РИВОЖЛАНГАН МАМЛАКАТЛАРДА МОЛИЯВИЙ ҲИСОБОТНИНГ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАРИНИ ҚЎЛЛАШНИНГ ЖАҲОН ТАЖРИБАСИ

Аҳмаджонов Азимжон Каримжон ўғли,
Тошкент Кимё халқаро университети
мустақил изланувчиси, PhD
akhmadjonov@tpp.uz

Аннотация: *Ушбу тадқиқот ривожланган мамлакатларда Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (МҲХС)ни қўллашнинг жаҳон тажрибасини таҳлил қилиш ва Ўзбекистон учун амалий таклифларни ишлаб чиқишга бағишланган. Тадқиқотда мамлакатларнинг МҲХСни қўллаш тажрибаси ўрганилган, уларнинг афзаллик ва камчиликлари аниқланган. Хусусан, Европа Иттифоқи, АҚШ, Канада, Австралия каби ривожланган мамлакатларнинг МҲХСга ўтиш жараёнлари батафсил кўриб чиқилган. Тадқиқот натижаларида МҲХСни татбиқ этишнинг турли вариантлари, уларнинг самарадорлиги ва Ўзбекистон шароитида қўллаш имкониятлари таҳлил қилинган.*

Аннотация: *Данное исследование посвящено анализу мирового опыта применения Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в развитых странах и разработке практических рекомендаций для Узбекистана. В исследовании изучен опыт применения МСФО в странах, определены их преимущества и недостатки. В частности, подробно рассмотрены процессы перехода на МСФО в таких развитых странах, как Европейский союз, США, Канада, Австралия. В результатах исследования проанализированы различные варианты внедрения МСФО, их эффективность и возможности применения в условиях Узбекистана.*

Abstract: *This research is devoted to analyzing the global experience of applying International Financial Reporting Standards (IFRS) in developed countries and developing practical recommendations for Uzbekistan. The study examined the experience of applying IFRS in countries, identifying their advantages and disadvantages. In particular, the processes of transition to IFRS in such developed countries as the European Union, USA, Canada, Australia are examined in detail. The research results analyze various options for implementing IFRS, their effectiveness and possibilities of application in the conditions of Uzbekistan.*

Калит сўзлар: *Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари (МҲХС), жаҳон тажрибаси, трансформация, молиявий ҳисобот, халқаро стандартлар, бухгалтерия ҳисоби*

Ключевые слова: *Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), мировой опыт, трансформация, финансовая отчетность, международные стандарты, бухгалтерский учет*

Keywords: *International Financial Reporting Standards, IFRS, global experience, transformation, financial reporting, international standards, accounting*

Кириш

Ҳозирги глобаллашув шароитида Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари жаҳон иқтисодиётида муҳим ўрин тутади. Эндиликда бухгалтерия тизимларини мувофиқлаштириш ғояси халқаро стандартлар доирасида амалга оширилмоқда. Унинг моҳияти шундан иборатки, ҳар бир мамлакатда бухгалтерия ҳисобини ташкил этишнинг ўзига хос модели ва уни тартибга солувчи стандартлар тизими мавжуд. Энг асосийси, ушбу стандартлар мамлакатдаги мавжуд бошқа стандартларга зид келмаслиги, яъни, ўзаро уйғунликда бўлиши лозим.

Дунёда бу борадаги ишлар 1961 йилдан бери давом этиб келмоқда. Халқаро стандартларнинг оммалашишига икки ўзгариш сабаб бўлди: биринчиси – Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари Қўмитаси, АҚШ Конгресси ва Халқаро қимматли қоғозлар комиссияси ўртасида халқаро ташкилотларнинг ўз акцияларини Америка биржаларида рўйхатдан ўтказиш учун кўпроқ хорижий компанияларни жалб қилиш истагини акс эттирувчи битим имзоланганлиги; иккинчиси – қитъа мамлакатларининг ягона ҳамжамиятга бирлаша бошлаганлиги.

Сўнгги йилларда молиявий ҳисоботда сезиларли ўзгаришлар кузатилдики, буни бутун дунёда МҲХСнинг тобора кенг қўлланилаётганида кўриш мумкин. 2018 йил январь ойидан бошлаб дунёнинг 130дан ортиқ мамлакатларида МҲХСдан фойдаланиш йўлга қўйилди ёки уни қўллашга рухсат берилди.

Адабиётлар шарҳи

Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари бўйича кўплаб илмий тадқиқотлар олиб борилган. Европа олимлари Лиза Эванс ва Иоаннис Цалавоутас томонидан МҲХС ва Греция бухгалтерия ҳисоби миллий стандартлари ўртасидаги фарқлар ўрганилган. Халқаро тажрибада МҲХСни қўллашнинг турли жиҳатлари, жумладан, компанияларнинг биринчи ҳисоботларини тайёрлашдаги муаммолар ва уларнинг ечимлари кенг ўрганилган. Тадқиқотчилар МҲХСга ўтишнинг асосий сабабларини инвесторлар ва акциядорларга компаниянинг молиявий ҳолати ва молиявий фаолияти тўғрисидаги маълумотларга кириш ҳуқуқини бериш зарурати билан боғлашади. Айниқса, инглиз-саксон тизимига мансуб мамлакатларда ягона стандартларга мувофиқ тузилган ташқи ҳисоботга эҳтиёж анча юқори экани таъкидланган.

Бугунги кунда Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари соҳасидаги назарий тадқиқотларни янада кенг ёритишга зарурат туғилмоқда. Хусусан, МҲХСнинг ривожланиш тарихи, концептуал асослари ва назарий моделлари бўйича илмий ишлар таҳлили киритилиши мумкин. Шунингдек, институционал назария нуқтаи назаридан МҲХСни қабул қилиш жараёнлари, тизимли ёндашув асосида молиявий ҳисобот тизимларини трансформация қилиш масалалари батафсил кўриб чиқилиши керак.

Хорижий мамлакатларда олиб борилган эмпирик тадқиқотлар натижаларини тизимли таҳлил қилиш лозим. МҲХСга ўтишнинг компания қиймати, инвестиявий жозибадорлик ва молиявий кўрсаткичларга таъсири бўйича қиёсий тадқиқотлар натижаларини киритиш мумкин. Айниқса, ривожланаётган мамлакатлар доирасида

МҲХСни жорий этишнинг самарадорлиги бўйича илмий далилларни келтириш муҳим.

Марказий Осиё минтақаси мамлакатларида МҲХСни татбиқ этиш тажрибаси бўйича мавжуд тадқиқотларни ҳам кўриб чиқиш мумкин, бунда Қозоғистон, Қирғизистон каби қўшни мамлакатларнинг тажрибаси ва уларда олиб борилган илмий ишлар натижаларини таҳлил қилиш мақсадга мувофиқ.

Тадқиқот методологияси

Тадқиқотда қуйидаги усуллардан фойдаланилган:

Таққослаш усули – турли мамлакатларда МҲХСни қўллаш тажрибаларини солиштириш учун; таҳлил усули – халқаро тажрибани ўрганиш ва баҳолаш учун;. синтез усули – олинган маълумотларни умумлаштириш ва хулосалар чиқариш учун; тизимли ёндашув – МҲХСни татбиқ этишнинг барча жабҳаларини комплекс равишда кўриб чиқиш учун ва кейс-стади усули – айрим мамлакатлар ва компанияларнинг тажрибасини батафсил ўрганиш учун қўлланилди.

Кўп усулли ёндашув (Mixed Methods Research): фақат сифат усулларини эмас, балки миқдорий тадқиқот усулларини ҳам қўллаш тавсия этилади. Масалан, анкета ўтказиш, статистик маълумотларни эконометрик таҳлил қилиш, корреляцион таҳлил каби усуллардан фойдаланиш мумкин. Бунда Ўзбекистон компанияларининг МҲХСга тайёргарлик даражасини баҳолаш ва уларнинг эҳтиёжларини аниқлаш учун тузилмавий сўровномалар ўтказиш самарали бўлади.

Лонгитюд тадқиқот: МҲХСга ўтиш жараёнини динамикада кузатиш учун узоқ муддатли тадқиқот усулларини қўллаш зарур. Бир неча йил давомида айрим компанияларнинг ўтиш жараёнини кузатиб бориш ва натижаларни қиёслаш тавсия этилади.

Дельфи усули: МҲХСни жорий этишнинг энг муҳим йўналишлари ва устувор вазифаларини аниқлаш учун мутахассислар фикрини йиғиш ва консенсусга эришиш мақсадида ушбу усулдан фойдаланиш мумкин.

Таҳлил ва натижалар муҳокамаси

Тадқиқот натижалари шуни кўрсатадики, турли мамлакатларда МҲХС талабларини миллий қонунчиликка киритишда ҳар хил ёндашувлар мавжуд: биринчиси – МҲХС матнларини ҳеч қандай истисно ва ўзгартишларсиз миллий қонунчиликка киритиш; иккинчиси – МҲХС матнларини миллий қонунчиликка тузатишлар билан киритиш; учинчиси – миллий стандартларни МҲХС талабларига яқинлаштириш усулидир.

Ривожланган мамлакатлар тажрибасини таҳлил қилиш натижасида маълум бўлдики, МҲХСни қўллашнинг дастлабки шартлари инвесторлар ва акциядорларга компаниянинг молиявий ҳолати ва молиявий фаолияти тўғрисидаги маълумотларга кириш ҳуқуқини бериш зарурати билан боғлиқ. Хусусан, Европа Иттифоқи мамлакатларида молиявий ҳисоботларни МҲХСга мувофиқ тузиш талаби фақат молия бозорларини, молиялаштириш манбаларини топиш учун фойдаланадиган ташкилотлар учун белгиланади.

Австралияда барча хусусий сектор субъектлари учун МҲХС мажбурийдир ва 2005 йилдан бери давлат сектори субъектларининг ҳисоботлари учун асос бўлиб

хизмат қилмоқда. Европа Иттифоқида
2005 йилдан бошлаб унга аъзо барча давлатлар рўйхатидаги компаниялар учун Европа Иттифоқида қабул қилинган МҲХС қўлланилади. Канадада 2011 йилдан бери МҲХС компаниялар учун мажбурий ҳисобланиб, хусусий сектор компаниялари учун ҳам рухсат берилган.

Россия Федерациясида 2012 йилдан бошлаб МҲХС компаниялар, банклар, суғурта компанияларининг консолидациялашган молиявий ҳисоботларини тузишда мажбурийдир. АҚШда 2007 йилдан бошлаб МҲХС чет эл эмитентларига рухсат берилган. Японияда 2010 йилдан бери баъзи халқаро компаниялар учун рухсат берилган.

Қуйидаги жадвалда МҲХСнинг айрим мамлакатларда қўлланилиш ҳолатини кўриш мумкин (1-жадвал):

1-жадвал.

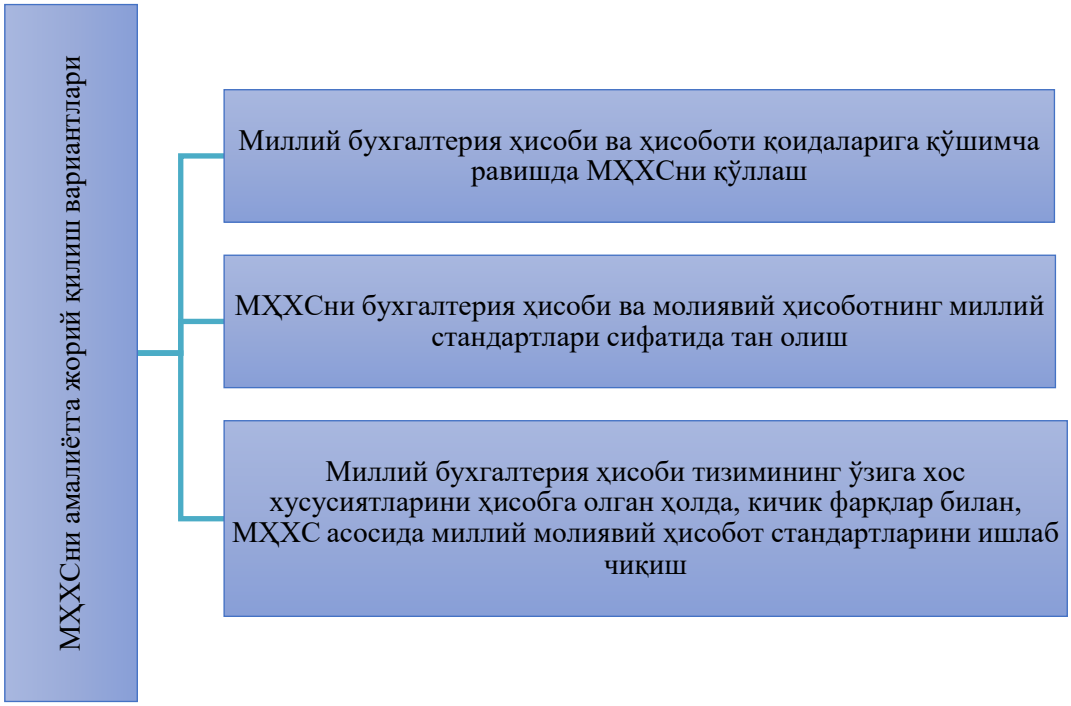
МҲХСнинг дунёда қўлланилиши

Давлат	МҲХСнинг қўлланиш ҳолати
Австралия	Барча хусусий сектор субъектлари учун мажбурийдир ва 2005 йилдан бери давлат сектори субъектларининг ҳисоботлари учун асос бўлиб хизмат қилмоқда.
Аргентина	2012 йилдан бошлаб мажбурийдир.
Бразилия	2011 йилдан бошлаб банклар ва компанияларнинг консолидациялашган молиявий ҳисоботи учун ва 2008 йилдан бошлаб компанияларнинг алоҳида ҳисоботлари учун мажбурийдир.
Буюк Британия	2005 йилдан бери уларни қабул қилиш ва жорий этиш тартиб-қоидалари доирасида мажбурийдир.
Германия	2005 йилдан бери Европа Иттифоқида уларни қабул қилиш ва жорий этиш тартиб-қоидалари доирасида мажбурийдир.
Европа Иттифоқи	2005 йилдан бошлаб барча Европа Иттифоқига аъзо давлатлар рўйхатидаги компаниялар учун Европа Иттифоқида қабул қилинган МҲХС қўлланилади.
Ҳиндистон	Баъзи компаниялар томонидан ихтиёрий равишда қўлланилади. МҲХСга ўтиш санаси ҳали белгиланмаган.
Индонезия	Қисман қабул қилинган, МҲХСга ўтиш режаси эълон қилинмаган.
Италия	2005 йилдан бери Европа Иттифоқида уларни қабул қилиш ва жорий этиш тартиб-қоидалари доирасида мажбурийдир.
Канада	2011 йилдан бери компаниялар учун мажбурий ҳисобланади ва хусусий сектор компаниялари, шу жумладан, нодавлат нотижорат ташкилотлари учун рухсат берилган.
Хитой	Миллий стандартлар ишлаб чиқилган бўлиб, улар МҲХСга мос келади.
Мексика	2012 йилдан бошлаб мажбурийдир.
Корея	2011 йилдан бошлаб мажбурийдир.

Республикаси	
Россия Федерацияси	2012 йилдан бошлаб МҲХС компаниялар, банклар, суғурта компанияларининг консолидациялашган молиявий ҳисоботларини тузишда мажбурийдир.
Саудия Арабистони	Банклар ва суғурта компаниялари учун мажбурийдир. МҲХСга тўлиқ ўтиш режалаштирилмоқда.
АҚШ	2007 йилдан бошлаб МҲХС чет эл эмитентларига рухсат берилган.
Туркия	2008 йилдан бери компаниялар учун мажбурийдир.
Франция	2005 йилдан бери Европа Иттифоқида уларни қабул қилиш ва жорий этиш тартиб-қоидалари доирасида мажбурийдир.
Жанубий Африка	2005 йилдан бери компаниялар учун мажбурийдир.
Япония	2010 йилдан бери баъзи халқаро компаниялар учун рухсат берилган.

Хорижий амалиётни таҳлил қилиш шуни кўрсатадики, МҲХСга мувофиқ молиявий ҳисоботлар жаҳон ЯИМда умумий улуши 58% га тенг бўлган мамлакатлардаги инвесторлар ва компаниялар акциядорлари учун мавжуд. Иқтисодиёти ривожланаётган мамлакатларда МҲХС ҳисоботи, асосан, қимматли қоғозларининг котировкалари фонд биржаларида бўлган компаниялар томонидан тузилади.

Халқаро амалиётда МҲХСни амалга оширишнинг уч хил варианти ишлаб чиқилган. Биринчиси, МҲХС ва миллий стандартлардан параллел равишда фойдаланиш, бунда биринчи навбатда, миллий бухгалтерия тизимига устунлик берилади, кейин халқаро стандартларга мувофиқ ҳисобот бериш амалга оширилади. Иккинчиси, миллий қонунчилик талабларига мувофиқ тайёрланган молиявий ҳисобот маълумотларини ўзгартириш. Учинчиси эса, параллел бухгалтерия ҳисобини юритишдир (1-расм).



1-расм. МҲХСни амалга ошириш вариантлари[1].

МҲХСга ўтишнинг Европа компаниялари молиявий ҳисоботларига таъсирини баҳолашга бағишланган тадқиқотда Европа компаниялари
2005 йил 1 январдан бошлаб МҲХС бўйича биринчи молиявий ҳисоботни тайёрлашда турли муаммоларга дуч келганлиги аниқланган, булар: йирик компанияларда МҲХС стандартларини қўллашдаги қийинчиликлар, МҲХСнинг айрим стандартларини шарҳлаш бўйича ягона амалиёт йўқлиги, МҲХСни қўллаш бўйича амалий тавсияларнинг етишмаслиги кабилардир.

2-жадвал.

Чет эл мамлакатларида МҲХСни қўллаш амалиёти тўғрисидаги маълумот[2]

№	Давлатлар	Жамоат ташкилотлари-нинг консолидация-лашган ҳисоботи	Молиявий ҳисобот	Молиявий ҳисоб аудити	Кичик ва ўрта бизнес учун стандартлар
1.	Арманистон	Кичик бизнесдан ташқари барча ташкилотлар учун МҲХС	МҲХС	МҲХС	Миллий стандартлар

[1] Муаллиф томонидан тузилган.

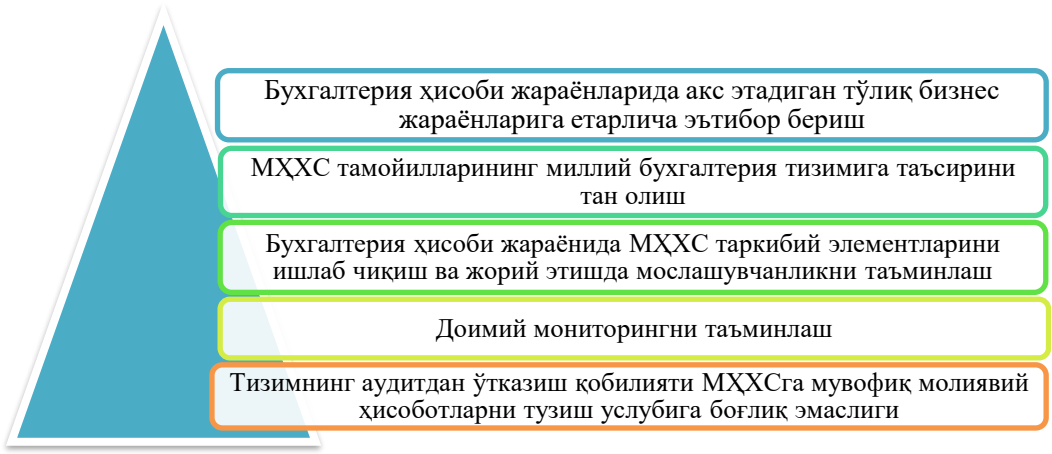
[2] Муаллиф томонидан тузилган.

		асосида юритилади			
2.	Озарбайжон	МҲХС	МҲХС	МҲХС	Кичик ва ўрта бизнес компаниялари бухгалтерия ҳисоби бўйича ёки Озарбайжон миллий стандартларини, ёки МҲХСни танлашлари керак
3.	Буюк Британия	МҲХС	МҲХСдан фойдаланишга рухсат берилган	МҲХС	МҲХС ёки МҲМС
4.	Грузия	МҲХС	МҲХС	МҲХС	МҲХС
5.	Европа Иттифоқи	МҲХС	МҲХСдан фойдаланишга рухсат берилган	МҲХС	Европа Иттифоқи давлатлари миллий стандартлари
6.	Хитой	МҲХС – жамоат ташкилотлари учун	Миллий стандартлар	Миллий стандартлар	Хитойнинг Кичик бизнес учун бухгалтерия ҳисоби стандартлари
7.	Мўғулистон	МҲХС	МҲХС	МҲХС	МҲХС ёки МҲМС
8.	Ўзбекистон	Банклар учун МҲХС, бошқа оммавий компаниялар учун – миллий стандартлар	Миллий стандартлар	Банклар учун МҲХС, бошқа компаниялар учун – миллий стандартлар	Миллий стандартлар

Ўзбекистонда МҲХСни татбиқ этиш масаласи кўплаб миллий компаниялар учун долзарб вазифа ҳисобланади. Масалан, “Иссиқлик электр станциялари” АЖда МҲХСдан 2019 йилдан бери фойдаланиб келинмоқда. Ҳозирги кунда МҲХСни татбиқ этиш энергетика сектори учун жуда муҳим, чунки соҳада халқаро молиявий институтлар томонидан молиялаштириладиган инвестиция ва кредит лойиҳалари мавжуд.

МҲХСни татбиқ этишни кўриб чиқаётганда, баъзи бир фактларни тан олиш ва

уларга риоя қилиш керак, бу қуйидаги тартибда бўлиши мумкин (2-расм).



2-расм. МҲХСни татбиқ этиш тартиби[3].

Замонавий адабиётларда молиявий ҳисоботни халқаро стандартларга мувофиқ тузишнинг асосий усулларидан бири трансформациядир. Трансформация – бухгалтерия ҳисоби маълумотларини қайта гуруҳлаштириш ва миллий бухгалтерия ҳисоби тизими қоидаларига мувофиқ тайёрланган ҳисобот моддаларини МҲХС форматига мослаштириш натижасида молиявий ҳисоботларни тузиш жараёни.

МҲХСни татбиқ этишнинг биринчи босқичида у қайси мақсадларда МҲХС ҳисоботидан фойдаланиши кераклиги ҳақидаги савол ҳал қилинади: у ички фойдаланувчилар учун, хусусий инвесторлар ва банклар учун, ёки очиқ халқаро бозорга чиқиш учун қўлланиши мумкин.

Трансформация натижасида МҲХСга мувофиқ молиявий ҳисоботлар тўплами тузилади. Булар молиявий ҳолат тўғрисидаги ҳисобот, фойда, зарар ва жами бошқа таркибий қисмлар тўғрисидаги ҳисобот, молиявий натижа тўғрисидаги ҳисобот, пул оқимлари тўғрисидаги ҳисобот, капиталдаги ўзгаришлар тўғрисидаги ҳисобот ва изоҳлардан иборат.

Хулоса ва таклифлар

Тадқиқот натижаларига асосланиб, қуйидаги хулосаларни чиқариш мумкин:

биринчидан, жаҳон тажрибаси шуни кўрсатадики, МҲХСни қўллаш мамлакатнинг иқтисодий ривожланиш даражаси ва молия бозорларининг ривожланганлик даражасига боғлиқ;

иккинчидан, МҲХСга ўтиш жараёни бир неча йилларни талаб қилади ва кетма-кет босқичларда амалга оширилади;

учинчидан, МҲХСни муваффақиятли татбиқ этиш учун малакали кадрлар тайёрлаш, замонавий ахборот технологиялари ва дастурий таъминотдан фойдаланиш, шунингдек, халқаро тажрибани ўрганиш зарур.

[3] Муаллиф томонидан тузилган.

Ўзбекистон учун қуйидаги таклифларни бериш мумкин:

1. МҲХСни босқичма-босқич жорий этиш стратегиясини ишлаб чиқиш. Дастлаб йирик давлат компаниялари ва банклардан бошлаб, сўнгра бошқа соҳалар ва кичик ҳамда ўрта бизнесга тарқатиш мақсадга мувофиқ.

2. МҲХС бўйича малакали мутахассислар тайёрлаш тизимини яратиш. Олий таълим муассасаларида махсус дастурларни ишлаб чиқиш ва ўқитувчиларни тайёрлаш зарур.

3. МҲХСни қўллашни қўллаб-қувватловчи қонунчилик базасини такомиллаштириш. Бунда миллий бухгалтерия стандартларини МҲХС талабларига мослаштириш ва қўшимча тартибга солувчи ҳужжатларни ишлаб чиқиш керак.

4. Компанияларда МҲХСга ўтишни рағбатлантирувчи чора-тадбирларни қўллаш, жумладан, солиқ имтиёзлари бериш, халқаро инвесторлар билан ишлашни осонлаштириш каби чоралар амалга оширилиши мумкин.

5. МҲХСни қўллаш тажрибасини доимий мониторинг қилиш ва халқаро тажрибани ўрганиш тизимини яратиш зарур.

Умуман, МҲХСни муваффақиятли татбиқ этиш мамлакатнинг халқаро молия бозорларига интеграциялашувида ва хорижий инвестицияларни жалб қилишда муҳим ўрин тутишини алоҳида таъкидлаш ўринлидир.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати:

1. МҲХС Фонди расмий веб-сайти. – Режим доступа: www.ifrs.org

2. Interactive IFRS adoption by country map – халқаро молиявий ҳисобот стандартларининг мамлакатлар бўйича қабул қилиниши интерактив харитаси.

3. Evans L., Tsalavoutas I. Переход на МСФО в европейских странах: анализ влияния на финансовую отчетность греческих компаний. – Исследование по внедрению IFRS, 2005.

4. Аудит-ИТ портали. МҲХС хусусиятлари ва молиявий бухгалтерия ҳисоби. – Режим доступа: www.audit-it.ru/ifrs/features/finan_buh.php

5. Европа молиявий ҳисобот бўйича маслаҳат гуруҳи материаллари. – Европа Иттифоқида МҲХСни жорий этиш тажрибаси, 2004-2005.

6. Бельгия компанияларининг МҲХСга ўтиши бўйича тадқиқот материаллари. – Бельгия, 2004.

7. Канада, Австралия ва Малайзияда МҲХСни жорий этиш бўйича тажриба материаллари, 2010-2011.

8. МДҲ мамлакатларида миллий бухгалтерия ҳисоби ва ҳисобот тизимини ривожлантириш бўйича материаллар.

9. “Иссиқлик электр станциялари” АЖнинг 2019-2024 йиллар учун молиявий ҳисоботлари ва МҲХС жорий этиш тажрибаси материаллари.

10. Ўзбекистон Республикасида Бухгалтерия ҳисоби миллий стандартлари (БҲМС) ва МҲХСни жорий этиш бўйича қонунчилик базаси материаллари.