатлари таркибида ишлаб чиқариш ва реализация ҳажми билан алоқадор харажатларнинг мавжудли, мазкур харажат элементини “Direct-costing” тизимидаги «Доимий харажатлар» билан бир ҳил маънода қабул қилишни инкор қилади.

Давр харажатлари тушунчасининг иқтисодиётимизга кириб келганига кўп вақт бўлмаганлиги ҳамда хусусиятига кўра ўзида доимий харажатларни тўлиқ акс эттирмаганлиги сабабли бугунги кунда ҳам иқтисодчи олимлар ўртасида мазкур харажат элементини турли ҳил тарзда талқин қилиш ҳоллари кузатилмоқда. Жумладан, давр харажатларини биринчи гуруҳга мансуб олимлар ишлаб чиқариш харажатлари таркибида акс эттирсалар, иккинчи гуруҳ молиявий натижалар билан мужассамлашган ҳолда, шунингдек учинчи гуруҳ алоҳида тарзда ифодаламақда. Фикримизча, давр харажатлари элементи алоҳида мустақил иқтисодий категориядир.

Янги таҳрирдаги Низомга ҳам жамиятнинг иқтисодий ривожланишига монанд равишда ва республика солиқ тизимининг жадаллашиши натижасида ўн бир марта, ўзгартиришлар киритилди, шундан, охиргиси ЎЗР ВМ 11.03.2009 й. 63-сон қарори шулар жумласидандир.

Мазкур Низом мақсадига кўра: маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни ишлаб чиқариш ва сотиш давомида хўжалик юритувчи субъектда пайдо бўладиган барча харажатлар тўғрисида бухгалтерия ҳисоби счётларида тўлиқ ва аниқ ахборотни шакллантириш; хўжалик юритувчи субъект фаолиятининг иқтисодий рентабеллиги кўрсаткичларини қайд қилиш; фаолиятнинг бозор рақобатбардошлигини аниқлаш ҳамда хўжаликнинг давлат бюджети билан бўладиган ўзаро иқтисодий муносабатининг ифодаси бўлган, солиқ солиш базасини тўғри аниқлаш учун ишлаб чиқилган.

Хусусан, мамлакатимизда давр харажатлари тарзида акс эттирилаётган ҳисоб объекти, Россия Федерацияси ҳисоб тизими қоидаларига асосан «Умумхўжалик харажатлари» сифатида ифодаланиб, 26-«Умумхўжалик харажатлари» счётида юритилади. Мазкур счёт актив счёт бўлиб, йиғиб-тақсимловчи характерга эга. Ҳисобот даври охирида ушбу счётдаги суммалар асосий ишлаб чиқариш счётларига ҳисобдан чиқарилади, сўнг маълум белгиланган кўрсаткичларга асосан тугалланмаган ишлаб чиқариш ва тайёр маҳсулотлар ўртасида тақсимланади¹³.

Харажатларни Низомда келтирилган услуб каби ҳисобини юритиш тартиби, Республикаимизга ривожланган ғарб давлатлари амалиётидан кириб келди. Бундан кўзланган мақсад, жаҳон иқтисодиётида қўлланилиши кенгайиб бораётган

¹³ Каспина Р.Г., Плотнокова Л.А. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности: учеб. пособ. Россия. -М.: Эксмо, 2010. – 432 с. 178-стр.

«қисқартирилган таннарх» тизимига ўтишдан иборат. Мазкур тизимда таннархга фақатгина ишлаб чиқаришдаги бевосита ва билвосита харажатлар олиб борилиб, ишлаб чиқариш билан боғлиқ бўлмаган фаолият харажатлари давр харажатлари сифатида молиявий натижадан қопланади.

2.Мамлакатни модернизациялаш шароитида давр харажатларининг назарий асослари

Давр харажатлари жаҳон амалиётида кенг қўлланилаётган ишлаб чиқаришнинг “Direct-costing” тизимига ўтилиши муносабати билан иқтисодиётимизга кириб келган янги тушунчадир. Ушбу тизим хусусиятлари иқтисодчи олимларнинг илмий ишларида кенг ёритилган¹⁴.

“Direct-costing” мамлакатимизда «қисқартирилган таннарх» номи остида ифодаланиб, унинг қоидалари Республикамиз бухгалтерия ҳисоби таркибига 1994 йилдан эътиборан кириб кела бошлади ва маржинал даромад концепцияси амал қилишининг асос солинишига бошланғич қадам ташланди. Жумладан, 1995 йилдан бошлаб Молия вазирлиги Йўриқномаси асосида маъмурий харажатларни «Давр харажатлари» сифатида эътироф этиш ва уларни молиявий натижа ҳисобидан қоплаш белгилаб қўйилди. Лекин шундай бўлсада, назаримизда бу тур харажат элементларига ҳозирда иккинчи даражали нигоҳ билан қаралмоқда. Чунки, иқтисодиёт ривожланиши билан янгидан вужудга келаётган қўпгина харажат моддалари давр харажатлари таркибида акс эттирилиши амалиётда кузатилаяпти ва бу, молиявий натижалар ҳисобидан қопланишини ҳамда солиққа тортиш базасини кенгайтиришини назарда тутсак, жуда ачинарли ҳолдир. Шу билан биргаликда, бугунги кунда республикадаги мавжуд мазкур соҳа адабиётларида «давр харажатлари», унинг мазмуни, моҳияти, вужудга келиш жараёнлари ва ҳисобдан чиқарилишига бағишланган саҳифалар жуда ҳам кам бўлиб, бизнингча, уларда мавзунинг айрим қирралари ёритилган ҳолос. Фикрмизча, “Direct-costing” тизимига ўтиб борар эканмиз, бугунги кун иқтисодий тизими талаби асосида янгидан яратилаётган соҳа адабиётларида «давр харажатлари» тушунчасига кенгроқ эътибор қаратиш лозим. Унинг таркибида солиқ базасига қўшиладиган харажатлар ҳам ўз ифодасини топиши, мазкур тушунча моҳиятини янада чуқурроқ ёритишни талаб қилади. Бундай муаммоларнинг мавжудлиги мазкур илмий ишнинг мақсад ва вазифалари олдида қўйилган талабларини янада кучайтиради.

Давр харажатларига бағишланган саҳифалари мавжуд айрим адабиётларда, мазкур мавзу қисман ёритилган ва тушунча мазмунини ифодаловчи фикрларнинг турли туманлиги унинг барча қирралари ҳали тўлиқ ёритиб берилмаганлигидан далолат беради. Давр харажатларининг ишлаб чиқаришни бошқариш ҳамда фаолиятни ташкил қилиш билан боғлиқлиги хусусиятлари келтирилаётган фикрда ўз аксини топган.

«Давр харажатлари таркибига умуман иқтисодий субъект бўйича ишлаб чиқаришни бошқариш ва ташкил қилиш билан боғлиқ харажатлар киритилади»¹⁵. Бу таъриф умумий келтирилган бўлиб, давр харажатларининг барча жиҳатларини тўлиқ қамраб олмаган. Бунда ушбу элемент;харажатларининг хўжаликдаги бошқарув ва ташкилий хусусиятларига алоҳида урғу беришга ҳаракат қилинган. Ваҳоланки, давр

¹⁴ Б.А.Хасанов. Бошқарув ҳисоби: назария ва услубиёт.-Т.: «Молия», 2005. 248 бет. 55-бет. (илмий монография).

¹⁵ Жўраев Н., Абдувахидов Ф., Сотволдиева Д. Молиявий ва бошқарув ҳисоби. Дарслик. -Т.: 2010 й. 310бет. 101-бети.

харажатлари таркибида бошқа тур харажатлар ҳам мавжуд бўлиб, улар мазмунан хўжаликнинг узлуксиз фаолиятини таъминлайди. Уларнинг ишлаб чиқариш жараёни билан боғлиқ, эмаслиги алоҳида аҳамият касб этади. Бу ҳусусда куйидакелтирилган таъриф қисқа ва аниқ келтирилган.

«Давр харажатлари деб, ишлаб чиқариш жараёни билан тўғридан-тўғри боғлиқ бўлмаган харажатларга айтилади»¹⁶. Мазкур ёндошув давр харажатларининг хўжалик фаолиятидаги бажарадиган айрим, яъни маҳсулот таннархига киритилмаслиги ҳусусидаги вазифаларига асосланган ҳолда келтирилган. Чунки, харажатларнинг ишлаб чиқариш жараёнида қатнашиши ёки қатнашмаслиги унинг мақсадга эришиш йўлидаги бажарадиган: умумий вазифаларидан келиб чиқади ва бу молиявий қонунчилик қоидаларига таянади.

Давр харажатларининг мазмунини ифодалаш ва ёритиш мақсадида юқорида келтирилган фикрлар мамлакатимизнинг иқтисодчи олимлари томонидан илгари сурилган бўлиб, мантиқан асосий ҳуқуқий ҳужжат саналган, Низомда ифодаланган қоидага тўлиқ ёндошилган ҳолда эътироф этилган. Жумладан, Низомнинг Б-бандининг 2-бўлими, 1-хатбошисида давр харажатларига куйидагича таъриф берилган: «Давр харажатлари деганда бевосита ишлаб чиқариш жараёни билан боғлиқ бўлмаган харажатлар ва сарфлар тушунилади: бошқарув харажатлари, маҳсулотни сотиш харажатлари ва умумхўжалик аҳамиятига эга бўлган бошқа харажатлар».

Низомда келтирилган тартиб давр харажатларига фақатгина ишлаб чиқариш жараёнига алоқадорлиги нуқтаи назаридан келтирилган бўлиб, айрим харажат гуруҳларини санаб ўтиш воситасида, молиявий қонунчилик жиҳатидан уларнинг молиявий натижа билан бевосита алоқадорлигига урғу берилган. Чунки, мазкур Низом хўжалик юритувчи субъектлар ва давлат бюджети ўртасидаги молиявий муносабатларни тартибга солиб турувчи солиқ манфаатлари остида ишлаб чиқилганлигини назарда тутсак, у ҳолда давр харажатларига фақатгина молиявий нуқтаи назардан эътибор қаратилганлигини алоҳида таъкидлаш лозим.

Бизнингча, Низомда келтирилган тартиб давр харажатларининг мазмун-моҳиятини тўлалигича ифодалаб бера олмайди, унда асосан молиявий жиҳатлари кенгрок акс этган.

Хусусан, давр харажатларининг бундай тартибда ифодаланиши соҳага тегишли бугунги кундаги аксарият замонавий адабиётларда ҳам Низомда келтирилган тартиб асосида тушунча беришга кенг ёндошилган.

Ваҳоланки, хўжаликларнинг узлуксиз фаолият юритиши, ҳаттоки фаолияти тўхтатилган ҳолатда, мулк тўлиқ тугатилгунга қадар ёки фаолият қайта ташкиллаштирилгунгача, ўз функцияларини доимий бажариб бориши билан боғлиқ барча сарфлар «давр харажатлари»да мужассамлашади. Бу ҳақда халқаро аҳамиятга эга ҳуқуқий ҳужжат, МХХСда ҳам алоҳида фикр юритилган. Унга кўра, хўжаликларнинг барча харажатларини икки асосий ташкил қилувчи элементлар кўринишида ифодалаш мумкин¹⁷:

- маҳсулот таннархи билан боғлиқ бўлган, уни ташкил қилувчи харажатлар;
- ишлаб чиқарилган маҳсулот таннархи билан боғлиқ бўлмаган, хўжаликнинг

¹⁶ Ибрагимов А. ва бошқалар. Молиявий ва бошқарув ҳисоби. Ўқув қўлланма. –Т.: “Иқтисод-молия”, 2008, 444б. 325-329 бетлар.

¹⁷Крайнова Ю. Е. Краткий курс по Международным стандартам аудита: учеб. пособ. - М.: «Окейкнига», 2009.- 119 с.

нормал фаолият юритиши учун зарур бўлган, оператив ёки давр харажатлари.

Харажатларни келтирилган тартиб асосида гуруҳлаштириш орқали, унинг бир қисми бўлган давр харажатлари қуйидагича таснифланган: «Давр харажатлари (оператив харажатлар)-маҳсулот таннархи билан боғлиқ бўлмаган, лекин корхонанинг нормал функционал фаолияти учун зарур бўлган барча харажатлардан иборат»¹⁸.

Ижтимоий ҳаётдаги зарурат туфайли айрим иқтисодий жараёнлар амал қилади ва иқтисодий атамалар билан ифодаланади. Мазкур тушунчалар эса зарурат туфайли юзага келган жараёнларнинг бажарадиган вазифалари бирламчилиги нуқтаи назаридан ёритилгани каби, юқорида келтирилган таъриф ҳам давр харажатларининг мазмунини акс эттиришда, фикримизча, аниқ ва ўринли белгиланган. Яъни, бизнингча, фикр иқтисодий тушунчанинг узлуксиз амал қилувчи умумий вазифаларидан келиб чиқиб, сўнг ишлаб чиқаришдаги иштироки орқали молиявий жиҳатларига эътибор қаратилган.

Жумладан, бундай тартиб давр харажатларига берилган қуйидаги таърифда ҳам ўз аксини топган. Яъни бунда, «Давр харажатлари жорий ҳисобот даврида маҳсулотларни сотиш ва компания ҳаёт фаолиятининг умумий таъминоти билан боғлиқ бўлган харажатлардир»¹⁹ деб таъкидланган.

Кейинги фикрда эса давр харажатларига хўжаликнинг операцион сарфлари сифатида ёндошилиб, қуйидагича ёритилган: «Операцион харажатлар -фирма фаолият юритиши учун зарур бўлган, сотилган товарлар таннархига киритилмайдиган харажатлардир»²⁰. Ушбу келтирилган тушунча ҳам узлуксиз фаолиятни таъминлаш нуқтаи назаридан келтирилган бўлиб, молиявий жиҳатларига ҳам алоҳида урғу берилган. Келтирилган фикрларнинг таҳлил қилиниши, миллий иқтисодиётимизда давр харажатларининг молиявий жиҳатларига асосий эътибор қаратилаётганлигидан далолат берса, халқаро амалиётда эса кўпроқ мазмунини тўлиқ ифодаловчи бажарадиган вазифаларининг хусусиятлари акс эттирилганлигидан гувоҳлик беради. Шунинг учун ҳам, фикримизча, давр харажатларининг молиявий хусусиятларини бирламчи тутувчи миллий иқтисодиётимизнинг бугунги кунида, мазкур харажат элементига мансуб бўлмаган айрим харажат моддаларининг ҳам давр харажатлари таркибида юритилиши амалиётда кузатилмоқда.

Демак, «давр харажатлари» маҳсулот таннархига қўшилмасдан молиявий натижалар ҳисобидан қоплансада, асосий муҳим масала ҳисобланган хўжаликнинг узлуксиз функционал фаолиятини таъминлайди. Шунинг учун ҳам, рақобатга асосланган бозор иқтисодиёти шароитида доимий фаолият юритиш муҳим аҳамият касб этишини назарда тутган ҳолда, фикримизча, тегишли ҳуқуқий ҳужжатларда «Давр харажатлари»га берилган таърифларда унинг мазмун-моҳиятини тўлалигича ёритиш катта аҳамиятга эга. Чунки, норматив ҳужжатлар заминидан, истеъмолчилари аксарият кўпчиликлари ташкил қилувчи мутахассислик илмий адабиётлари яратилишини алоҳида таъкидлаш ўринлидир.

Таъкидланган фикрларни таҳлил қилиш ва умумлаштириш натижасида, ўйлашимизча, қуйидагича таъриф келтириш, «давр харажатлари»нинг мазмунини ҳаққоний тарзда аниқ ва кенг маънода ифодалайди.

¹⁸ С.Шиколаева, Т.Шишкова. Международным Стандартам Финансовой Отчетности-Москва.: «УРСС»-2008. 59-стр. из 259-стр.

¹⁹ «Международным бухгалтерский учет. СААР и 1А5»-справочник бухгалтера»-М.: «Дело и Сервис»-2008. 133-стр. из 190 стр.

²⁰ Б.Нидз, Х.Андерсон, Д.Колдуэлл. Принципы бухгалтерского учета (Пер. с англ. А.В.Чмеля, Д.Н.Исламгулова; Под/ред. проф. Я.В.Соколова).-М.: «Финансы и статистика», 2009. 88-стр. из 495 стр.

«Давр харажатлари- маҳсулот таннархини ташкил қилмасдан, балки такрор ишлаб чиқариш жараёни фаолиятини ташкилий ҳосил қилиш, узлуксизлигини таъмилаш, бошқариш ва корхонани умумий тартибга солиб туриш билан боғлиқ асосий функциялари доимий бажариш тусидаги ҳажда ҳисобот даври якунида тўғридан-тўғри молиявий натижа ҳисобидан қопланадиган сарфлардир»²¹.

Келтирилган фикрга асосланиб, бизнингча, мазкур иқтисодий тушунчага тегишли» ягона норматив ҳужжат саналган Низомнинг Б-бандининг 2-бўлими, 1-хатбошисига қисқа ва аниқ тарзда қуйидагича ўзгартириш киритиш ижобий аниқлик беради ҳамда мазмунни тўлиқ ифодалайди.

«Давр харажатлари - деганда бевосита ишлаб чиқариш жараёни билан боғлиқ бўлмаган ва хўжаликнинг нормал функционал фаолиятини таъминловчи харажатлар ва сарфлар тушунилади»²².

Халқаро амалиётда давр харажатларини операцион харажатлар сифатида қабул қилиш орқали, унинг таркибида юқори улушга эга иккита гуруҳдан иборат харажат моддаларига кенгроқ эътибор берилган. Улар, сотиш харажатлари; маъмурий, бошқарув харажатларидир²³. Миллий иқтисодиёти-мизда эса, Низомга асосан давр харажатлари бир неча гуруҳлардан ташкил топган. Улар қуйидаги тасвирда ифодаланган (1-чизмага қаранг).

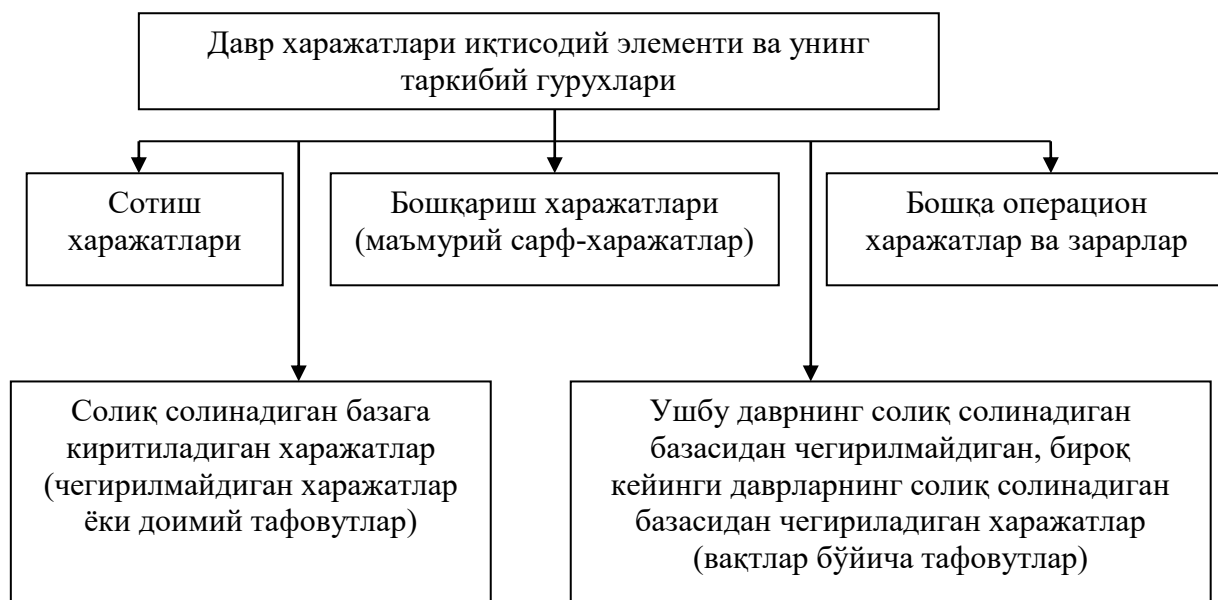
Сотиш харажатлари савдо фаолияти жараёнлари давомида юзага келадиган сарфларни ифодалаб, бевосита сотиш билан боғлиқ харажатларни ўзида мужассамлаштиради. Уларнинг таркибига товарларни ташиб келтиришдан бошлаб, транспорт, реклама, савдо ходимлари иш ҳақлари, ижтимоий суғурта, товарларнинг норма ва ундан ортиқча йўқолишлари, газ-ёқилғи ва энергия, инвентар ва хўжалик жиҳозлари, товарлар сифатини сақлаш, савдо ходимлари фаолияти давомийлигини таъминлаш ва уларни махсус форма билан таъминлаш, маркетинг харажатлари киради.

Маъмурий харажагалар фаолият узлуксизлигини таъминлашда зарур соҳа бўлган, бошқариш билан боғлиқ сарфларни ифодалайди. Бу харажат элементи таркибига маъмурий ходимлар иш ҳақи, ижтимоий суғуртаси, хизмат автомобиллари билан боғлиқ, алоқа воситалари хизматлари, хизмат сафарлари, вакиллик харажатлари, маъмурий бинолар амортизацияси каби харажатлар киради.

²¹ Каспина Р.Г., Плотникова Л.А. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности: учеб. пособ. Россия.-М.: Эксмо, 2010. – 432 с.

²² Сотиволдиев А. С. Замоновий бухгалтерия ҳисоби. Дарслик. –Т. БАМА, 2005 й

²³ Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуэлл. Принцы бухгалтерского учета.-М.: «Финансы и статистика», 2007. 88-стр. из 495 стр.



1-чизма. Давр харажатлари ва уларнинг таркиби

Бошқа операцион харажатлар ва зарарлар-корхоналарнинг оператив фаолияти давомида юзага келадиган жараёнлар билан боғлиқ сарфлардан иборат. Буларга: кадрлар тайёрлаш, лойиҳа ва қурилиш-монтаж, маслаҳат ва ахборот хизматлари, аудиторлик хизматлари, хизмат кўрсатувчи хўжаликлар, ходимлар дам олиши, экскурсия ва саёҳат билан боғлиқ тadbирлар, компенсация тўловлари, мукофот ва тақдирлаш, турли хил ҳақ тўлаш ва моддий ёрдам сарфлари, ободонлаштириш, суд жараёнлари сарфлари, солиқ бўйича жарималар, айрим зарарлар, айрим турдаги йўқотиш ва камомадлар, жамоа ташкилотларига бадаллар, банк хизматлари учун тўловлар каби харажатлардан иборат.

Ҳисобот даврининг келгусида солиқ солинадиган базадан чиқариладиган харажатлари-инвестицион таъминлаш билан боғлиқ бўлмаган ва инвестиция билан таъминланадиган асосий воситалар қийматига қўшилмайдиган харажат моддаларидан иборат. Булар: янги фаолият йўналишларини ўзлаштириш, янги технологияларни синаб кўриш, янги технологияларни яратиш ва такомиллаштириш, шунингдек, илмий-тадқиқотлар ва тажриба-конструкторлик ишлари, бошқарувнинг янги тизимини ташкил қилиш, янги ишчи кучларини қабул қилиш, ихтирочилик, муаллифлик мукофотларини тўлаш, ишлаб чиқариш линияларини ривожлантириш билан боғлиқ харажатлардир. Мазкур санаб ўтилган харажат моддалари хўжалик юритувчи субъектларнинг ўз фаолиятига янги технологияларни жорий қилиш билан боғлиқ сарфларини мужассамлаштиради. Шу сабабли харажатларнинг жорий давр солиққа тортиладиган базани аниқлашда ҳисобга олинмайди, яъни мазкур даврнинг солиқ солинадиган базасига киритилади. Лекин, ушбу харажатлар кейинги даврларда ҳисобга олинади яъни хўжаликнинг солиқ солинадиган базасига киритилмайди.

Харажатларнинг ушбу моддалари хўжаликларнинг молиявий ҳисоботларида давр харажатлари сифатида юритилиши таъкидланиб ўтилди. Бироқ, улардан солиқ олиш мақсадида солиқ солинадиган базага киритиш учун солиққа тортиладиган фойдада қайтадан ҳисобга олинади, сўнгра эса мазкур харажатларнинг бутун фойдали муддатлари давомида ёки 10 йил мобайнида, ушбу муддатларнинг қайси бирининг (вақтлар бўйича тафовутларнинг) қисқа бўлишиги қараб, кейинчалик чиқариб

ташланади.

Мазкур харажатларнинг бир давр солиқ базасига киритилиши, бошқа даврлар солиқ базаларидан чиқарилиши натижасида бухгалтерия ҳисоби фойдаси ва солиққа тортиладиган фойда ўртасида тафовутлар ҳосил бўлади, аниқроғи вақтинчалик фарқларни шакллантиради. Яъни бир даврда солиққа тортиладиган фойда ва бухгалтерия фойдаси ҳар хил миқдорни ташкил қилса (харажатларнинг солиққа тортиш базасига киритилган даври), иккинчи даврда солиққа тортиладиган фойда ва бухгалтерия фойдаси бир хил миқдорни ташкил қилади. Шу ўринда, бухгалтерия фойдаси ва солиққа тортиладиган фойда ҳамда вақтинчалик фарқлар тўғрисида қисқача мулоҳаза юритиш ўринлидир.

Харажатларнинг мазкур моддалари қачон амалга оширилган бўлишидан қатъий назар, «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонунга асосан, қайси даврга тааллуқли бўлса, ўша ҳисобот даврида акс эттирилади. Яъни, мазкур ҳисобот даври бухгалтерия фойдасида қайта ҳисобланиб, хўжаликнинг солиққа тортиладиган фойдасига қўшилади. Улар тегишли ҳисобот даври учун тааллуқли бўлиб, келгуси ҳисобот даврларига боғлиқсиздир. Шунинг учун ҳам ушбу харажат моддалари хўжаликнинг солиққа тортиладиган фойдасидан чегирилмаган ҳолда, бухгалтерия фойдаси ва солиқ солиш фойдаси ўртасидаги доимий тафовутларни ташкил қилади.

Доимий фарқлар - бу солиққа тортиладиган ва бухгалтерия даромади орасидаги фарқлар вужудга келиш сабабларининг «натижаларидан яна бири бўлиб, маълум харажат моддаларининг солиқ фойдаси ҳисоб-китобларига киритилиши ва бухгалтерия фойдаси таркибидан чиқарилиши тафовутларидир. Ушбу тафовутлар жорий ҳисобот даврида вужудга келади ва ҳисобга олинади, лекин кейинги даврларда инобатга олинмайдиган солиққа тортиладиган фойда ва бухгалтерия фойдаси орасидаги фарқдир. Мазкур харажат моддаларининг фақат жорий давр солиқ фойдасига киритилиши ва келгуси даврларда ўзига хос тарзда хўжаликда яна вужудга келиши сабабли, улар доимий характерга эга.

Шу ўринда алоҳида таъкидлаб ўтиш жоизки, солиққа тортиладиган фойда ва бухгалтерия фойдаси, улар ўртасидаги фарқни келтириб чиқарувчи харажатлар бўйича доимий ва вақтинчалик тафовутлар, уларнинг келиб чиқиш сабаблари тўғрисида БХМСларида ҳеч қандай маълумотлар берилмаган. Фикримизча, халқаро ҳисоб тизимини амалда қўллар эканмиз, миллий стандартларимизда ушбу тушунчаларни кенгроқ ёритишга эътиборни кучайтириш лозим. Жумладан, ушбу тушунчаларни, бевосита алоқадор ҳуқуқий асос саналган, «Молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш учун концептуал асос» БХМСда: «Даромадлар» бўлимига 55(а) ва 55(в) моддаларини киритиш, уларда «Бухгалтерия фойдаси» ва «Солиққа тортиладиган базага киритилмаган харажатлар» тушунчаларига изоҳлар бериш аниқлик манбаи ҳисобланади; 1-сонли «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот» БХМСда: «Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботда тақдим этилиши лозим бўлган ахборот» бўлиmidан сўнг «Доимий ва вақтинчалик фарқлар» бўлиmini киритиш ва унда юқорида ушбу тушунчаларга берилган таърифлар ва фарқларни келтириб чиқарувчи сабаблар ёритилиши лозим,-деб ўйлаймиз; мужассамлаштириш ўринлидир.

Чегирилмайдиган харажатлар ёки доимий тафовутларни ҳосил қилувчи харажат моддалари таркибида давр харажатларига тегишли моддалар ҳам мавжуд бўлиб, улар қайси харажат гуруҳларига тегишлилиги кўрсатилмаган ҳолда умумий тарзда санаб ўтилган.

1995 йил амалга киритилган Низом ва 1999 йилда уни янада такомиллашган вариантининг иқтисодиётга жорий этилиши, хўжаликларда бошқарувни давр харажатлари тўғрисида аналитик даражада аниқликда маълумот билан таъминлаш даражасини оширди. Бу харажатлар комплекс харажатлар бўлиб, уларнинг ҳисоби мазкур гуруҳлар таркибига кирувчи харажат моддалари бўйича ташкил қилинади. Харажат гуруҳлари амалга оширилиш мақсадларига кўра фарқланишади ҳамда таркибий моддалари уларнинг мазмунини ташкил қилади. Харажат моддалари ҳам ҳар бир амал қилган тартиб замон ва маконига мос тарзда ўзгартириш ва қўшимчалар билан бойитилиб берилган.

Жаҳон амалиётида маҳсулот ишлаб чиқаришнинг қисқартирилган таннарх тизими амал қилганлиги боис халқаро молиявий тизим асосида ишлаб чиқилган молиявий ҳисоб халқаро стандартларида ҳам давр харажатларига ва унинг таркибий қисмларига алоҳида аҳамият берилган.

Шунингдек, миллий ҳисобчилигимизнинг халқаро амалиёт билан уйғунлашиб бораётганлигини таъкидлаган ҳолда, давр харажатларининг айрим моддалари солиқ қоидаларига биноан, хўжалик фойдаси (даромади)да қайта ҳисобланади. Жумладан, халқаро амалиётда ушбу тур харажат моддаларининг аксариятидан солиқ олинмаслиги, инвестициялар оқимини таъминловчи жаҳон молиявий қоидаларига тўлиқ амал қилаётган ривожланган давлатларда солиқ юкининг нисбатан камлигидан далолат беради. Чунки, ривожланган давлатларда хусусий мулк устун мавқега эга бўлганлиги боис ортиқча харажатларга йўл қўйилмаслиги ҳамда давлат олдидаги мажбуриятларнинг фуқаролар томонидан масъулият билан ҳис қилиниши натижасида тўланадиган солиқ суммаларининг ҳуфиёна тутилмаслиги, аксинча аниқ ва ўз вақтида амалга оширилишининг самарасидир.

Хусусан, мамлакатимиз иқтисодиётида жаҳон тажрибаларида қўлга киритилган ижобий ютуқларнинг миллий ҳусусиятларни эътиборга олган ҳолда қўлланилиши ва айнан ҳисоб тизимига жорий этилиши, келгусида хўжаликлардаги давр харажатларининг юритилишини, жаҳон стандартларига яқинлашишда, ҳуқуқий ҳужжатларда янада соддалаштирилишини талаб қилади.

3. Мамлакатни модернизациялаш шароитида давр харажатларини ҳисобга олишнинг мақсади ва вазифалари

Маълумки, инқирозга қарши чоралар дастурини амалга ошириш жараёнида бошқа соҳалардаги каби бухгалтерия ҳисоби, умуман ҳисоб тизимига ҳам сезиларли ўзгаришлар киритиш заруриятини чиқармоқда. Иқтисодий ҳодиса ва жараёнлар мазмунининг кенгайиши ва тобора мураккаблашиб бориши ҳисоб тизимида ҳам унга нисбатан мослашувчанлик, шаклий ва услубий ўзгарувчанлик заруриятини талаб этмоқда.

Шу нуқтаи назардан, бугунги бухгалтерия ҳисоби тизими илгариги мақсадидан тубдан фарқланиб, бевосита хўжалик ҳодисалари тўғрисидаги маълумотларни шунчаки расмийлаштириш ва статистика функцияларидан, яъни тартибли жамлаш ва умумлаштиришдан иборат бўлибгина қолмай, балки хўжалик бошқарувида таъсир ва ютуқ даражасига эга бўлган қарорлар учун лозим бўлган фойдали ахборотлар талбини қондиришдан иборат бўлмоғи лозим. Унинг бош мақсади ҳам шунга мос равишда аниқ ечимлар шарти бўлган маълумотлар базасини тўғри ва аниқ тарзда талаб объектига етказишга қаратилган.

Белгиланган мақсадга эришишда, ҳисоб жараёнида амал қилиниши лозим бўлган тамойиллар мавжуд бўлиб, улар асосий Қонун ҳужжатида ҳам алоҳида аҳамият касб

этган. Булар: бухгалтерия ҳисобини икки ёқлама ёзув усулида юритиш; узлуксизлик; хўжалик операциялари, активлар ва пассивларнинг пулда баҳоланиши; аниқлик; ҳисоблаш; олидндан кўра билиш (эҳтиёткорлик); мазмуннинг шаклдан устунлиги; кўрсаткичларнинг қиёсланувчанлиги; молиявий ҳисоботнинг бетерафлиги; ҳисобот даври даромадлари ва харажатларининг мувофиқлиги; активлар ва мажбуриятларнинг ҳақиқий баҳоланишидан иборат.

Санаб ўтилган тамойилларнинг амал қилиши бухгалтерия ҳисобининг бош мақсадига эришиш воситаси бўлиб ҳисобланади. Жумладан, ҳуқуқий асосларда ҳисоб тизимининг мақсади қуйидагича акс эттирилган. Яъни: «Бухгалтерия ҳисобининг мақсади активлар ва мажбуриятларнинг ҳолати ва ҳаракати тўғрисидаги маълумотларни ҳисобварақларда тўғри ва аниқ акс эттиришдан иборатдир»²⁴.

Шу билан бирга норматив асосда ҳисоб тизимининг олдига қўйилган вазифалари ҳам алоҳида пунктлар билан ёритилган. Унда фойдаланувчиларга ўз вақтида тўғри ва аниқ маълумотларни етказиб бериш бош шарт сифатида ёритилган. Бугунги кунда бухгалтерия ҳисобининг асосий вазифаси ҳам айнан шундан иборат, фақат илгари мавжуд мулк ва унинг бутлигини, ҳаракат шаклини доимий кузатиш, услубий ифодалаш ва тартибли акс эттиришдан иборат бўлган бўлса, жорий даврда мазмунида шу йўналишларнинг самарадорлик ифодалари салмоқли улушга эга бўлиб бормоқда. Бунинг сабаби, иқтисодиётимиз жадал ривожланиб бораётган бир даврда бухгалтерия ҳисоби самарали бошқариш ютуғига олиб боришда оддий кузатиш асосида тартиблаш ва жамлаш орқали эриша олмайди.

Юқоридагилардан келиб чиққан ҳолда бухгалтерия ҳисобининг бош вазифасига қуйидагича таъриф беришимиз, фикиримизча жорий даврда унинг барча қирраларини тўлиқроқ ифодалашга олиб келади.

Бухгалтерия ҳисобининг бош вазифаси -хўжалик алоқалари, иқтисодий уодиса ва жараёнлар тўғрисидага маълумотларни аниқ, ўз вақтида ва маълум услуб асосида умумлаштириш орқали, бошқарувни зарурий иқтисодий кўрсаткичлар билан таъминлашдан иборатдир.

Бухгалтерия ҳисоби хўжалик механизмнинг асосий элементи сифатида корхонани бошқариш учун талаб қилинадиган маълумотларнинг 70фоизни²⁵ беришини зътиборга оладиган бўлсак, унинг таркибий қисми саналган давр харажатлари ҳисоби ва таҳлилининг мақсад ва вазифаларини бозор иқтисодиёти талаблари асосида ташкил қилиниши бугунги куннинг ўта долзарб масалаларидан бири эканлигини алоҳида таъкидлаш мумкин. Иқтисодий самарадорликка эришишнинг бош шартларидан бири бўлган, молиявий натижаларга бевосита таъсир доирасида жойлашган давр харажатларини интенсив ташкил қилиш бошқарувнинг бош мақсади экан, бухгалтерия ҳисобининг вазифаси ҳам аввало мазкур боғланишлар ифодасида акс этади. Бухгалтерия ҳисобининг вазифаси ушбу харажат элементлари ва моддалари бўйича сарфларни кўрсаткичларда тўғри аниқлаш, реал ифодалашдан, таҳлил вазифаси эса уларни даврлар давомида таркибли ва омилли ўзгаришларини ўрганиш асосида самарадорлигини ошириш бўйича ички имкониятларни аниқлаш ва уларни хўжалик фаолиятига жорий қилишдан эришиладиган натижаларни баҳолашдан иборат. Ўз навбатида аудитнинг вазифаси ана шу жорий қилинган ҳисоб тизимининг услуби ва тартибини тўғрилигини, қонун ҳужжатларига мослигини

²⁴ Ўзбекистон Республикасининг «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонуни. 2-модда 1-хатбоши.

²⁵ Жўраев Н., Абдувахидов Ф., Сотволдиева Д. Молиявий ва бошқарув ҳисоби. Дарслик. -Т.: 2010 й, 310 бет

таъминлашдан, бу борадаги иш режаларини белгилаш ва йўлга қўйишдан иборат.

Бухгалтерия ҳисобида давр харажатлари ҳисоби вазифаларининг узвий кетма-кетлик тарзида бажарилишини таъминлашда, мавжуд тамойилларга аниқ риоя қилиш муҳим аҳамиятга эга. Чунки, давр харажатлари бўйича ҳисоб тамойилларига доимий амал қилиб бориш натижасида бажарилаётган белгиланган ҳисоб вазифалари мазкур харажат элементлари ва моддалари хусусидаги бухгалтерия ҳисоби маълумотларининг мукаммалигини таъминлайди. Бундай натижавийлик ўз навбатида давр харажатларининг самара келтирувчи янги имкониятларини кашф этишда иқтисодий таҳлил вазифаларининг тўлиқ бажарилиши натижаси саналган янги йўналишдаги қирраларини кенгроқ очиб беради. Демак, давр харажатлари ҳисоби ва таҳлилига ижобий смарадорлик келтирувчи бирламчи босқич-ҳисоб тамойиллари сирасида қуйидагиларни алоҳида эътироф этиш ўринлидир:

- давр харажатларининг ҳар бир моддаси бўйича амалга оширилган сарф-харажатларни бухгалтерия ҳисобида икки ёқлама ёзув усулида юритиш орқали бир счётнинг дебитида ва айнан шу миқдорни иккинчи счётнинг кредит томонида акс эттириш;

- хўжалик юритувчи субъектда юзага келган давр харажатларини бухгалтерияда ҳисобга олишда узлуксизлик тизимини таъминлаш;

- давр харажатида тегишли ҳар қандай сарфларни, қандай кўринишда харажат қилинишидан қатъий назар, бухгалтерия ҳисобида умумий ўлчам ҳисобланган пулда баҳолаш;

- бухгалтерия ҳисобида ҳар бир ёзувнинг асоси бўлгани каби, аниқликни таъминлаш воситаси саналган-давр харажатларини юзага келган ўрни ва жавобгарлик марказлари бўйича бошланғич ҳужжатларда ўз вақтида акс эттириш;

- асосий қонунга асосан²⁶ давр харажатларининг сарфланган вақти санасидан қатъий назар, қайси даврга тааллуқли бўлса, ҳисоблаш тамойилига кўра ўша ҳисобот даврида акс эттирилади;

- хўжалиққа амалга оширилган ҳар бир давр харажатларини таҳлилий нуқтаи назардан келгусида қандай самарадорлик келтиришини олдиндан кўра билиш ва натижавийлигини эҳтиёткорлик асосида баҳолаш;

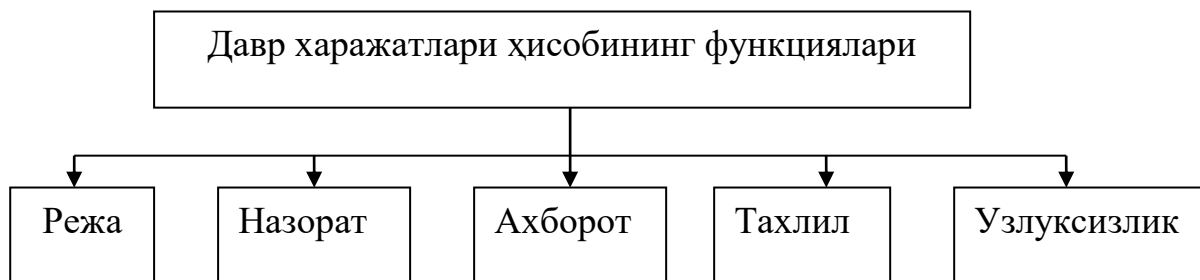
- давр харажатлари элементлари ва моддалари бўйича сарфланган маблағлар тўғрисидаги маълумотларни бошқарувга тегишли қарорлар қабул қилиш учун оптимал тарзда етказишда, умумий мазмунни сақлаган ҳолда шаклни соддалаштириш йўли билан ҳужжатлар айланиши тезкорлигини таъминлаш;

- сарфланган маблағларни давр харажатлари моддалари бўйича шундай ташкил қилиш керакки, таҳлилий жиҳатдан ҳар бир сарфланган маблағ ўтган даврларга ва рақобатдаги хўжаликларга нисбатан самарадорлиги ижобий фарқни берсин, яъни давр харажатларининг моддалари кўрсаткичларини қиёсланувчанлик шаклида ташкил қилиш.

Ҳисоб тамойиллари билан биргаликда ва доимий боғлиқликда мавжудликни сақловчи давр харажатларини бухгалтерияда ҳисобга олишнинг функциялари ҳам амал қилиб, улар мазкур харажатларнинг ҳисоб тизимидаги функционал давомийлигини акс эттиради. Жумладан, тегишли ҳисоб функциялари сирасида бир нечтасини санаб ўтиш мумкин (2-чизмага қаранг). Биринчидан, келгусидаги хўжалик фаолияти узлуксизлигини таъминлаш учун хўжалик эҳтиёжига асосан давр харажатларини таркибли асосда режали ташкил қилиш-бу режа функцияси;

²⁶ «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонуннинг 13-моддаси. 1996й.

Иккинчидан, амалга оширилаётган давр харажатларининг ҳақиқатда бажарилиши ва бизнес режада мўлжалланганини кузатиш, яъни кўзда тутилган харажатларнинг амалда қанчалик мувофиқлигини текшириш. Ушбу босқичда бухгалтер режадаги билан таққослаганда ҳақиқий давр харажатларининг қиёслама таҳлилини ўз ичига олган ахборот талаб этилади-бу назорат функцияси;



2-чизма. Давр харажатлари ҳисобининг функциялари

Учинчидан, қўйилган мақсадларни амалга ошириш учун корхона бошқаруви талабига асосан сарфланган давр харажатлари тўғрисида ахборот тизими зарур. Давр харажатларининг бухгалтерия ҳисоби ушбу функцияси-ахборот функциясидир;

Тўртинчидан, корхонанинг молиявий иқтисодий ҳолатини, уни яхшилаш мақсадида қарор қабул қилиш учун, бевосита таъсир тизимида бўлган давр харажатлари умумий миқдори тўғрисида илгари қабул қилинган стратегия ва тактикасини баҳолаш ва таҳлил қилиши жараёни. Мазкур жараён-давр харажатлари ҳисобининг таҳлилий функциясини ифодалайди;

Бешинчидан, давр харажатларининг ҳисоб функцияси корхона ҳўжлик фаолиятида мазкур элемент харажатларини ҳужжатлар асосида ялпи, узлуксиз, ўзаро боғланган ифодасидир.

Хусусан, келтирилган функцияларнинг давомийлиги давр харажатлари-нинг бухгалтерия ҳисобида келгусидаги вазифаларини белгилаш имконияти-ни беради.

Давр харажатларини тўғри ташкил қилиш ва самарадорлигини қарор топтиришда элементлар бўйича, энг муҳими аниқликни таъминлаш воситаси саналган харажатларнинг ҳар бир моддалари бўйича сарфлар ҳаракати, унинг бир бирлиги эвазига келаётган самаранинг ҳар қайси кейинги ўзгариши олдинги ўзгаришнинг ютуқ фарқига эга бўлиши муҳим аҳамиятга эга. Мана шу натижавийлик унинг реал самарадорлигини ифодалайди.

Давр харажатлари ҳисобида, ҳисоб аниқловидаги ҳар қандай бирлик элемент ўзининг аниқ ва реал ифодасига эга бўлмоғи, яъниким, умумий (давр) харажатларга чиқишда, ҳар бир элемент сарфларининг қатори ўзининг юзага чиқиш ўрни ва даври бўйича сарфларни ҳисобга олишнинг олдинги боғланишларига тўла мос бўлмоғи лозим. Айнан мана шу жиҳатга муҳим эътибор бериш шарт. Молиявий натижа (фойда) миқдорини камайтирувчи мазкур сарфларни назорат қилишнинг муҳим воситаси сифатида ҳисобнинг «харажат-натижа-самарадорлик» боғланувчанлигига таянилади.

Шу нуқтаи назардан, давр харажатлари ҳисобини самарали ташкил қилишда юқоридаги фикрлардан йўналиш олган ҳолда, «харажат-натижа-самарадорлик»

алоқаларини тўғри акллантириш, давр харажатлари элементларининг юзага чиқиш рни ёки марказлари бўйича таркибли ҳисобини юритиш, бевосита аъсир объекти бўлган молиявий натижани аниқлашда мумийликка ўтишнинг аниқ боғланишлар шартини белгилаш асалаларини ҳал этиш лозим.

Юқоридаги фикрлардан келиб чиққан ҳолда давр харажатларини бухгалтерияда ҳисобга олишнинг бош мақсадини қуйидагича келтиришимиз, бизнингча давр харажатлари ҳисоби тизимининг хусуситларини кенгрок ифодалайди.

Давр харажатлари ҳисобининг мақсади-хар бир сарфланган харажат моддаларига тегишли маблағлар бутлиги устидан назоратни таъминлаш тизими воситасида самарадорлигини баҳолаш учун бошқарувни зарур ахборотлар билан таъминлашдан иборат. Ушбу мақсадга эришишни таъминлаш учун давр харажатлари ҳисоби ва таҳлили вазифаларига қуйидагиларни келтириш мумкин:

- сотиш харажатлари ҳисобини тўғри ташкил қилиш ва улардан самарали фойдаланишни назорат қилиш;

- бошқарув харажатларининг тўғри ва аниқ ҳисобга олинишини таъминлаш, ушбу харажатларни бошқариш бўйича тегишли маълумотларни корхона раҳбарияти учун етказиб бериш;

- бошқа операцион харажатлар ва даромадлар ҳисобини тўғри ташкил қилиш, улар устидан самарали назоратни ўрнатиш;

- иқтисодий таҳлил этиш шартида мазкур харажатлар режасининг бажарилишига, таркибий ўзгариши ва динамикасига баҳо бериш;

- давр харажатларини таркибий ўрганиш асосида унинг ўзгаришига таъсир этувчи омилларни аниқлаш;

- давр харажатларининг молиявий натижаларга кам таъсирда ва юқори натижали элементларини чегаравий миқдорини ошириш ва самарасизларини йўқотиш юзасидан чораларни белгилаш.

Демак, давр харажатлари ҳисоби ва таҳлилининг натижавий самарадор-лигини таъминлашда белгиланган мақсад йўлидаги тегишли вазифаларнинг ўз вақтида бажарилиб борилиши ва амал қилиниши лозим бўлган тамойил-ларга доимий риоя қилиниши мувоффақият гарови саналади. Шу сабабли, давр харажатлари хусусидаги ҳисоб қонунчилиги тизимида белгиланган мақсад ва бажариладиган вазифалар муҳим аҳамият касб этади.

4. Корхоналарда давр харажатлари ҳисобини бошланғич ҳужжатларда ва ҳисоб регистрларида акс эттирилиши

Ўзбекистон Республикасининг «Бухгалтерия ҳисоби ўғрисида»ги онунининг 9-моддаси «Бошланғич ҳисоб ҳужжатлари» деб номланиб, унда асосий реквизитлар билан бирга ҳужжатни тузган шахснинг жавобгарлиги ҳамда тасдиқланмаган ўзгартиришлар киритиш ман этилиши таъкидланган.

Бухгалтерия ҳисобида ҳужжатлаштириш жараёни аҳамияти юқори бўлиб, уни ҳисоб принциплари қаторида келтириш мумкин. Демак, бухгалтерия ҳисобининг хусусиятлари ва усулларида бири ҳар бир ҳўжалик операциясини ҳужжатларда расмийлаштиришдир. Ҳужжатлар- бу амалга оширилган ҳўжалик операцияларининг ёзма ҳолдаги исботи.

Бухгалтерия ҳисобида ҳужжат деб, бўлиб ўтган ҳўжалик операциясини ёзма ҳолда исбот этиш учун расмийлаштирилган маълум реквизитли бланкка айтилади. Ҳўжалик операциясини ёппасига ҳужжатлаштириш бухгалтерия ҳисобининг муҳим хусусиятларидан биридир (3-чизмага қаранг).



3-чизма. Бухгалтерия ҳисобида давр харажатлари маълумотлари умумлаштирилиш босқичларишг пирамидали ифодаси

Давр харажатлари муомалаларининг бухгалтерия ҳисоби операциялар амалга оширилганлигини қайд этувчи бошланғич ҳисоб ҳужжатлари ва уларнинг ўтказишга доир фармойишлар асос бўлади. Яъни барча хўжалик операциялари бошланғич ҳужжатларда акс эттирилиши шарт. Шу йўл билан давр харажатлари муомалаларини бухгалтерия ҳисобига олиш дастлабки ҳужжатлар орқали амалга оширилади. Бошланғич ҳисоб ҳужжатлари хўжалик операциялари амалга ошириладиган вақтда ёки операциялар амалга оширилиб бўлинганидан кейин тузилади. Ҳисобот даврига тегишли бўлган хўжалик операциялари, агар улар амалга оширилганлигини тасдиқловчи ҳужжатлар олинмаган бўлса, тегишли бошланғич ҳужжат расмийлаштирилиб, бухгалтерия ҳисобида акс эттирилади²⁷. Давр харажатларининг дастлабки ҳужжатлаштириш таркиби қуйидаги йўналишлар бўйича олиб борилади:

1. хўжаликнинг сотиш харажатларини бошланғич ҳужжатларда акс эттириш жараёни;
2. маъмурий-бошқарув фаолияти харажатларини дастлабки ҳужжатлаш-тирилиши жараёни;
3. умумхўжалик харажатларининг бирламчи ҳужжатлаштирилиши тартиби;
4. инновацион аҳамиятга доир, келгуси давр солиқ солинадиган базадан чиқариладиган харажатларнинг дастлабки ҳужжатлаштирилиши таркибидан иборат.

Мазкур йўналишлардаги ҳужжатлаштириш тартиби ва таркиби юқорида келтирилган жараёнларнинг хусусиятларига боғлиқ тарзда бир-бирларидан фарқланишади ва айни вақтда умумий аҳамият касб этишади.

Давр харажатлари йўналишлари бўйича амалга оширилган операцияларни ифодаловчи бошланғич ҳужжатлардаги маълумотлар бухгалтерияга келиб тушади, сўнг аналитик ҳисоб сўтларида жамланилиб, йиғинди сифатида синтетик ҳисоб сўтларида умумлаштирилади. Давр харажатларини бухгалтерияда ҳисобини юритиш учун, 21-сонли БХМС²⁸га мувофиқ 9400-«Давр харажатлари ҳисоби сўтлари» транзит сўти белгиланган. Мазкур ҳисоб сўти маълумотлари қуйидаги субсўтлар орқали умумлаштирилади ва назоратга олинади:

9410-«Сотиш харажатлари»;

²⁷ Ўзбекистон Республикаси «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонунининг 9-моддаси, 3-хатбоши.

²⁸ ЎЗР АВ томонидан 1181-сон билан рўйхатдан ўтказилган, 21-сон БХМС. 2002 йил 23 октябр

9420-«Маъмурий харажатлар»;

9430-«Бошқа операцион харажатлар»;

9440-«Келгусида солиққа тортиладиган базадан чегириладиган ҳисобот даври харажатлари (харажатларнинг турлари бўйича)».

Келтирилган давр харажатларининг таркибий счётлари харажат моддалари бўйича аналитик счётларга ҳам эга. Ваҳоланки, уларни ҳар бир ҳўжалик юритувчи субъектлар фаолият йўналишларига кўра мустақил белгилаш ҳуқуқига эга.

Давр харажатларини счётларда икки ёқлама ёзувлар воситасида акс эттириш, дастлабки ҳужжатлар асосида тузилган оралиқ ҳужжатлар маълумотлари кўрсаткичларига таянади. Бошқача қилиб тасвирласак, оралиқ ҳужжатлар ҳўжалик опрецияларини қайд қилиб боровчи бухгалтерия ҳисоби счётларидаги икки ёқлама ёзувларнинг ҳужжатларда ифодаланиб боришидир. Жумладан, давр харажатларини бошланғич ҳужжатларда акс эттирилишидан тортиб, то ҳисобот тузиш давргача бўлган жараёнини қуйидагича тасвирлашимиз мумкин.

Давр харажатларини ташкил қилувчи ва бир кеча тегишли харажат моддаларидан иборат харажат гуруҳларининг ҳар бири, ҳоттоки, тегишли опрецияларни акс эттирувчи харажат моддаларининг дастлабки ҳужжатлаштирилиш жараёни ҳусусиятларига кўра бир-бирларидан фарқланишади. Ушбу ҳужжатлаштириш тизими жараёнини давр харажатларининг таркибий гуруҳларидан бири саналган 9420-«Маъмурий харажатлар».

Жумладан, маъмурий харажатларнинг назоратини кучайтириш ва ҳисобини юритишдаги аниқликни таъминлаш мақсадида 21-сон БХМСнинг 9420-«Маъмурий харажатлар» счётига қуйидаги аналитик счётларни киритишни тавсия қиламиз:

9421-«Меҳнатга ҳақ тўлаш бўйича харажатлар»;

9422-«Меҳнатга ҳақ тўлаш фондидан ажратмалар»;

9423-«Умуммаъмурий асосий воситаларнинг амортизацияси бўйича харажатлар»;

9424-«Умуммаъмурий асосий воситаларнинг ижараси бўйича харажатлар»;

9425-«Умуммаъмурий асосий воситаларни суғурталаш харажатлари»;

9426-«Умуммаъмурий номоддий активларнинг амортизацияси бўйича харажатлар»;

9427-«Юқори ташкилотларни сақлаш харажатлари»;

9429-«Бошқа маъмурий харажатлар».

Фоизлар кўрсаткичларидан маълумки, тилга олинган харажат моддалари умумий миқдорнинг деярли ярмидан иборат.

Харажат моддаларидан бирини ташкил қилувчи ҳамда минерал ўғит ишлаб чиқарувчи корхонаининг давр харажатлари миқдорида салмоқли улушга эга бўлган 9421-«Меҳнатга ҳақ тўлаш бўйича харажатлар» аналитик счёти ҳисоб-китобларини ҳужжатларда тўғри ва аниқ расмийлаштириш бошқарув самарадорлигини таъминлашда муҳим аҳамият касб этади.

Маъмурий ходимларга иш ҳақи ҳисоблаш жараёнини ҳужжатлаштириш тартибини уч босқичга ажратиш мумкин. Яъни:

- ҳисоб муомалаларини бошланғич ҳужжатларда акс эттириш;

- дастлабки ҳужжатлар умумлашмаси натижаси саналган оралиқ ҳужжатлаштириш;

- натижавий ҳужжат-ҳисоботдан иборат.

Маъмурий ходимларга иш ҳақи ҳисоб-китоби жараёнини ҳужжатлаш-тиришга

асос бўлувчи дастлабки ҳужжатлар сирасига: ходимлар штат жадвали, ходимнинг ишга қатнашишини рўйхатга олиш табели, турли ҳилдаги мукофотлашга асос ҳисобланувчи раҳбарият буйруқлари, беморлик варақаси, даромад солиғи шкаласи киради. Мазкур ҳужжатлаштириш иш ҳақи ҳисоблашнинг биринчи босқичини ташкил қилади. Иккинчи босқичда иш ҳақи ҳисобланганлигини акс эттирувчи оралиқ ишланма жадвал тузилиб, унда иш ҳақиға нисбатан турли ҳилдаги ушланмалар ифодаланади. Ва ниҳоят учинчи босқичда оралиқ ҳужжатдаги умумлашма маълумотлар ҳисобот шакллариға ўтказилади.

Ходимлар билан ҳисоб-китобларни таҳлилий (аналитик) ҳисобға олиш, шунингдек, меҳнатға ҳақ тўлаш фондини ҳисобға олиш меҳнатни ва иш ҳақини ҳисобға олишға доир амалдаги қоидаларға мувофиқ бажарилади.

Алоҳида ҳисоб-китоб (ҳисоб-китоб-тўлов) қайдномалари маълумотлари корхона бўйича меҳнатға ҳақ тўлаш фондидан фойдаланишни ва статистик ҳисоботни тузишни назорат қилишни таъминлайдиган бандларда умумлаштирилади.

Ходимлар билан меҳнатға ҳақ тўлаш бўйича ҳисоб-китобларни синтетик ҳисобға олиш (6710-«Меҳнат ҳақи бўйича ходим билан ҳисоблашишлар») бир неча журнал ордерда амалға оширилади. Масалан: иш ҳақи ва ҳоказоларни ҳисоблаб ёзиш билан боғлиқ бўлган операциялар (6710-«Меҳнат ҳақи бўйича ходим билан ҳисоблашишлар» счёти кредити бўйича қайдлар) корхоналарда 10-журнал-ордер (0200-«Асосий воситаларнинг эскириши», 0500-«Номоддий активларнинг эскириши», 1000-«Материаллар», «Арзон баҳоли ва тез эскирадиган буюмлар», «Арзон баҳоли ва тез эскирадиган буюмларнинг эскириши», 2000-«Асосий ишлаб чиқариш», 2100-«Ўзи ишлаб чиқарган ярим тайёр маҳсулотлар», 2300-«Ёрдамчи ишлаб чиқариш», 2500-«Умумий ишлаб чиқариш харажатлари», 2600-«Ишлаб чиқаришдаги яроқсиз маҳсулотлар», 3100-«Келгуси давр харажатлари», 6510-«Мулкӣ ва шахсий суғурта бўйича ҳисоб-китоблар», 6710-«Ходимлар билан меҳнатға ҳақ тўлаш бўйича ҳисоб-китоблар», 9430-таркибидаги «Бойликларнинг ишдан чиқиши натижасида камомадлар ва йўқотишлар» счётлари кредити бўйича.) ва 15-қайдномада акс эттирилади. 6710-«Меҳнат ҳақи бўйича ходим билан ҳисоблашишлар» счёти бўйича иш ҳақини тўлашға доир операциялар ва бошқа дебет оборотлари 6710-«Меҳнат ҳақи бўйича ходим билан ҳисоблашишлар» счёти билан ўзаро боғлиқ счётлар кредити бўйича оборотларни ҳисобға олиш учун мўлжалланган журнал-ордерларда акс эттирилади.

Ҳисоб-китоб (ҳисоб-китоб-тўлов) қайдномалари маълумотларини жамлаш (бир жойда ифодалаш) учун «Ҳисобланган иш ҳақини унинг таркиби ва тоифалари бўйича жамлаш, маъмурий ходимлар, хизматчилар ва асосий фаолият ходимлари билан ҳисоб- китобларнк жамлаш» ишланма жадвалидан фойдаланиш мумкин. Ишланма жадвалда санаб ўтилган ходимлар гуруҳи хўжаликдаги ходимлар структурасини ташкил этади. Эслатиб ўтиш жоиз, ходимлар структураси дейилганда, бутун ходимлар таркибида айрим соҳадаги ходимларнинг салмоғи тушунилади. Жумладан, ходимлар структураси таркибида бошқарув ходимларини ажрата олиш, хўжаликда тасдиқланган ходимлар рўйхати жадвалида белгиланган таркиб асосида амалға оширилади. Ҳисобланган иш ҳақи бўйича ходимлар билан ҳисоб-китобларни жамлаш қайдномаси амалиётда кўпгина хўжаликларда, бухгалтерия ҳисоби автоматлаштирилган ҳолда юритилсада, ҳисобчи ходимлар томонидан қўлда, «иш ҳақини ҳисоблаш китоби» стандарт формасида олиб борилади.

Ходимлар билан иш ҳақи бўйича ҳисоб-китобларни юритиш жадвали электрон

ҳисоблаш машиналари ёрдамида автоматлашган ҳолда бажарилиши учун мўлжалланган бўлиб, унда иш ҳақи бўйича фақатгина бошланғич ҳужжатлардаги маълумотлар киритилади. Бажарилиши лозим бўлган қолган барча ҳисоб-китоблар автоматлашган ҳолда мустақил юритилади. Хусусан, унда ушланадиган солиқлар ва мажбурий тўловлар учун аналитик ҳисобни ҳам, давоми сифатида қўшиб олиб борилишини алоҳида таъкидлаш жоиз. Ушбуавтоматлашган программа ҳўжалиқца ходимларнинг иш ҳақи бўйича ҳисоб-китобларни юритувчи ҳисобчи ходимларнинг меҳнат самарадорлигини оширади, вақтни тежайди, шу билан биргаликда мазкур вазифани бошқа ҳисобчи ходимларга бириктириш асосида маъмурий харажатларнинг ҳисоб аппарати ходимлари қисқариши эвазига камайтирилишига эришиш мумкин.

Демак, бухгалтерия ҳисоби автоматлашган ҳолатда юритилганда ҳам умумҳўжалик аҳамиятига эга ёки ҳўжалик бўлимларида амалга оширилган давр харажатлари тўғрисидаги маълумотлар, дастлабки ҳужжатлар ҳамда оралик жадваллар асосида, мазкур харажатлар тўғрисидаги ахборотларни умумлаштириш учун мўлжалланган 15-қайдномада 9400-«Давр харажатлари» счётида акс эттириладиган харажатлар ҳисобга олинади.

9400-«Давр харажатлари» счёти дебетида акс эттириладиган харажатлар қайдномада таҳлилий ҳисоб ва боғланувчи сётлар моддалари бўйича кўрсатилади, бу хил харажатларнинг кассадан, банк ёкн ҳисобдор шахслар орқали амалга ошириладиган суммалари ҳамда чет ташкилотлар хизматлари ва тайёр буюмлар қиймати бунга кирмайди. Тайёр буюмлар 15-қайдномада фақат таҳлилий ҳолатда келтирилади, ўзаро боғланувчи сётлар бўйича ажратиб кўрсатилмайди.

9400-«Давр харажатлари» счёти бўйича оборотларни ёзиш учун 12-«Цехлар бўйича умумий ишлаб чиқариш харажатларини ҳисобга олиш» қайдномани тўлдиришда фойдаланиладиган ҳужжатлар ва ҳисоб-китобларнинг ўзи асос бўлиб хизмат қилади. Мазкур қайдноманинг махсус бўлимида 9400-«Давр харажатлари» счёти кредити бўйича оборотлар келтирилади.

Иктисодчи олимлар томонидан давр харажатларининг таркибий гуруҳлари бўлган: сотиш харажатлари, маъмурий харажатлар ва умумҳў-жалик харажатларини алоҳида-алоҳида ҳисоб регистрларида юритиш орқали, ушбу харажатларни тўғри юритиш имкониятини ҳосил қилиш бўйича таклиф берилган²⁹.

Бизнинг фикримизча, юқорида келтирилгани каби, ҳар бир харажат гуруҳига алоҳида ҳисоб регистрини очиш, ортиқча ҳужжатлар айланишини келтириб чиқариб, ҳисобчи ходимлар меҳнатини ошириш орқали иш самарадорлигини пасайиб кетишига олиб келади. Ваҳоланки, давр харажатлари тўғрисидаги маълумотларни умумлаштирувчи ва амалда қўлланилаётган 15-қайдноманинг ҳозирги ҳолати ҳам давр харажатларининг ҳар бир харажат гуруҳлари бўйича, ҳаттоки харажат моддалари бўйича маълумотларни акс эттириш имкониятига эга. Шундай экан, бизнингча, харажат гуруҳлари учун алоҳида ҳисоб регистрларини очмасдан, балки 15-қайдномани ҳозирги ҳолатида сақлаш ёки бошқа мақсадлар йўлида такомиллаштириш мумкин.

Давр харажатларини ҳужатлаштириш тизимини бугунги кунда ҳам такомиллашган даражага эришган деб бўлмайди. Чунки, корхоналардаги давр харажатлари ҳўжалик бўйича умумий тарзда йиғилади ва молиявий натижа ҳисобидан қопланади.

²⁹ Жўраев Н., Холбеков Р., Абдувахидов Ф., Илхомов И. Бухгалтерия ҳисоби, иктисодий таҳлил ва аудит. Дарслик. -Т.: 2007 й.310 бет

Бизнингча, давр харажатларининг назоратини кучайтириш ва мақсад-лилигини таъминлаш учун юзага келиш жойлари ва харажат марказлари бўйича ҳам ҳисобини, ҳужжатлаштириш тизимини шакллантириш зарур. Ушбу тартиб молиявий натижанинг юқори ёки пастлигига қандай омиллар салбий ёки ижобий таъсир этганлигига, қайси моддада камроқ харажат қилиб яхшироқ натижага эришганига, зарурий чора ва тадбирларни қўллашга, раҳбариятни реал ва тезкор маълумотлар билан таъминлашга ва ҳўжалик тўғрисида маълумотлардан ташқи фойдаланувчилар томонидан тўғри баҳо бериш имконини беради.

5. Корхоналарда давр харажатлари ҳисобининг амалиёти ва унинг молиявий натижаларни шакллантиришга таъсири

Инкирозга қарши чоралар дастури амалга ошириш жараёнида муваффақият ҳўжалик юритувчи субъектларнинг бирламчи мақсади-юқори фойдалиликка эришиш бўлиб, ушбу натижага эришиш бир қанча иқтисодий кўрсаткичларга боғлиқ. Уларнинг асосийлари жумласига даромад ва харажат категорияларини киритиш мумкин. Ишлаб чиқарилаётган ва сотишга мўлжалланган маҳсулотлар баҳосини белгилаш ҳўжалик ихтиёрида бўлмаганлиги, бозордаги талаб ва таклиф асосида шаклланганлиги сабабли юқори фойдалиликка эришиш омили бўлган даромадни ошириш фақатгина амалга оширилаётган харажатларни назорат қилиш ва бошқариш билан белгиланади. Жумладан, ҳўжалик молиявий натижаларининг юқори ижобийлигини таъминлашда, айниқса харажатлар таркибида бевосита таъсир ҳусусиятига эга бўлган «давр харажатлари» элементининг бухгалтерия ҳисобини тўғри ва аниқ юритилишини йўлга қўйиш, ҳисобот даври якунида мувоффақият гаровини таъминлашдаги бошланғич қадам саналади.

Ривожланган мамлакатларда, ҳусусан Америка компанияларида ҳисоб жараёнларининг асосий босқичларини таҳлил қилган ҳолда давомийликнинг куйидаги 4 та принцип доирасида юритилиши аниқланган³⁰. Жумладан, мазкур принципларни ҳўжаликларда давр харажатлари ҳисобини ташкил қилишда ҳам бевосита қўллаш мақсадга мувофиқдир. Булар:

Самарадорлик. Ушбу принцип шундан иборатки, ҳисоб маълумотларини қайта ишлаш тизимидан олинган фойда миқдорини, унга эришиш учун сарфланган харажатларга тенг ёки ундан кўпроқ бўлишини кўзда тутди. Олинган фойда ва сарфланган харажатларнинг тенг бўлган нуқтаси, И.Ф.Шернинг «ўлик нуқта» принципи деб аталади ва бу нуқта ҳўжаликнинг минимал фаолиятини тутиб туришини ифодалайди. Ушбу принципнинг давр харажатлари ҳисоби ҳусусида қўлланилиши эса, ҳар бир бирлик сарфланган давр харажатларининг қўшимча равишда қанча фойда келтирганлигини ёки сарф ва даромаднинг тенг кўрсаткичга эга эканлигини акс эттиради.

Назорат принципи- бу ҳисоб тизимининг корхона маблағларини ҳимоя қилиш механизмидан иборат бўлиб, у корхонани бошқариш борасида тўғри ҳулоса чиқариш учун асос бўлувчи маълумотлар базаси тўлиқлигини билдиради.

Давр харажатлари ҳисобида, ушбу принцип, молиявий натижаларга доимий салбий таъсирда бўлган харажат моддалари тўғрисида узлуксиз аниқ ва тўғри ҳамда ўз вақтида ахборотлар олиш тизими фаолияти даражасини белгиловчи омилдир.

Алоқадорлик принципи - ҳисоб тизимида ҳўжалик учун ташкилий (меҳнат

³⁰ Каспина Р.Г., Плотникова Л.А. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности: учеб. пособ. Россия.-М.: Эксмо, 2010. – 432 с.

предмети, меҳнат воситалари) ва инсон (меҳнат кучи) омилларини ҳисобга олишни талаб этади. Ушбу омилларнинг ўзаро мувофиқлиги узлуксиз ва барқарор ишлаб чиқариш фаолиятини таъминлашда аҳамиятлидир.

Давр харажатлари ҳисоби тизимида алоқадорлик принципнинг аҳамияти шундан иборатки, молиявий натижаларга манфий таъсирда бўлиши нуктаи назаридан меҳнат ҳақи харажатлари, бошқарув самарадорлиги даражаси бўйича ходимлар сонини оптимал ташкил қилишдан иборат.

Эгилувчанлик принципи -ҳисоб тизимига махсус ташкилий ўзгартиришлар киритмасдан туриб, ишлаб чиқаришни кенгайтириш имкониятини яратишни талаб қилади. Бунда ишлаб чиқариш асосан меҳнат унумдорлигини ошириш ва ишлаб чиқариш самарадорлигини ўстириш ҳисобига бажарилади.

Давр харажатлари ҳисоби тизимига эгилувчанлик принципи асосида ёндошиш-ушбу харажатларни оптимал қисқартириш ва молиявий натижаларга таъсирини камайтириш хусусиятини англатади.

Давр харажатлари ҳисоби тизимини келтирилган принциплар асосида ташкил қилиш ва юритиш нафақат ҳисоб тизимининг жадаллашишини, балки уни халқаро талаб нормалари доирасида мувофиқлаштиради. Жумладан, назарий ва халқаро қоидаларга асосан давр харажатлари элементининг таркибий қисмини ташкил қилувчи ва моддалар мажмуасидан иборат айрим гуруҳлар номланишига алоҳида тўхталишни лозим топдик.

Низомнинг Б-бандида давр харажатларининг моддалари мажмуасини ифодаловчи. яъни таркибий қисмларидан иборат харажатлар гуруҳлари «Сотиш харажатлар», «Маъмурий харажатлар» ва «Бошқа операцион харажатлар ва зарарлар» каби номланади. Мос равишда 21-сонли «Хўжалик юритувчи субъектлар молиявий-хўжалик фаолиятининг бухгалтерия ҳисоби счётлари режаси ва уни қўллаш бўйича йўриқнома» 9400-«Давр харажатлари»ни счётнинг субсчётлари, хусусан, 9410-«Сотиш харажатлари», 9420-«Маъмурий харажатлар», 9430-«Бошқа операцион харажатлар» деб аталади.

Фикримизча, давр харажатларининг таркибий гуруҳларини бундай номлаш назарий жиҳатдан мақсадга мувофиқ эмас. Чунки, назарий қоидаларга асосан харажатлар иқтисодий атамаларга тааллуқли бўлиб қолмоқда. Ваҳоланки, ушбу харажатлар маълум бир фаолият йўналишлари бўйича амалга оширилади. Шундан келиб чиққан ҳолда, давр харажатларининг таркибий гуруҳларини «Сотиш фаолияти харажатлари», «Маъмурий фаолият харажатлари» ва «Бошқа операцион фаолият харажатлари ва зарарлари»-каби номлашни мақсадга мувофиқ деб биламиз. Ушбу номлашни Низом тартибида қўллаш ҳамда мос равишда 9400-«Давр харажатлари»ни ҳисобга олувчи транзит субсчётларни ҳам 9410-Сотиш фаолияти харажатлари», 9420-«Маъмурий фаолият харажатлари» ва 9430- «Бошқа операцион фаолият харажатлари ва зарарлари» каби ифодалаш назарий мазмунни тўлиқ ва тўғри акс эттиради. Давр харажатларининг таркибини шундай тартибда гуруҳлаш ва ҳисобга олиб бориш олинадиган даромадлар ва якуний молиявий натижани тўғри аниқлашга имкон беради.

Бугунги кунда миллий ҳисоб тизимимизни халқаро талаблар асосида ташкил қилишга кенг эътибор қаратилмоқда. Бунинг натижасида миллий ҳисобчилигимизда доимий тарзда янгиланишга олиб келувчи иқтисодий ислоҳатлар олиб борилаёпти. Лекин, шундай бўлса айрим иқтисодий терминларни қўллашда фарқлар кузатилмоқда. Жумладан, «Номоддий активлар» номи 7-сонли БҲМСнинг

таърифлар» бўлими 8-моддасида номоддий активларнинг эскиришига нисбатан «амортизация» тушунчаси қўлланилган. Унда шундай дейилади: «Амортизация - унинг фойдали хизмат муддати давомида номоддий активнинг амортизация қийматини мунтазам равишда тақсимлаш ва кўчириш кўринишида эскиришнинг қиймат ифодаси»³¹.

Шунингдек, «амортизация» тушунчаси БҲМС 5-сонли «Асосий воситалар»нинг «Мазкур стандартда қўлланиладиган атамалар» номли 3-бўлими В-моддасида ҳам асосий воситаларнинг эскиришига нисбатан ҳам фойдаланилган. Яъни: «Амортизация -фойдали хизмат муддати мобайнида активнинг амортизацияланадиган қийматини асосий воситаларнинг вазифасидан келиб чиққан ҳолда маҳсулот (ишлар, хизматлар) таннархига ёки давр харажатларига мунтазам тақсимлаш ва ўтказиш кўринишида эскиришнинг қиймат ифодаси»³².

Халқаро молиявий қонунчиликда асосий воситалар ва номоддий активлар эскиришига нисбатан алоҳида иқтисодий терминлар қўлланилганлигини гувоҳи бўламиз.

38-сонли «Номоддий активлар» номли МҲХСнинг 7- «Аниқлов» бўлимида номоддий активлар эскиришига нисбатан «амортизация» термини: «Амортизация-фойдали хизмат муддати давомида номоддий актив амортизацияланувчи суммасининг тизимли тақсимланишидир»³³ жорий этилсада, лекин «Асосий воситалар» номли 16-сонли МҲХСнинг 6-«Аниқлов» бўлимида асосий воситалар эскириши жараёнига «Депресиация» термини қўлланилган. Яъни: «Депресиация-фойдали хизмат муддати давомида активнинг депресиацияланувчи қийматининг тизимли камайишидир»³⁴.

«Депресиация» ва «амортизация» терминларини бир-бирини фарқлаган ҳолда қўллаш АҚШ³⁵ ва мамлакатимиз иқтисодчилари фикрларида ҳам ўз ифодасини топган.

Юқоридаги фикрларни таҳлил қилган ҳолда, фикримизча, 21-сонли «Хўжалик юритувчи субъектлар молиявий-хўжалик фаолиятининг бухгалтерия ҳисоби счётлари режаси ва уни қўллаш бўйича йўриқнома» БҲМСнинг 1-сонли «Хўжалик юритувчи субъектлар молиявий-хўжалик фаолиятининг бухгалтерия ҳисоби ҳисобварақлари режаси» иловасида 0200-счётини «Асосий воситалар эскириши (депресиацияси)ни ҳисобга олувчи счётлар» деб юритиш ҳисоб тизимизни халқаро тажрибаларга уйғунлаштиришда ижобий самарасини беради. Мос равишда Низомнинг Б-«Хўжалик юритувчи субъектнинг молия-хўжалик фаолияти билан боғлиқ харажатлар рўйхати» бўлими, «Давр харажатлари» элементига тегишли «Маъмурий харажатлар» гуруҳининг 2.2.9.-моддасини «Маъмурий аҳамиятга эга бўлган асосий воситаларни сақлаш ва уларни тузатиш, шунингдек, эскириш (депресиация) харажатлари» каби номлаш ҳамда «Асосий воситалар» номли 5-сонли БҲМСнинг «Амортизация ҳисоблаш» номли 6-бандида қўлланилган «амортизация» терминларини «депресиация» билан алмаштириш халқаро интеграциялашув аҳамиятга кўра мақсадга мувофиқдир.

³¹ №7-«Номоддий акпалар» сон БҲМС. 1998й

³² №5-«Асосий воситалар» сон БҲМС. 1998й

³³ Медведев М.Ю. Учетная политика организации на 2010 год: прак. пособие. Россия. М.: КНОРУС, 2010. – 248 с

³⁴ Международный стандарты финансовой отчетности (русское издание)-М.: «Аскери»-2008. 356-стр. 1135 стр

³⁵ С. Тошназаров. Узоқ муддатли активлар: депресиация ва амортизация.//Журнал «Бозор, пул ва кредит».-2004. №12, 37-40 бетлар.

Низомга асосан маҳсулот ишлаб чиқариш билан боғлиқ бўлмаган, лекин хўжаликнинг функционал фаолиятини таъминлашга қаратилган харажатлар-давр харажатлари сифатида акс эттирилади. Уларнинг бухгалтерия счётларида кайд этилиши келтирилган тартибда, 9400-Давр харажатларини ҳисобга олувчи счётларда юритилади. Давр харажатлари элементининг таркибини ташкил қилувчи харажат гуруҳлари тўғрисидаги ахборотларни умумлаштириш, 21-сонли «Хўжалик юритувчи субъектлар молиявий-хўжалик фаолиятининг бухгалтерия ҳисоби счётлари режаси ва уни қўллаш бўйича Йўриқнома» БХМСнинг 2-илова, 5-қисмининг 403-моддасига асосан қуйидаги счётларда амалга оширилади: 9410-«Сотиш харажатлари»; 9420-«Маъмурий харажатлар»; 9430-«Бошқа операцион харажатлар»; 9440-«Келгусида солиқ солинадиган базадан чегириладиган ҳисобот даври харажатлари».

Давр харажатларини субсчётларда ҳисобининг юритилиши тегишли бухгалтерия счётлари билан корреспонденцияда бажарилади. Ҳисобот даврининг охирида давр харажатлари элементининг барча моддалари 9910-«Якуний молиявий натижа» счёти билан боғланган ҳолда ёпилади. Ушбу ҳисоб тизими ўзгарувчан харажатлар «директ-костинг» бўйича таннарх калькуляцисини акс эттиради. Мазкур концепция ишлаб чиқариш ҳажми ва маҳсулот самарадорлиги, даромадни баҳолаш ва режалаштиришда безарарлик нуқтасини ҳисоблашда фойдалидир. Жумладан:

1) 9410-«Сотиш харажатлари» счётида маҳсулотни сотиш бўйича харажатлар, яъни маҳсулотни истеъмолчига етказиб бериш билан боғлиқ, транспорт воситаларига ортиш, маркетинг билан шуғулланувчи ходимлар ва бўлимларнинг харажатлари ва бошқалар акс эттирилади.

2) 9420-«Маъмурий харажатлар» счётида корхонани бошқариш бўйича харажатлар, бошқарув ходимларининг меҳнат ҳақи харажатлари, умумбошқарув аҳамиятига молик асосий воситаларни таъмирлаш харажатлари, умумхўжалик аҳамиятидаги биноларнинг ижара тўловлари ва бошқа харажатлар ҳисобга олинади.

3) 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счётида кадрлар тайёрлаш ва қайта тайёрлаш харажатлари, ахборот, аудиторлик ва маслаҳат хизматлари учун тўлов харажатлари, иш ҳақи ҳисоблашда ҳисобга олинмайдиган компенсациялаш ва рағбатлантириш аҳамиятига молик тўловлар, банк ва депозитария хизматларининг тўловлари, зарарлар, жарималар, пенялар ва бошқа операцион фаолият жарёнида вужудга келадиган, ишлаб чиқариш жараёни, молиявий фаолият ва фавқулодда харажатлар моддаларининг белгилари бўлмаган бошқа харажатлар акс эттирилади.

4) 9440-«Келгусида солиқ солинадиган базадан чиқариладиган ҳисобот даври харажатлари» Низомнинг 2.4.-бўлимида келтирилган келгусида солиқ солинадиган базадан чиқариладиган ҳисобот даври харажатлари акс эттирилади. Ушбу счётда ҳисобот даври давомида йиғилган харажатлар тўғрисидаги ахборот балансдан ташқари 012-«Келгуси даврларда солиқ солинадиган базадан чиқариладиган харажатлар» счётининг дебетига ёзилади (2-жадвалга қаранг).

2-жадвал.

Келгусида солиқ солинадиган базадан чиқариладиган ҳисобот даври харажатларининг счётларда акс эттирилиши

№	Хўжалик операцияларининг мазмуни	Счетларнинг боғланиши	
		Дебет	Кредит
1	Қуйидаги ишларда фойдаланилган асосий воситаларнинг эскириши ва номоддий	9440	0210-0299,

	активларнинг амортизацияси		0510-0590
	а) янги турдаги маҳсулот ишлаб чиқариш учун мўлжалланган ишга тушириш ишларида;		
	б) оммавий ёки серияли ишлаб чиқаришга мўлжалланмаган янги технологик жараёкларни ўзлаштиришга хизмат кўрсатишда;		
	в) минерал ўғитлар ишлаб чиқариш корхоналарида тайёргарлик ишларида		

9400-Давр харажатларини ҳисобга олувчи счётларнинг корреспонденцияланувчи счётлари, Низом тартибини, яъни ишлаб чиқариш билан бевосита алоқадор бўлган харажатларнинг маҳсулот таннархини ташкил қилишини, хўжаликнинг функционал фаолиятини таъминлаш билан боғлиқ харажатларнинг эса таннархга ҳисобдан чиқарилмаслигини амалий исботламоқда. Мазкур ҳисоб “Direct-costing” қоидаларига асосланган «Қисқартирилган таннарх» тизимини ифодалайди.

Фикримизча, хўжаликнинг маҳсулот ишлаб чиқариш таннархига киритилмайдиган, шунингдек доимий фаолият жараёнини таъминловчи харажатларнинг давр харажатлари сифатида акс эттирилиши ва фақат молиявий натижалар ҳисобидан қопланишидан асосий мақсад -ишлаб чиқарилаётган маҳсулот (иш, хизмат) таннархининг сунъий ўсишини чеклашга қаратилгандир. Чунки, биринчидан, давр харажатларини ташкил қилувчи моддалар бевосита ишлаб чиқариш жараёни билан боғлиқ эмас; иккинчидан, мазкур харажат элементи моддаларининг аксарият қисми чегараланмаган харажатлар гуруҳларини ташкил қилади (белгиланган иқтисодий кўрсаткичларга нисбатан), агар харажат моддалари маҳсулот таннархига ҳисобдан чиқарилганда, ортиқча мақсадсиз сарфларнинг юзага келишига имкон туғилиши мумкин эди ва маҳсулот таннархи назоратсиз ошишига шароит яратилар эди; учинчидан, маблағларни оқилона сарфлаш нуқтаи назаридан, давр харажатларининг бевосита молиявий натижа ҳисобидан қопланганлиги боис, хўжаликлар уларни максимал тежашга интилишади.

Бизнингча, ушбу ҳисоб тизимининг миллий иқтисодиётимизга жорий этилганлиги мақсадга мувофиқдир. Фақат давр харажатларини ташкил қилувчи моддалар таркибини мамлакат иқтисодий ривожланишига мутаносиб равишда доимий қайта кўриб чиқиб бориш зарур.

Хулоса ва таклифлар

Бугунги кунда ривожланган мамлакатлар қаторида муносиб ўрин эгаллаш, миллий маҳсулотларимизнинг жаҳон бозорларидаги рақобатдошлигини таъминлаш, шу асосда экспорт ҳажмини сезиларли даражада ошириш мавжуд соҳа ва тармоқларни техник ва технологик жиҳатдан қайта жиҳозлаш асосида модернизациялашни тақозо этади. Айни пайтда, жаҳон бозоридаги эҳтиёж ва талабнинг ўзгаришини ҳисобга олган ҳолда иқтисодийетимиз таркибий тузилмасини такомиллаштириб бориш, бу мақсадда янги, замонавий тармоқларни барпо этиш ва жадал ривожлантириш лозим бўлади.

Барқарор фаолият юритишни таъминлаш, корхоналарда ишлаб чиқариш жараёнини такомиллаштириш ҳамда улар тўғрисидаги ахборотлар пакетини шакллантиришда комбинатларнинг амалга ошираётган харажатлари натижавийлиги ҳамда у ҳақдаги маълумотлар манбаи саналган бухгалтерия ҳисоби муҳим белгиловчи омил ҳисобланади. Айниқса, молиявий натижаларга бевосита таъсир хусусиятига эга бўлган харажат гуруҳлари таркибидаги давр харажатлари элементининг бухгалтерия ҳисобини халқаро стандартлар доирасида шакллантириш, корхоналарда ишлаб чиқариш соҳаси ҳисобот тизимини жаҳон тартиб-қоидаларига мослаштиради.

Жумладан, ишлаб чиқариш корхоналарининг давр харажатлари ҳисобини такомиллаштириш, молиявий натижаларга таъсирини имкон қадар аниқлаштириш ҳамда ҳисоб тизимини ривожлантиришда ҳал қилиниши лозим бўлган бир қанча масалалар мавжудлиги илмий тадқиқот жараёнида аниқланди ва уларнинг ечими билан боғлиқ бир неча назарий ва амалий хулосалар олинди. Улар қуйидагилардан иборат:

1. Ҳамдўстлик давлатлари ҳамда мамлакатимиз иқтисодчи олимларининг фикрлари таҳлил қилинган ҳолда, «Харажатлар», «Активлар», «Мажбуриятлар» тушунчасининг мазмун-моҳиятини кенгроқ очиб бериш мақсадида, уларни қуйидагича таърифлаш тавсия қилинди:

1.1. Харажат-фойдали натижаларга эришиш мақсадида, активларни сарфлаш ҳисобига хусусий капитал миқдорининг вақтинча камайишига олиб келувчи мажбуриятларни юзага келишидир.

1.2. Активлар -корхона ихтиёридаги моддий ва номоддий кўринишга эга бўлган барча бойликлар жамғармасидир.

1.3. Мажбуриятлар-мавжуд санагача бўлгаи даврларда корхонанинг барча қарзлари, уларнинг қопланиши натижасида маблағларнинг сарфлаиши кўринишида манфаатларнинг қисқаришидир.

2. «Фойда» тушунчасининг «Даромад» ва «Тушум» тушунчаларидан фарқли жиҳатлари аниқ акс эттирилиб, унга алоҳида қуйидагича тариф берилди: Фойда -бу даромадлар ва харажатлар фарқланишидаги ижобий (мусбат) натижавийликдир.

3. «Зарар» тушунчасининг мазмуни очиб берилди ва қуйидагича ифодаланди: Зарар -бу активларнинг келгусида ҳеч қандай ижобий натижавийлик келтирмайдиган исрофга юз тутишидир.

4. МХХСлари талабларидан келиб чиқиб ҳамда МДХ, Ғарб ва мамлакатимиз иқтисодчи олимларининг фикрлари кенг таҳлил қилиниб, «Давр харажатлари» тушунчасини қуйидагича таърифлаш тавсия қилинди:

«Давр харажатлари-маҳсулот таннархини ташкил қилмасдан, балки такрор ишлаб чиқариш жараёни фаолиятини ташкилий ҳосил қилиш, узлуксизлигини таъминлаш, бошқариш ва корхонани умумий тартибга солиб туриш билан боғлиқ

асосий функцияларни доимий бажариш тусидаги ҳамда ҳисобот даври якунида тўғридан-тўғри молиявий натижа ҳисобида қопланадиган сарфлардир».

5. Корхоналарда маъмурий ходимлар иш ҳақи ҳисоби ва уни ҳисоблаш тизими мавжуд махсус автоматик программа (1С; Инфо-Бухгалтер, БЭМ)ларда юритилиши назарда тутилмаган. Шунинг учун, кўпгина ташкилотларда ҳисоб тизими автоматлаштирилган тарзда юритилсада, иш ҳақи ҳисоби, айниқса солиқлар ва уларга тенглаштирилган ушланмалар ҳисоб-китоби қўл меҳнатига асосланган. Ушбу ҳисоб тизимини такомиллаштириш мақсадида Windows» опрецион тизимининг «Microsoft Excel» программаси бўйича электрон ҳисоблаш формаси таклиф қилинди. Ушбу формага ходимнинг ишлаган кунлари, бир соатлик иш ҳақи ва иш ҳақининг минимум даражаси тўғрисидаги маълумотлар киритилади. Қолган таҳлилий ҳисоб-китоблар автомат бажарилади.

7. Мавжуд амалдаги бухгалтерия ҳисоби тизими, жаҳон амалиётида кенг қўланилаётган «Қискартирилган таннарх» («Direct-costing») қоидаларига асосланган «Маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида»ги Низом асосида юритилиб, бунда ишлаб чиқариш харажатларининг маҳсулот таннархига киритилиши ва давр харажатларининг (ҳисобот даври охирида) молиявий натижалар ҳисобидан қопланиши назарда тутилган. Мазкур қоидалар асосида тузилувчи ҳисобот шакллари ташки фойдаланувчилар учун мақбулдир. Лекин, ушбу ҳисоб тизими бошқарув учун: баҳо сиёсатини юритиши; маҳсулот рентабеллигини аниқлаш каби масалаларда зарур бўлган маълумотларни етказиб беришга асосланмаган. Бунинг учун бухгалтерия ҳисоби тизимида «Тўлиқ танарх» ҳақида маълумотлар берувчи жараённи шакллантириш лозим.

8. Корхоналарда МХХСлари қоидаларига асосланиб, мол-мулк солиғини тўлалигича 9430-«Бошқа операцион харажатлар» счёти таркибида эмас, балки мазкур мол-мулкнинг ишлаб чиқаришга алоқадор қисмига мос улушини 2010-«Асосий ишлаб чиқариш» счётига олиб бориш таклиф қилинди.

Шундай қилиб, ушбу рефератимизда ишлаб чиқилган таклиф ва тавсиялар корхоналарда давр харажатлари ҳисобини ташкил қилиш ҳамда келгусида уларни янада такомиллаштиришга замин яратади деб ҳисоблаймиз.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати

I. Ўзбекистон Республикаси қонунлари, Президенти фармонлари ва қарорлари, Вазирлар Маҳкамаси қарорлари

1. Ўзбекистон Республикасининг “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги қонуни. –Т.: 1996.
2. Ўзбекистон Республикаси Президенти Ислом Каримовнинг 2010 йил 14 декабрдаги Р-3539-сонли “Кичик бизнес ва хусусий тадбиркорлик йили” Давлат Дастури
3. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2010 йил 23 мартдаги ПҚ-1306-сонли “2010 йилда саноат кооперацияси асосида тайёр маҳсулотлар, бутловчи буюмлар ва материаллар ишлаб чиқаришни маҳаллийлаштириш Дастури тўғрисида”ги Қарори
4. Ўзбекистон Республикаси Президентининг Қарори. «Баркамол авлод йили» Давлат дастури тўғрисида. 2010 йил 27 январь, ПҚ-1271-сон.
5. Ўзбекистон Республикаси Президентининг Қарори. Ишлаб чиқариш ва ижтимоий инфратузилмани янада ривожлантириш юзасидан қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида. 2009 йил 20 январь, ПҚ-1041-сон.
6. ЎзРПрезидентининг Ўзбекистон Республикасининг 2010 йилги асосий макроиқтисодий кўрсаткичлари ва давлат бюджети параметрлари тўғрисидаги ПҚ-1245 қарори. 22.12.2009 й.
7. Ўзбекистон Республикаси Президентининг Фармони. Иқтисодиёт реал сектори корхоналарининг молиявий барқарорлигини янада ошириш чора-тадбирлари тўғрисида. 2008 йил 18 ноябрь, ПФ-4053-сон.
8. Ўзбекистон Республикаси Президентининг Фармони. Иқтисодиётнинг реал сектори корхоналарини қўллаб-қувватлаш, уларни барқарор ишлашини таъминлаш ва экспорт салоҳиятини ошириш чора-тадбирлари дастури тўғрисида. 2008 йил 28 ноябрь, ПФ-4058-сон.
9. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг “Экспорт қилувчи корхоналарни молиявий ва кредит йўли билан қўллаб-қувватлашга доир қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида”ги 290-сонли қарори. –Т.: 31.12.2008й
10. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг “Иқтисодиётнинг реал сектори соҳасида корхоналарни ва инвестицион фаолликни кредит йўли билан қўллаб-қувватлашни таъминлаш масалаларини кўриб чиқиш тартиби тўғрисида” 288-сонли қарори. –Т.: 31.12.2008й.
11. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг «Маҳсулот (иш ва хизмат)ларни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатлари таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш таркиби тўғрисида»ги Низом. 54- қарори. –Т.: 1999й.

II. Президент асарлари

12. ЎзР Президенти И.А.Каримовнинг 2010 йилда мамлакатимизни ижтимоий-иқтисодий ривожлантириш якунлари ва 2011 йилга мўлжалланган энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси мажлисидаги маърузаси. Халқ сўзи, 2011 йил 22 январь, № 16 (5183).
13. Асосий вазифамиз – Ватанимиз тараққиёти ва халқимиз фаровонлигини янада юксалтиришдир. – Президент Ислом Каримовнинг 2009 йилнинг асосий якунлари ва 2010 йилда Ўзбекистонни ижтимоий-иқтисодий

- ривожлантиришнинг энг муҳим устувор йўналишларига бағишланган Вазирлар Маҳкамасининг мажлисидаги маърузаси // Халқ сўзи, 2010 йил 30 январь.
14. Мамлакатимизни модернизация қилиш ва кучли фуқаролик жамияти барпо этиш – устувор мақсадимиздир. – Президент Ислом Каримовнинг Ўзбекистон Республикаси Олий Мажлиси Қонунчилик палатаси ва Сенатининг қўшма мажлисидаги маърузаси // Халқ сўзи, 2010 йил 28 январь.
 15. Каримов И.А. Энг асосий мезон – ҳаёт ҳақиқатини акс эттириш. Т.: Ўзбекистон, 2009. – 24 б.

III. Соҳага оид меъёрий ҳужжатлар

16. Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг «1 январь ҳолати бўйича асосий фондларни ҳар йили қайта баҳолашни ўтказиш тартиби тўғрисида» низом. ЎЗ АВ томонидан 1192-сон билан рўйхатга олинган –Т.: 2002 й.
17. Ўзбекистон Республикасининг Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари, Тўплам. Т.: ЎЗР БАМА нашриёт маркази. 2002.

IV. Асосий адабиётлар

18. Каримов И. Жаҳон молиявий-иқтисодий инқирози, Ўзбекистон шароитида уни бартараф этишнинг йўллари ва чоралари. -Т.: “Ўзбекистон”. 2009й. -56 бет
19. Жўраев Н., Абдувахидов Ф., Сотволдиева Д. Молиявий ва бошқарув ҳисоби. Дарслик. -Т.: “Иқтисодиёт” нашриёти. 2010 й
20. Каспина Р.Г., Плотникова Л.А. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности: учеб. пособ. Россия.-М.: Эксмо, 2010. – 432 с.
21. Касьянова Г.Ю. Основные средства: бухгалтерский и налоговый учет. Россия .- М.: БАК, 2010. – 256 с.
22. Хвостик Т.В. Практикум по бухгалтерскому (финансовому) учету: учеб. пособ. Россия . -М.: ФОРУМ, 2010. – 176 с.
23. Климович В.П. Основы банковского аудита: учеб. Россия . - М.: ФОРУМ, 2010. – 192 с.
24. Подольский В.И., Савин А.А. Аудит: учебник. Россия . -М.: Юрайт, 2010.–605с.
25. Пугачёв В.В. Внутренний аудит и контроль. Организация внутреннего аудита в условиях экономического кризиса: учеб. Россия . -М.: Дело и Сервис, 2010. – 224 с.
26. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб. – М.: Проспект, 2009. – 448 с.
27. Шиленко С.И. и др. Основы аудита: учебник. – М.: КНОРУС, 2009. – 152 с.
28. Соколова,Е.С. Бухгалтерское дело: учебник. - М.: Высшее образование, 2008.- 328 с
29. Жўраев Н., Холбеков Р., Абдувахидов Ф., Илхомов И. Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит. Дарслик. -Т.: 2007 й
30. Тўлахўжаева М. Илхомов Ш. Аудит. Ўқув қўлланма. –Т.: 2006. -161 бет
31. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник для вузов / Под ред. проф Ю.А. Бабаева. – М.: Вузовский учебник, 2006. – 525 с.
32. Сотиволдиев А. С. Замонавий бухгалтерия ҳисоби. Дарслик. –Т. БАМА, 2005 й
33. Дўстмурадов Р. Аудит асослари. Дарслик. –Т.: “Фан”, 2004
34. Каримов А.А. Бухгалтерия ҳисоби. /Дарслик -Т.: Шарқ,2004.-592 б.

V. Қўшимча адабиётлар

35. Ўзбекистон Республикаси Президенти Ислом Каримовнинг “Жаҳон молиявий-иқтисодий инқирози, Ўзбекистон шароитида уни бартараф этишнинг йўллари ва

- чоралари” номли асарини ўрганиш бўйича ўқув қўлланма. Тузувчилар: Б.Ю. Ходиев, А.Ш.Бекмуродов, У.В.Ғофуров, Б.К.Тухлиев. –Т.: Иқтисодиёт, 2009. – 120 б.
36. Касьянова Г.Ю. Учетная политика: бухгалтерская и налоговая. Россия -М.: АБАК, 2010. – 160 с.
 37. Куликова Л.И. Учетная политика организации: новое решение. Россия . -М.: Бухгалтерский учет, 2010. – 336 с. – 2 экз.
 38. Медведев М.Ю. Учетная политика организации на 2010 год: практическое пособие. Россия. М.: КНОРУС, 2010. – 248 с.
 39. Нечитайло А.И. Теория бухгалтерского учета: учеб.Россия . -М.: Проспект, 2010. – 272 с.
 40. Двадцать вторые международные Плехановские чтения. Тезисы докладов. – Москва.: 2009, 10 апреля 2009г
 41. Зонова А.В. и др. Бухгалтерский учет и анализ: учеб. пособ. под ред. А.В. Зоновой. – М.: Эксмо, 2009. – 512 с.
 42. Каморджанова Н.А., Карташова И.В. Бухгалтерский финансовый учет. 4-е изд., доп. – СПб.: Питер, 2009. – 288 с.
 43. Крайнова Ю. Е. Краткий курс по Международным стандартам аудита: учеб пособ. - М.: «Окейкнига», 2009.- 119 с.
 44. Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности: Учеб. пособие / Под ред. проф. В.И Бариленко. - М.: ИНФРА-М, 2009.- 458 с.
 45. Ионова А.Ф., Тарасова Н.А. Учет и анализ внешнеэкономической деятельности : учеб.- практ. пособ.- М.: ТК Велби, 2009.- 352 с.
 46. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник.- 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика , 2008.- 592 с.
 47. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.А., Демешева Е.В. Налоговый учет и налоговой политики предприятия. – Изу. 2-с.-М.: «Аналитика-Пресс», 2008. – Стр.14.
 48. Захарин В.Р. Учет основных средств и нематериальных активов: справочник бухгалтера: практ. руководство.- М.: Эксмо, 2008.- 320 с.
 49. Константинова Е.П. Международные стандарты финансовой отчетности: Учеб. пособ. – М.: «Дашков и К », 2008. – 288 с.
 50. Починок А. Аудит и налоговое законодательство. // Аудит.-2007. №4. Стр.3.
 51. Мощенко Н.П. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учеб. пособие. - М.: Финансы и статистика, 2007. - 272 с.
 52. Шпаков Л. В., Барулина Е. В. Бухгалтерский учет как пользоваться МФСО. «Альфа-Пресс». –М.: 2006. -37 с
 53. Хасанов Б.А. Бошқарув ҳисоби. /Дарслик –Т.: Иқтисод-молия, 2005. -307 б.
- VI. Даврий нашрлар, статистик тўпламлар ва ҳисоботлар**
54. «Ўзбекистон иқтисодий ахборотномаси» журнал. –Т.: 2007-2010 йиллар
 55. «Бозор, пул ва кредит» журнал. –Т.: 2008-2011 йиллар
 56. «Солик ва божхона хабарлари» газета. –Т.: 2008-2011 йиллар
 57. Ўзбекистоннинг 2010 йилдаги ижтимоий-иқтисодий ривожланиши кўрсаткичлари. –Т.: Ўзбекистон, 2011.
- VII. Интернет сайтлари.**
58. «Norma» 2011.
 59. “Pravo” 2011.