



UDC: 336.74(572.3)

БОШҚА УМУМЛАШГАН ДАРОМАДЛАР ТАСНИФИ ВА ТАРКИБИЙ ТУЗИЛИШИ

Рофеев Даврон Рофеевич,
иқтисодиёт фанлари номзоди, доцент,
“Бухгалтерия ҳисоби ва аудит” кафедраси;

Ахмедов Миржалол Абдусамад ўғли,
“Бухгалтерия ҳисоби ва аудит” кафедраси магистранти,
ORCID: 0000-0001-7684-3870,
e-mail: mirjalolabdusamadovich@gmail.uz

Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институти

***Аннотация.** Бугунги кунда халқаро интеграциялашувнинг кенгайиши дунё мамлакатларида молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини тан олиши ва жорий қилишига бўлган ҳаракатларнинг жадал суръатлар билан ривожланишига олиб келмоқда. Маълумки, табиий ва иқтисодий ресурслар тўлалигича ҳеч бир давлатда мавжуд эмас. Қайсидир давлатда униси, қайсидадир бошқа ресурсларни топиб бўлмайди. Шу сабабли ҳам давлатлар ҳар доим бир-бири билан халқаро савдоларни амалга оширади. Бизнинг мамлакатимиз табиий ва иқтисодий ресурсларга бой мамлакат ҳисобланади. Лекин маҳаллий ишлаб чиқарувчиларимиз томонидан ишлаб чиқарилаётган маҳсулотлар жаҳон стандартларига тўлиқ жавоб бера олмаяпти ва биз жаҳон иқтисодиётида фаол қатнаша олмаяпмиз. Шу сабабли ҳам ҳозирги кунга келиб, хориждан инвесторлар жалб қилиши ишларига катта эътибор қаратилмоқда. Инвестор инвестиция киритиши учун эса жозибали инвестицион муҳит бўлиши муҳим аҳамият касб этади. Жаҳоннинг ривожланган давлатлари амалиётида кенг қўлланилаётган, ҳамма инвесторлар учун тушунарли бўлган Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиши орқали инвестицион муҳитни шакллантириши ва инвесторларни зарур ахборот муҳити билан таъминлаш муҳимдир. Халқаро стандартларга мувофиқ, “Умумлашган даромадлар тўғрисидаги ҳисобот” корхонанинг молиявий натижасини кўрсатиб беради ва бу инвесторлар учун муҳим аҳамиятга эга ҳисобот ҳисобланади.*

***Калит сўзлар:** молиявий ҳисобот, халқаро стандарт, соф фойда, фойда ва зарар, бошқа умумлашган даромад, капиталнинг ўзгариши тўғрисидаги ҳисобот, қайта баҳолаш, валюта курсидаги фарқ.*

КЛАССИФИКАЦИЯ И СТРУКТУРА ПРОЧЕГО СОВОКУПНОГО ДОХОДА

Рофеев Даврон Рофеевич,
доктор экономических наук (DSc),
доцент кафедры “Бухгалтерский учет и аудит”;

Ахмедов Миржалол Абдусамад ўгли,
магистр кафедры “Бухгалтерский учет и аудит”

Самаркандский институт экономики и сервиса



Аннотация. Сегодня темпы международной интеграции ведут к быстрому развитию международных стандартов финансовой отчетности и усилиям по их признанию и внедрению в странах мира. Известно, что системы контроля природных и экономических ресурсов нет ни в одном государстве. В одной стране невозможно найти одни, в другой другие ресурсы. По этой причине страны всегда осуществляют международную торговлю друг с другом. Наша страна богата природными и экономическими ресурсами. Но продукция, производимая нашими отечественными производителями, не способна в полной мере соответствовать мировым стандартам, поэтому мы не в состоянии активно участвовать в мировой экономике. Работа по привлечению инвесторов из-за рубежа продолжается и по сей день. Для того чтобы инвестор мог инвестировать, важна привлекательная инвестиционная среда. Благодаря переходу на международные стандарты финансовой отчетности, которые широко используются в практике развитых стран мира и понятны всем инвесторам, можно будет сформировать инвестиционный климат и предоставить инвесторам необходимую информационную среду. Согласно международным стандартам, в “отчете о консолидированном доходе” указывается финансовый результат предприятия, и это важный отчет для инвесторов.

Ключевые слова: финансовый отчет, международный стандарт, чистая прибыль, прибыли и убытки, прочий совокупный доход, отчет об изменении капитала, переоценка, курсовая разница.

ALTERNATIVE CLASSIFICATION FOR GENERAL INCOME AND ITS COMPOSITION STRUCTURE

Rofeyev Davron Rofeyevich,

DSc, Associate Professor,
Department of Accounting and Audit;

Akhmedov Mirjalol Abdusamad ugli,

Master, Department of Accounting and Audit

Samarkand Institute of Economics and Service

Abstract. At present, the pace of international integration is leading to rapid development of its efforts to recognize and introduce international standards of financial reporting in the countries across the world. It is known, that no country has natural and economic resources in full. These can hardly be found in different countries. For this reason, countries keep trading with each other. Our country is the one which is rich in natural and economic resources. However the produce made by our domestic manufacturers cannot fully meet the world standards, and we are not able to actively participate in the global economy. Therefore, endeavors to attract foreign investors continue to-date. Attractive investment environment is important in view to get an investor to invest. Transition to international standards of financial reporting, which is widely used in developed economies and is understandable to all investors, will help to shape the investment climate and provide investors with required information medium. According to international standards, the “consolidated income statement” shows financial results of a company which is regarded as an important report for investors.

Keywords: financial statement, international standard, net profit, profit and loss, other comprehensive income, statement of changes in equity, revaluation, exchange rate difference.



Кириш

Ўзбекистонда 2021 йилдан эътиборан акциядорлик жамиятлари, банклар, суғурта ташкилотлари, йирик солиқ тўловчи ҳисобланган корхоналар ҳамда ихтиёрийлик бўйича бошқа корхоналарга молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (МҲХС) асосида молиявий ҳисобот тузиш ва уларни халқаро аудитдан ўтказиш амалиёти жорий этилди. Бироқ ушбу эришилган ютуқлар республикада МҲХСга тўлиқ ўтиш ҳал этилганлигини билдирмайди. Шу билан бир қаторда, таъкидлаш жоизки, стратегик вазифалардан келиб чиқиб, халқаро инвесторлар талабларига уйғун бўлган даромадлар ва фойда ҳисобини такомиллаштириш борасида ўз ечимини кутаётган қатор муаммолар мавжуд. Булар даромадларга оид МҲХСни тан олиш ва уни кенг жорий этиш, эски усул ва услублардан воз кечиб, даромадларга оид замонавий атамаларни қўллаш, даромадларни тан олиш босқичларини ишлаб чиқиш, баҳолаш ҳамда ҳисоботда акс эттиришда энг илғор усулларни қўллаш, молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисоботни мазмун ва таркибий жиҳатдан қайта ишлаб чиқиш, бошқа умумлашган даромадларни тан олиш ва акс эттириш, ҳисоботнинг шаффофлиги ва таққосланувчанлигига эришиш, ҳисобот тансформацияси масалаларидир.

Тадқиқот мақсади. 1-сон МҲХС “Молиявий ҳисоботни тақдим этиш” стандартига мувофиқ, ташкилот ўзининг ҳисоб сийсатида молиявий натижаларга оид бўлган моддаларни қуйидаги танланган ёндашувлардан бирида акс эттириши мумкин:

1. Битта “Умумлашган даромадлар тўғрисидаги ҳисобот”;

2. Иккита ҳисоботда: фойда ва зарарларнинг компонентларини акс эттирувчи “Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисобот”, шунингдек, иккинчи фойда ва зарарлар ҳисобидан бошланувчи ҳамда бошқа умумлашган даромадлар компонентларини акс эттирувчи “Бошқа умумлашган даромадлар тўғрисидаги ҳисобот”.

Қуйида 1-сон МҲХС ва бошқа халқаро стандартларга асосланган ҳолда, “Бошқа умумлашган даромадлар тўғрисидаги ҳисобот”нинг назарий асослари, таркибий тузилиши, молиявий ҳисоботни шакллантиришнинг асосий қоидалари ҳамда уларни амалиётга татбиқ этиш масалаларига тўхталамиз.

Материал ва методлар

Умумлашган даромадлар тўғрисидаги ҳисоботда ўз хусусиятига кўра алоҳида ўрин тутадиган ҳисобот – бу бошқа умумлашган даромадлар тўғрисидаги ҳисоботдир. У даромад ва харажат ҳисобланади. Лекин бу фойда ва зарар, жумладан, соф фойдани ҳисоблашда инобатга олинмайди. Шунингдек, у бошқа умумлашган даромадлар таркибига кирувчи моддалар реализация қилинмаган даромад саналади. Масалан, асосий воситаларни қайта баҳолашдан олинган даромад бу реализация қилинмаган даромаддир. Асосий воситаларни қайта баҳолаш уларнинг қийматини оширади, лекин бу ҳали реализация қилишни назарда тутмайди. Корхона ушбу активларни келгусида қачон сотиши ҳақида маълумот ҳамда режаларга эга бўлмайди.

МҲХСга мувофиқ, “Бошқа умумлашган даромадлар тўғрисидаги ҳисобот” молиявий ҳисоботини шакллантириш қуйидагиларга асосланади:

а) 16-сон Бухгалтерия ҳисоби халқаро стандартлари (БҲХС) “Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар” ва 38-сон БҲХС “Номоддий активлар”га асосан қайта баҳолашдан қийматнинг ўсиши ўзгариши;

б) 19-сон БҲХС “Ходимларни рағбатлантириш”га мувофиқ тан олинган белгиланган тўловлар билан пенсия режалари бўйича актуар фойда ва зарарлар;

в) 21-сон БҲХС “Валютани алмаштириш курси ўзгаришининг таъсири”га мувофиқ, хорижий бўлинма молиявий ҳисоботини ўтказишда юзага келадиган фойда ва зарарлар;

г) 39-сон БҲХС “Молиявий инструментлар: тан олиш ва баҳолаш”га мувофиқ, сотиш учун мавжуд бўлган молиявий активларни такроран баҳолаш натижасида юзага келган фойда ва зарарлар;

д) 39-сон БҲХС “Молиявий инструментлар: тан олиш ва баҳолаш”га мувофиқ, пул маблағларини самарали хеджилаштириш натижалари.



Тадқиқот натижалари ва таҳлили

Ҳозирги кунга келиб, республикаимиз олимлари томонидан МҲХСлари бўйича тадқиқот ишлари олиб борилиб, миллий стандартларни молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига уйғунлаштиришга оид таклиф ва хулосалар ишлаб чиқил-

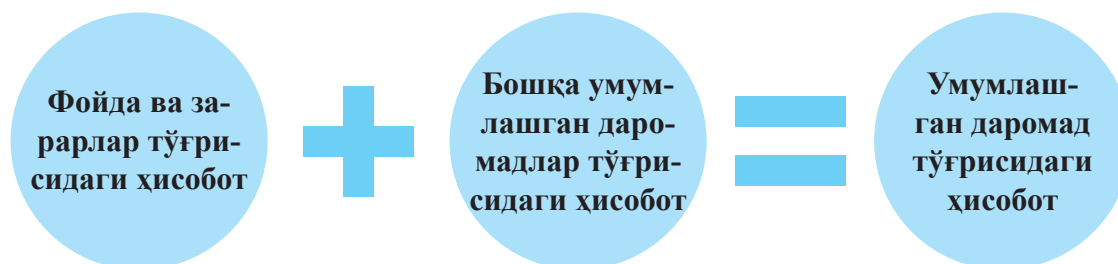
моқда. Жумладан, С. Ташназаров томонидан олиб борилган тадқиқот ишида “Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот”ни “Умумлашган даромад тўғрисидаги ҳисобот” ёки “Фойда ва зарарлар ҳамда бошқа тўплам даромадлари тўғрисидаги ҳисобот” деб ўзгартириш таклиф этилади.

Молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот

Умумлашган даромадлар тўғрисидаги ҳисобот

Бошқа умумлашган даромадлар корхонанинг жами умумлашган даромадини

таркибий қисми ҳисобланади. Уни қуйидаги формула орқали ифодалаш ҳам мумкин:



Кўплаб олимлар бошқа умумлашган даромадлар тўғрисидаги ҳисоботга ўз таърифларини бериб ўтишган. Жумладан, С.Н. Ташназаров бошқа умумлашган даромадларни бошқа тўплам даромадлар деб атаб, унга қуйидагича таъриф берган: “Бошқа тўплам даромадлар даромадлар ва харажатлар моддаларини ўз ичига олади, қайсики улар фойда ва зарарлар таркибида тан олинмайди, улар бошқа МҲХСларида талаб этилади ва йўл қўйилади.”

Меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларда ҳамда олимлар томонидан келтирилган таърифларни умумлаштирган ҳолда, бошқа умумлашган даромадларга қуйидагича таъриф бериш мумкин: Бошқа умумлашган даромадлар – бу корхонанинг умумлашган даромади бир қисми, даромадлар ва харажатлар моддаларини ўзи ичига олиб, фойда ва зарарларда акс эттирилмайдиган реализация қилинмаган даромадлар бўлиб, капиталнинг ўзгариши тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилади ҳамда уларнинг таркиби ва ҳисобга олиниши алоҳида МҲХСда кўзда тутилади ва йўл қўйилади. Бошқа умумлашган даромадларнинг бир қанча хусусиятлари мавжуд.

Биринчидан, у даромад ва харажат ҳисобланади. Лекин фойда ва зарар, жумла-

дан, соф фойдани ҳисоблашда инobatга олинмайди.

Иккинчидан, бошқа умумлашган даромадлар таркибига кирувчи моддалар реализация қилинмаган даромаддир. Масалан, юқоридаги мисолда келтирилганидек, асосий воситаларни қайта баҳолашдан олинган даромад реализация қилинмаган даромад ҳисобланади.

Учинчидан, фойда ва зарарлар хусусий капитал ўзгариши тўғрисидаги ҳисоботда “тақсимланмаган фойда” тарзида ўз аксини топса, бошқа умумлашган даромадлар ҳам ушбу даромадларни ҳисобга олувчи счётларда натижавий суммани хусусий капиталнинг ўзгариши тўғрисидаги ҳисоботда умумий суммада ёки ҳисоб сиёсатида кўзда тутилган тартибда бошқа умумлашган даромадларнинг моддалари кесимида акс эттирилади. Шу боис бошқа умумлашган даромадларни хусусий капитал элементи деб айтиш мумкин. Масалан: “Мулк, бино, машина ва асбоб-ускуналар” ва “Номоддий активлар”ни қайта баҳолашдан қийматнинг ўсиши хусусий капиталнинг “Қайта баҳолаш бўйича резерв” моддасига олиб борилади.

Тўртинчидан, бошқа даромадлар тўғрисидаги ахборотлар менежерлар ва



бошқа қарор қабул қилувчилар учун ўта фойдали ахборотлар ҳисобланади. Шу боис халқаро стандартлар ахборот фойдаланувчилари учун бошқа умумлашган даромадлар тўғрисида батафсил ва ишончли ахборотларни тақдим этиш талаб этилади.

Бешинчидан, бошқа умумлашган даромадлар тушунчаси амалиётимизда бугунга қадар қўлланилмаган. 2021 йилда халқаро стандартларга ўтаётган корхоналар бу ҳолатни, албатта, ўз ҳисоботларида акс эттириши шарт. Миллий стандартларимиз асосида фаолият юритаётган корхоналар учун ҳам бу кўрсаткичлар муҳимлигини ҳисобга олиб, миллий стандартларимизга тегишли ўзгартиришлар киритишни мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз.

Бошқа умумлашган даромадлар (БУД) ўз таснифига кўра иккита тоифага ажратилади. Биринчи тоифага фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботга қайта таснифланиши мумкин бўлмаган моддалар киради. Бу тоифадаги БУДлар маълум шарт-шароитлар юзага келганда, жамланган БУДлар фойда ва зарарларга қайта таснифланиши мумкин. Иккинчи тоифага фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботга қайта таснифланиши мумкин бўлган моддалар киради. Ушбу тоифадаги БУД моддалари ҳар қандай шарт-шароитда ҳам фойда ва зарарларга қайта таснифланмайди. Улар хусусий капитал элементи сифатида жамғарилади. Шу нуқтаи назардан PwC академияси томонидан 2020 йилда тайёрланган материалларда тақлиф этилган “фойда ва зарарлар ва бошқа умумлашган даромадлар тўғрисидаги ҳисобот” форматда БУДнинг таркиби қуйидагича келтирилган (1-жадвал).

Бошқа умумлашган даромадларни тан олиш, баҳолаш ҳамда ҳисоботларда акс эттиришни қуйидаги босқичларга ажратиш мумкин:

биринчи босқич, бошқа умумлашган даромадларни тан олиш, уларни фойда ва зарарларга қайта таснифланиши мумкин бўлган ва қайта таснифланиши мумкин бўлмаган моддаларга таснифлаш;

1-жадвал

ABC компаниясининг 2020 йил 31 декабрь билан якунланадиган йил учун консолидациялашган фойда ва зарарлар ҳамда бошқа умумлашган даромадлар тўғрисидаги ҳисоботнинг формати (фақат БУД қисми)

	2020	2019
Бошқа умумлашган даромадлар:		
Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботга қайта таснифланиши (реклассификацияланиши) мумкин бўлмаган компонентлар		
Асосий воситаларни қайта баҳолаш	X	X
Компаниянинг танлови бўйича бошқа умумлашган даромадлар орқали ҳаққоний қиймати билан ҳисобга олинadиган ҳиссали инвестициялардан фойда (зарар)лар	X	X
Белгиланган тўловлари билан пенсия режалари бўйича актуар фойда (зарар)лар	X	X
Ассоциациялашган компаниялар мулки қиймати ошишидаги ҳиссаси	X	X
Ўз кредит рисклари билан боғлиқ молиявий мажбуриятлар ҳаққоний қийматининг ўзгариши	X	X
Қайта таснифланиши мумкин бўлмаган компонентларга тааллуқли бўлган фойда солиғи	(X)	(X)
Фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботга қайта таснифланиши (реклассификацияланиши) мумкин бўлган компонентлар		
Бошқа умумлашган даромадлар орқали ҳаққоний қиймати бўйича ҳисобга олинadиган молиявий активлар (ҳиссали инструментлар) бўйича фойда (зарар)лар	X/ (X)	X/ (X)
Хорижий шўъба корхоналарни қайта ҳисоблашда юзага келган курс фарқи	X	X
Пул маблағларини самарали хеджилаштириш натижалари	X	X
Қайта таснифланиши мумкин бўлган компонентларга тааллуқли бўлган фойда солиғи	X	X
Фойда солиғидан кейин жами бошқа умумлашган даромадлар	X	X

иккинчи босқич, бошқа умумлашган даромадларни бухгалтерия сўтларида акс эттириш;

учинчи босқич, жами даромадлар тўғрисидаги ҳисоботнинг бошқа умумлашган даромадлар қисми форматини ишлаб чиқиш ва уни бухгалтерия сўтлари маълумотлари асосида тўлдириш.

Хулосалар

Шундай қилиб, юқоридаги қисқача тавсифлардан қуйидаги хулосаларга келиш ва тақлифлар бериш мумкин:

1. Халқаро стандартлар ва соҳага доир адабиётларни таққиқ қилиш асосида бош-



қа умумлашган даромадларга таъриф берилди. Ушбу даромадлар фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилмайдиغان реализация қилинмаган даромадлар бўлиб, улар бошқа умумлашган даромадлар тўғрисидаги ҳисоботда қайд қилиниб, охириги молиявий натижалари хусусий капиталнинг ўзгариши тўғрисидаги ҳисоботда акс эттирилади. БУДларни ҳисобга олиш тартиби алоҳида МҲХСда кўзда тутилади ва йўл қўйилади.

2. БУДларнинг таркибий қисмлари, уларнинг таърифлари келтирилди, таснифлаш мақсадида иккита тоифага ажратилди: биринчи тоифа – фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботга қайта таснифланиши (реклассификацияланиши) мумкин бўлмаган компонентлар; иккинчи тоифа – фойда ва зарарлар тўғрисидаги ҳисоботга қайта таснифланиши (реклассификацияланиши) мумкин бўлган компонентлар. Ушбу компонентларнинг таркибий қисмлари халқаро стандартларга мувофиқ белгилаб чиқилди.

REFERENCES

1. Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga o'tish bo'yicha qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida [On Additional Measures to Transfer to International Financial Reporting Standards]. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2020-yil 24-fevraldagi PQ-4611-son qarori.
2. O'zbekiston Respublikasining "Buxgalteriya hisobi to'g'risida"gi qonuni (Yangi tahriri), 13.04.2016-yil, O'RQ-404-son [Law of the Republic of Uzbekistan "On Accounting" (New edition)], 13.04.2016, no. ZRU-404.
3. "Moliyaviy hisobot shakllari va ularni to'ldirish qoidalari". O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligining 2002-yil 27-dekabrda 140-son buyrug'i bilan tasdiqlangan ["Financial reporting forms and rules for their completion"]. Approved by the Order of the Ministry of Finance of the Republic of Uzbekistan dated December 27, 2002, no. 140.
4. O'zbekiston Respublikasining Soliq kodeksi. O'zR 30.12.2019. O'RQ-599-son Qonuni bilan tasdiqlangan [Tax Code of the Republic of Uzbekistan]. UzR 30.12.2019 Approved by Law, no. ZRU-599.
5. O'zbekiston Respublikasining «Auditorlik faoliyati to'g'risida»gi qonuni [Law of the Republic of Uzbekistan «On Auditing»]. 25.02.2021. Available at: <https://lex.uz/docs/5307886/>.
6. Moliyaviy hisobotni tayyorlash va taqdim etish uchun kontseptual asos. AV tomonidan 09.09.2016-y. 475-1-son bilan ro'yxatga olingan [«Conceptual framework for the preparation and presentation of financial statements» 09.09.2016. Registered under no. 475-1]. Available at: http://bhms.uz/?page_id=20%22/.
7. Available at: <https://fin-otchet.ru/articles/132/>.
8. Available at: [https://nrm.uz/contentf?doc=468283_\(ias\)_28_investicii_v_associirovannye_organizacii_i_sovmestnye_predpriyatiya/](https://nrm.uz/contentf?doc=468283_(ias)_28_investicii_v_associirovannye_organizacii_i_sovmestnye_predpriyatiya/).
9. Available at: [https://nrm.uz/contentf?doc=469476_\(ifrs\)_12_raskrytie_informacii_ob_uchastii_v_drugih_organizaciyah/](https://nrm.uz/contentf?doc=469476_(ifrs)_12_raskrytie_informacii_ob_uchastii_v_drugih_organizaciyah/).
10. Available at: <http://finansist.uz/uz/moliyaviy-hisobotning-xalqaro-standardlari-ozbekistonda-qollanilishi/>.
11. Available at: <https://www.google.com/search?/>.
12. Available at: <https://finotchet.ru/articles/102/>.
13. Tashnazarov S.N. Moliyaviy hisobotning nazariy va metodologik asoslarini takomillashtirish [Improving the theoretical and methodological basis of financial reporting]. Monografiya, SIA OmniScriptum Publishing, GlobeEdit Publishing house, 2018, 280 p. ISBN-13:978-613-8-24050-1.
14. Tashnazarov S.N. Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari [International Financial Reporting Standards]. Tashkent, Iqtisod-moliya Publishing house, 2019.
15. Urazov K.B. Buxgalteriya moliyaviy hisobi [Accounting financial accounting]. O'quv qo'llanma. Samarqand, SamISI Publishing house, 2013, 226 p.
16. Toshmatov N., Ismanov I., Buzurkhanov S. Moliyaviy hisob va hisobot [Financial accounting and reporting]. Tashkent, Sano-standart Publ. house, 2019, 560 p.
17. Karimov A., Kurbanbayev J., Jumanazarov S., Xalilov Sh. Moliyaviy hisob va hisobot. O'quv qo'llanma [Financial accounting and reporting. Study guide], Iqtisod-moliya Publ. house, 2018, 400 p.