

**ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ ХУЗУРИДАГИ  
ИЛМИЙ ДАРАЖАЛАР БЕРУВЧИ  
DSc.27.06.2017.1.17.01 РАҚАМЛИ ИЛМИЙ КЕНГАШ**

---

**ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ**

**ОСТОНОКУЛОВ АЗАМАТ АБДУКАРИМОВИЧ**

**ЭРКИН ИҚТИСОДИЙ ЗОНАЛАРДА БУХГАЛТЕРИЯ  
ҲИСОБИ ВА АУДИТНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

**08.00.08–Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит**

**ИҚТИСОДИЁТ ФАНЛАРИ БЎЙИЧА ФАЛСАФА ДОКТОРИ (PhD)  
ДИССЕРТАЦИЯСИ АВТОРЕФЕРАТИ**

**Тошкент – 2017 йил**

**Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси  
автореферати мундарижаси**

**Оглавление автореферата диссертации доктора философии (PhD) по  
экономическим наукам**

**Content of dissertation abstract of doctor of philosophy (PhD) on  
economical sciences**

**Остонокулов Азамат Абдукаримович**

Эркин иқтисодий зоналарда бухгалтерия ҳисоби ва аудитни  
такомиллаштириш..... 3

**Остонокулов Азамат Абдукаримович**

Совершенствование бухгалтерского учета и аудита в свободных  
экономических зонах..... 27

**Ostonokulov Azamat Abdugarimovich**

Improving of accounting and audit in the free economic zones..... 49

**Эълон қилинган ишлар рўйхати**

Список опубликованных работ  
List of published works ..... 53

**ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ ХУЗУРИДАГИ  
ИЛМИЙ ДАРАЖАЛАР БЕРУВЧИ  
DSc.27.06.2017.1.17.01 РАҚАМЛИ ИЛМИЙ КЕНГАШ**

---

**ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ**

**ОСТОНОКУЛОВ АЗАМАТ АБДУКАРИМОВИЧ**

**ЭРКИН ИҚТИСОДИЙ ЗОНАЛАРДА БУХГАЛТЕРИЯ  
ҲИСОБИ ВА АУДИТНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

**08.00.08–Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит**

**ИҚТИСОДИЁТ ФАНЛАРИ БЎЙИЧА ФАЛСАФА ДОКТОРИ (PhD)  
ДИССЕРТАЦИЯСИ АВТОРЕФЕРАТИ**

**Тошкент – 2017 йил**

**Иқтисодиёт фанлари бўйича фалсафа доктори (PhD) диссертацияси мавзуси Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси ҳузуридаги Олий аттестация комиссиясида В2017.2.PhD/Iqt77. рақам билан рўйхатга олинган.**

Диссертация Тошкент молия институтида бажарилган.

Диссертация автореферати икки тилда (ўзбек, рус.) Илмий кенгаш веб-саҳифаси ([www.tfi.uz](http://www.tfi.uz)) ва «ZiyoNet» таълим ахборот тармоғида ([www.zivonet.uz](http://www.zivonet.uz)) жойлаштирилган.

<b>Илмий раҳбар:</b>	<b>Ҳамдамов Баҳром Қасимович</b> иқтисодиёт фанлари доктори
<b>Расмий оппонентлар:</b>	<b>Ибрагимов Абдугапур Қаримович</b> иқтисодиёт фанлари доктори, профессор <b>Қурбанов Зият Ниязович</b> иқтисодиёт фанлари доктори, профессор
<b>Етакчи ташкилот:</b>	<b>Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институти</b>

Диссертация ҳимояси Тошкент молия институти ҳузуридаги илмий даражалар берувчи DSc.27.06.2017.I.17.01 рақамли илмий кенгашнинг 2017 йил «\_\_»\_\_\_\_\_соат\_\_\_\_\_даги мажлисида бўлиб ўтади. Манзил:100000, Амир Темур шоҳ кўчаси, 60А-уй, Тел.: (99871) 234-53-34; факс: (99871) 234-11-48; e-mail:tmi@ tmi.uz.

Диссертация билан Тошкент молия институти Ахборот-ресурс марказида танишиш мумкин (\_\_\_рақами билан рўйхатга олинган). Манзил: 100000, Амир Темур шоҳ кўчаси, 60А-уй. Тел.: (99871) 234-53-34.

Диссертация автореферати 2017 йил «\_\_»\_\_\_\_\_куни тарқатилди.  
(2017 йил «\_\_»\_\_\_\_\_даги \_\_\_- рақамли реестр баённомаси.)

**Н.Х.Хайдаров**

Илмий даражалар берувчи Илмий кенгаш раиси, и.ф.д., профессор

**С.У.Меҳмонов**

Илмий даражалар берувчи Илмий кенгаш котиби, и.ф.н., профессор

**А.Ж.Туйчиев**

Илмий даражалар берувчи Илмий кенгаш қошидаги Илмий семинар раиси, и.ф.д., доцент

## **КИРИШ (фалсафа доктори (PhD) диссертацияси аннотацияси)**

**Диссертация мавзусининг долзарблиги ва зарурати.** Тўғридан-тўғри хорижий инвестиция халқаро иқтисодий тизимнинг очиқ ва самарали ажралмас қисми ҳамда ривожланишнинг асосий омили ҳисобланади. Хорижий инвесторларни жалб этиш мақсадида айрим давлатлар солиқлар, бож тўловлари ва маъмурий бошқарувда махсус имтиёзлар тақдим этса, бошқа давлатлар эса эркин иқтисодий зоналарни ташкил этмоқда. «Ҳозирги кунда жаҳонда 3500 дан ортиқ эркин иқтисодий зоналар мавжуд бўлиб, эркин иқтисодий зоналарда дунё ялпи маҳсулотининг деярли 500 млрд. АҚШ долларида ортиқ қисми яратилиб, уларда 60 миллиондан ортиқ киши фаолият олиб бормоқда.»<sup>1</sup> Хусусан, иқтисодий жиҳатдан ривожланган Хитойда 116 та ва Жанубий Кореяда 61 та эркин иқтисодий зоналарнинг ташкил этилганлиги эркин иқтисодий зоналарнинг халқаро миқёсда иқтисодиётни ривожлантиришда алоҳида аҳамият касб этишидан далолат беради.

2017 - 2021 йилларда Ўзбекистон Республикасини ривожлантиришнинг Ҳаракатлар стратегиясида таркибий ўзгартиришларни чуқурлаштириш, миллий иқтисодиётнинг етакчи тармоқларини модернизация ва диверсификация қилиш ҳисобига унинг рақобатбардошлигини ошириш мақсадида «фаолият кўрсатаётган эркин иқтисодий зоналар, технопарклар ва кичик саноат зоналари самарадорлигини ошириш, янгиларини ташкил этиш»<sup>2</sup> муҳим масалалардан бири сифатида белгиланди. Мустақилликнинг ўтган 26 йили давомида юқори технологияли янги ишлаб чиқариш қувватларини ташкил этиш, ҳудудларда рақобатбардош ва экспортга йўналтирилган замонавий саноат маҳсулотлари ишлаб чиқаришни янада жадаллаштириш, шунингдек, тўғридан-тўғри хорижий инвестицияларни жалб этиш мақсадида 14 та эркин иқтисодий зона ташкил этилган бўлиб, шу кунга қадар «Навоий», «Ангрен», «Жиззах», «Ургут», «Ғиждувон», «Қўқон», «Ҳазорасп» эркин иқтисодий зоналарида 486 млн. АҚШ долларига тенг 62 та лойиҳа амалга оширилиб, 4,6 мингдан ортиқ иш ўрни яратилди. Ҳудудларда жойлашган бўш бинолар ёки самарасиз иш юритаётган ишлаб чиқариш биноларидан самарали фойдаланиш мақсадида ушбу бинолар негизида 96 та кичик саноат зоналари ташкил этилиб, 535 млрд. сўмга тенг 1021 та лойиҳа амалга оширилди ва 9,6 мингдан зиёд иш ўрни яратилди.<sup>3</sup>

Хитойда махсус иқтисодий зоналар, иқтисодий ҳамкорлик зоналари, технопарклар, умуммиллий туризм зоналари, иқтисодий ва техник ривожланиш зоналари, Жанубий Кореяда экспорт зоналари, махсус иқтисодий зоналар, саноат зоналари ва технопарклар каби эркин иқтисодий зоналар ташкил этилган. Мазкур зоналарда хорижий инвестицияларни жалб этиш мақсадида молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларидан

---

<sup>1</sup> [www.worldbank.org](http://www.worldbank.org)

<sup>2</sup> Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида»ги Фармони 2017 йил 7 февраль, ПФ-4947-сон.

<sup>3</sup> Ўзбекистон Республикаси Президентининг расмий веб-сайти ([www.president.uz/uz/lists/view/1113](http://www.president.uz/uz/lists/view/1113)).

фойдаланиш инвесторларга мўлжалланган кенг кўламдаги тизимли ўзгаришлар сифатида қаралади. Халқаро бухгалтерия стандартларини жорий этишда инвесторлар билан низоларнинг олдини олиш учун бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи бўйича тизимли тўсиқларни бартараф этиш ҳамда хорижий ва маҳаллий инвесторлар учун умумий бухгалтерия ҳисоби ва аудит тизимини такомиллаштириш бўйича комплекс тадқиқотлар олиб бориш муҳим аҳамиятга эга.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2015 йил 24 апрелдаги «Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида»ги ПФ-4720-сон Фармони, 2016 йил 26 октябрдаги «Эркин иқтисодий зоналар фаолиятини фаоллаштириш ва кенгайтиришга доир қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида»ги ПФ-4853-сон Фармони, 2017 йил 7 февралдаги «Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида»ги ПФ-4947-сон Фармони<sup>4</sup> ва бошқа норматив-ҳуқуқий ҳужжатларда белгиланган вазифаларни амалга ошириш ҳамда эркин иқтисодий зоналарда бухгалтерия ҳисоби ва аудитни халқаро умумқабул қилинган меъёрлар бўйича ташкил этишда ушбу диссертация тадқиқоти муайян даражада хизмат қилади.

**Тадқиқотнинг республика фан ва технологиялари ривожланишининг устувор йўналишларига мослиги.** Мазкур тадқиқот республика фан ва технологиялар ривожланишининг I. «Демократик ва ҳуқуқий жамиятни маънавий-ахлоқий ҳамда маданий ривожлантириш, инновацион иқтисодиётни шакллантириш» устувор йўналиши доирасида бажарилган.

**Муаммонинг ўрганилганлик даражаси.** Ушбу мавзуни тадқиқ этиш юзасидан хорижий ва Ватанимиз таниқли олимларининг бухгалтерия ҳисоби ҳамда аудитнинг назарий ва методологик асослари, шунингдек, халқаро стандартлардан фойдаланиш муаммоларига бағишланган илмий асарлар мавжуд. Бухгалтерия ҳисоби ва аудитни ташкил этишнинг назарий ва амалий жиҳатлари хорижлик иқтисодчи олимлардан Р.Еwert, А.Менникен, Т.Фарол, Г.Акинчи, М.Шоллапур, С.Машешвари, У.Тате, К.Шима, Д.Янд, Э.Кентон, И.Солера, Мустақил давлатлар ҳамдўстлиги иқтисодчиларидан А.В.Ганин, М.П.Каширина, С.С.Кардашов, В.Б.Малицкая кабиларнинг илмий ишларида тадқиқ қилинган.

Шунингдек, бу борадаги мавжуд муаммоларнинг айрим жиҳатлари ва ечимлари республикамиз иқтисодчи олимлари А.А.Абдуганиев, К.Б.Ахмеджанов, Р.Д.Дусмуродов, А.К.Ибрагимов, Б.И.Исроилов, А.А.Каримов, З.Т.Маматов, М.Қ.Пардаев, М.М.Тўлаходжаева, Б.А.Хасанов, Б.К.Ҳамдамов, К.Р.Ҳотамов, З.Н.Қурбанов ва И.Н.Қўзиев кабиларнинг илмий ишланмаларида ўз аксини топган.<sup>5</sup>

<sup>4</sup> www.lex.uz

<sup>5</sup> Ralf Ewert. Management Accounting Theory and Practice in German-Speaking Countries, in: Germany. 2007.; А.Менникен. "Accounting, Territorialization and Power". In London in 2012.; А.В.Ганин. Формирование учетно-контрольной системы в соответствии с МСФО на предприятиях дорожно-строительной отрасли. Автореф. дисс. ... д.э.н. – Орел. 2012.; М.П. Каширина. Методика аудита налогового учета и отчетности налога на прибыль организаций. Автореф. дисс. ... д.э.н. – Москва. 2013.; С.С.Кардашов Обеспечение

Хусусан, бухгалтерия ҳисоби ва унинг алоҳида объектларини назарий, услубий жиҳатдан такомиллаштириш, молиявий ҳисоботларнинг халқаро стандартларидан фойдаланиш йўналишлари А.К.Ибрагимов, А.А.Каримов, М.Қ.Пардаев, К.Р.Ҳотамов, З.Н.Қурбанов каби иқтисодчи олимларнинг илмий ишларида ўз аксини топган.

Аудиторлик фаолиятининг шаклланиши, йўналишлари, ташқи ва ички аудитнинг методологияси, молиявий ҳисоботлар аудити ва уларни такомиллаштириш масалалари К.Б.Ахмеджанов, Р.Д.Дўсмуродов, А.А.Каримов, З.Т.Маматов, И.Н.Қўзиев каби иқтисодчиларнинг илмий ишларида ўз аксини топган.

Юқорида келтирилган тадқиқотларда баён этилган масалалар анча теран ишлаб чиқилган бўлсада, лекин, шу вақтгача эркин иқтисодий зоналар бухгалтерия ҳисоби ва аудитни такомиллаштиришда алоҳида илмий тадқиқот объекти сифатида ўрганилмаган.

Тадқиқотлар кўрсатишича, эркин иқтисодий зоналарда халқаро стандартлар асосида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни ташкил этиш масалалари принципиал жиҳатдан янги бўлиб, таклиф этилаётган ёндашувлар миллий ўзига хосликларни ҳам қамраб олган. Шунингдек, мазкур илмий ишнинг диққатга сазовор яна бир жиҳати шундаки, унда эркин иқтисодий зоналарда белгиланган алоҳида имтиёзларнинг ҳисобини юритиш ва улар аудитини ўтказишга оид таклифлар ишлаб чиқилган. Бу эса, хорижий инвестицияларни кенг жалб этишда янги мазмун касб этмоқда, таклиф этилаётган назариялар эса кўпгина тортишувларга сабаб бўлмоқда.

**Тадқиқотнинг диссертация бажарилган олий таълим ёки илмий-тадқиқот муассасасининг илмий-тадқиқот ишлари режалари билан боғлиқлиги.** Мазкур диссертация мавзуси Тошкент молия институтининг тадқиқот ишлари режасига киритилган ҳамда 2017-2018 йилларга

---

качества бухгалтерской (финансовой) отчетности инвестиционно-строительных компаний на основе раскрытия информации о финансовых рисках. Автореф. дисс. ... д.э.н. – Москва. 2013.; Малицкая В.Б. Концепция согласования учетного обеспечения, аналитического представления и аудита ликвидных элементов оборотных активов с международно признанными стандартами. Автореф. дисс. ... д.э.н. – Орел. 2013. Абдуганиев А.А. “Бошқарув ҳисобини ташкил этиш ҳамда юритишнинг назарий ва амалий асослари” Дисс. автореф. ... и.ф.д. – Тошкент. 2005.; Ахмеджанов К.Б. Хўжалик юритувчи субъектларда ички аудит методологиясини такомиллаштириш: Дисс. автореф. ... и.ф.д. – Т., 2016.; Дўсмуродов Р.Д. “Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг шаклланиши ва унинг услубий таъминоти” Дисс. автореф. ... и.ф.д. – Тошкент. 2008.; Ибрагимов А.К. Ишлаб чиқариш харажатлари ҳисоби, аудити ва кишлок хўжалиги маҳсулотлари таннархини аниқлашни такомиллаштириш: Дисс. автореф. ... и.ф.д. – Т., 2002.; Каримов А.А. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни такомиллаштиришнинг асосий йўналишлари: Дисс. автореф. ... и.ф.д. – Т., 2009.; Маматов З.Т. Хўжалик юритувчи субъектларда молиявий ҳисобот аудитини такомиллаштириш масалалари: Дисс. автореф. ... и.ф.д. – Т., 2005.; Пардаев М.Қ. Иқтисодий эркинлаштириш шароитида иқтисодий таҳлилнинг назарий ва методологик муаммолари: Дисс. автореф. ... и.ф.д. – С., 2001.; М.М.Тўлаходжаева. “Организация и методы финансового контроля Республике Узбекистан” Автореф. дисс. ... д.э.н. – Москва. 1998.; Хасанов Б.А. “Бошқарув ҳисоби ва ички аудит методологиясини такомиллаштириш масалалари” Дисс. автореф. ... и.ф.д. – Тошкент. 2004.; Ҳамдамов Б.К. “Ўзбекистон иқтисодий таъминоти ҳисоб ва ҳисобот тизимида аудиторлик назоратини ривожлантиришнинг услубий асослари” Дисс. автореф. ... и.ф.д. – Тошкент. 2007.; Ҳотамов К.Р. Билвосита солиқлар ҳисоби, таҳлили ва аудитини такомиллаштириш: Дисс. автореф. ... и.ф.д. – Т., 2016.; Қўзиев И.Н. Иқтисодий таъминоти модернизациялаш шароитида аудиторлик ҳисоботини тузиш ва умумлаштириш методологиясини такомиллаштириш: Дисс. автореф. ... и.ф.д. – Т., 2017.

мўлжалланган ОТ-А2-31-сонли «Корпоратив бошқарув тизими самарадорлигини ошириш ҳамда барқарор иқтисодий ўсишни таъминлашда молиявий таҳлилнинг замонавий усуллари қўллаш» мавзусидаги амалий лойиҳа доирасида бажарилган.

**Тадқиқотнинг мақсади** эркин иқтисодий зоналарда бухгалтерия ҳисоби ва аудитни такомиллаштириш юзасидан илмий, услубий ва амалий таклифлар ишлаб чиқишдан иборат.

**Тадқиқотнинг вазифалари.** Диссертациянинг мақсадидан келиб чиқиб, унда қуйидаги вазифалар белгиланган:

эркин иқтисодий зоналарда бухгалтерия ҳисоби ва аудитни ташкил этишнинг алоҳида хусусиятларини ўрганиш ҳамда уларни такомиллаштириш зарурлигини асослаш;

эркин иқтисодий зоналардаги хўжалик юритувчи субъектларда бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг ташкилий-ҳуқуқий таъминотини тизимли таҳлил қилиш орқали улар юзасидан асосланган таклифлар ишлаб чиқиш;

бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг халқаро стандартларини тадқиқ этиш ҳамда уларни эркин иқтисодий зоналарда қўллаш юзасидан илмий таклифлар ишлаб чиқиш;

эркин иқтисодий зоналарда хорижий валюта муомалалари ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш бўйича илмий-амалий таклифлар ишлаб чиқиш;

эркин иқтисодий зоналарда солиқ ҳисоби ва аудитни такомиллаштиришга оид илмий-амалий таклифлар ишлаб чиқиш.

**Тадқиқотнинг объекти** сифатида Ўзбекистон Республикасида ташкил этилган эркин иқтисодий зоналарда фаолият олиб бораётган хўжалик юритувчи субъектлар танланган.

**Тадқиқотнинг предмети** бўлиб, эркин иқтисодий зоналарда фаолият олиб бораётган хўжалик юритувчи субъектларнинг молия-хўжалик фаолияти муносабатлари ҳисобланади.

**Тадқиқот усуллари.** Тадқиқот давомида иқтисодий воқелик жараёнларини ўрганишнинг илмий усуллари - умумлаштириш, гуруҳлаштириш, таҳлилнинг мантиқий ва таққослама усуллари, абстракт-мантиқий фикрлаш, қиёсий таҳлил, статистика, истиқболли прогнозлаш ва бошқа усуллардан фойдаланилган.

**Тадқиқотнинг илмий янгилиги** қуйидагилардан иборат:

эркин иқтисодий зоналарда хўжалик юритувчи субъект ҳисоб сиёсатининг ишчи счётлар режаси таркиби, ҳисоб регистрлари ва уларни қўллашнинг ташкилий-услубий жиҳатлари такомиллаштирилган;

эркин иқтисодий зоналарда молиявий ҳисоботларни молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига трансформация қилишнинг муаллифлик услуги ишлаб чиқилган;

эркин иқтисодий зоналарда хорижий валюта маблағлари ҳаракати рўйхати, валюта муомалалари бўйича курс фарқларини ҳисобда акс эттириш ҳамда улар аудитининг услубий асослари такомиллаштирилган;



эркин иқтисодий зоналарда солиқлар ҳисоби ва аудитининг ташкилий-услугий асосларини такомиллаштиришга қаратилган илмий таклиф ва амалий тавсиялар ишлаб чиқилган;

эркин иқтисодий зоналарда аудиторлик текшируви фаолияти самарадорлигини таъминлашга қаратилган назорат тестлари ишлаб чиқилган ва таклиф этилган.

**Тадқиқотнинг амалий натижаси** қуйидагилардан иборат:

эркин иқтисодий зоналардаги алоҳида хусусиятлардан келиб чиқиб хўжалик юритувчи субъектнинг ҳисоб сиёсати ишлаб чиқилган. Мазкур ҳисоб сиёсат эркин иқтисодий зоналардаги хўжалик юритувчи субъектларда солиқ имтиёзларини аниқлаш ва имтиёзлардан фойдаланиш ҳисобини соддалаштириб, ахборотларнинг ишончилигини таъминлашга хизмат қилади;

эркин иқтисодий зоналарда валюта маблағлари ҳаракати рўйхати таркибига оид таклифлар берилди. Ушбу таклиф хўжалик юритувчи субъектларда валюта муомалалари ҳисобини соддалаштириб, уларнинг аудити бўйича иш ҳажмини камайтиришга хизмат қилади;

эркин иқтисодий зоналардаги хўжалик юритувчи субъектларда ички назорат тизими ва аудиторлик рискинни баҳолашга қаратилган ҳисоб сиёсатига оид назорат тестлари шакллантирилди. Назорат тестлари аудиторнинг хўжалик субъекти ички назорат тизими тўғрисида дастлабки хулоса чиқаришга хизмат қилади.

**Тадқиқот натижаларининг ишончилиги.** Тадқиқот натижаларининг ишончилиги ишда қўлланилган ёндашув ва усуллар, унинг доирасида фойдаланилган назарий ёндашувлар расмий манбалардан олингани, эркин иқтисодий зоналарда фаолият юритаётган хўжалик субъектлари маълумотларига асослангани, хулоса, таклиф ва тавсияларнинг амалиётда жорий этилгани, Ўзбекистон Республикаси Давлат статистика қўмитасининг статистик маълумотларига, шунингдек, бошқа амалий маълумотлар таҳлилига асосланганлиги билан белгиланади.

**Тадқиқот натижаларининг илмий ва амалий аҳамияти.** Тадқиқот натижаларининг илмий аҳамияти, улардан эркин иқтисодий зоналарда фаолият юритаётган хўжалик субъектларида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни такомиллаштиришга бағишланган илмий тадқиқотларни амалга оширишда фойдаланиш мумкинлиги билан изоҳланади.

Тадқиқот натижаларининг амалий аҳамияти ишлаб чиқилган илмий таклифлар ва амалий тавсияларни, эркин иқтисодий зоналарда фаолият юритаётган хўжалик субъектлари фаолиятига татбиқ этилиши, уларда бухгалтерия ҳисоби ва аудитни самарали ташкил этиш, ахборотларнинг ишончилилик даражасини оширишга хизмат қилиши билан белгиланади.

**Тадқиқот натижаларининг жорий қилиниши.** Эркин иқтисодий зоналарда бухгалтерия ҳисоби ва аудитни такомиллаштириш бўйича ишлаб чиқилган таклифлар асосида:

эркин иқтисодий зоналарда хўжалик субъектида бюджетга тўловлар бўйича қарзларни ҳисобга олувчи ишчи счётлар режасининг таркибий

тузилиши юзасидан таклифлари «Run Tong Metal Industrial» МЧЖ шаклидаги хорижий корхонаси томонидан амалиётга тадбиқ этилган («Run Tong Metal Industrial» МЧЖ шаклидаги хорижий корхонасининг 2017 йил 10 августдаги 2449-сонли маълумотномаси). Мазкур таклифнинг амалиётга жорий этилиши корхона бухгалтерия хизмати ходимларининг иш вақтини бир ойда ўртача 4 соатга камайтириб, уларнинг иш сифати ортишига хизмат қилган;

эркин иқтисодий зоналарда белгиланган солиқ ва божхона имтиёзлари ҳамда валюта режими хусусиятларидан келиб чиқиб, ҳисоб сиёсатини ишлаб чиқиш, молиявий ҳисоботларни халқаро стандартларга ўтказиш услубиётини яратиш, валюта муомалаларига оид меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларда валюта операциялари ҳисоби ва аудитини ташкил этиш, солиқ ҳисоби ва аудитини такомиллаштиришга оид таклифлар «Навоий» эркин иқтисодий зонасида фаолият юритаётган хўжалик субъектлари амалиётида қўлланилмоқда (Ўзбекистон Республикаси «Навоий» эркин иқтисодий зонаси дирекцияси давлат унитар корхонасининг 2017 йил 15 августдаги 01/283-сонли маълумотномаси). Натижада, эркин иқтисодий зоналардаги алоҳида хусусиятлардан келиб чиқиб хўжалик юритувчи субъектнинг ҳисоб сиёсати шакллантирилган;

эркин иқтисодий зоналарда фаолият юритаётган хўжалик субъектларида ички назорат тизимини баҳолаш бўйича ягона услубий кўрсатма ишлаб чиқиш, солиқ имтиёзларининг амал қилиш даврида хўжалик субъектлари томонидан солиқ имтиёзлари бўйича умумлаштирилган маълумотнома шаклини тузиш ва тақдим этиш, солиқ имтиёзлари аудити режаси, дастури ва аудитни ўтказиш босқичларини ишлаб чиқиш, хорижий валютадаги дебиторлик ва кредиторлик мажбуриятлари, хорижий валютада сотиб олинган активлар ҳамда ҳисобот даври молиявий натижаларининг ўзаро боғлиқлигини таҳлил қилиш бўйича аудиторлик текширувининг ягона ички ишчи стандартини ишлаб чиқишга оид таклифлари Ўзбекистон Аудиторлар Палатаси томонидан амалиётга жорий этиш учун қабул қилинди (Ўзбекистон Аудиторлар Палатасининг 2017 йил 30 сентябрдаги 112-сонли маълумотномаси). Юқоридаги таклифлар эркин иқтисодий зоналарда фаолият олиб бораётган хўжалик юритувчи субъектларда ички назорат тизимини самарали баҳолаш, солиқлар ва валюта муомалалари аудитини самарали ўтказишга хизмат қилган;

ҳисоб сиёсатини ишлаб чиқиш, солиқ ҳисобининг хусусиятлари, хорижий валютадаги пул маблағлари ҳаракатини гуруҳлаштириш ҳамда уларнинг ҳисоби ва аудитини ташкил этиш, ички назорат тизимини баҳолаш, молиявий ҳисоботларни халқаро стандартларга ўтказиш бўйича ишланмалари бакалаврият таълим йўналишларида ўқитиладиган «Молиявий ва бошқарув ҳисоби» ва «Аудит» фанлари бўйича ўқув дастурлари, ўқув-услубий мажмуалар ва педагогик технологияларни тайёрлашда фойдаланилмоқда (Тошкент молия институтининг 2017 йил 4 сентябрдаги маълумотномаси). Ушбу таклифлар иқтисодиёт таълим йўналиши

талабаларининг эркин иқтисодий зоналарда бухгалтерия ҳисоби ва аудит борасидаги билимларини мустаҳкамлашга хизмат қилган.

**Тадқиқот натижаларининг апробацияси.** Мазкур тадқиқот натижалари 7 та халқаро, 6 та республика илмий-амалий анжуманларида муҳокамадан ўтказилган.

Тадқиқот натижаларидан бакалаврият таълим йўналишларида ўқитилаётган «Молиявий ва бошқарув ҳисоби», «Аудит» каби фанлар бўйича ўқув дастурларини такомиллаштириш ва ўқитишда фойдаланилмоқда.

**Тадқиқот натижаларининг эълон қилинганлиги.** Диссертация мавзуси бўйича жами 21 та илмий иш, шу жумладан, миллий ОАК эътироф этган журналларда 6 та, нуфузли хорижий журналларда 2 та илмий мақола, шунингдек, илмий-амалий конференцияларда 13 та маъруза ва тезислар нашр этилган.

**Диссертациянинг тузилиши ва ҳажми.** Диссертация таркиби кириш, урта боб, хулоса, фойдаланилган адабиётлар рўйхати ва иловалардан иборат. Диссертациянинг ҳажми 151 бетни ташкил этади.

## ДИССЕРТАЦИЯНИНГ АСОСИЙ МАЗМУНИ

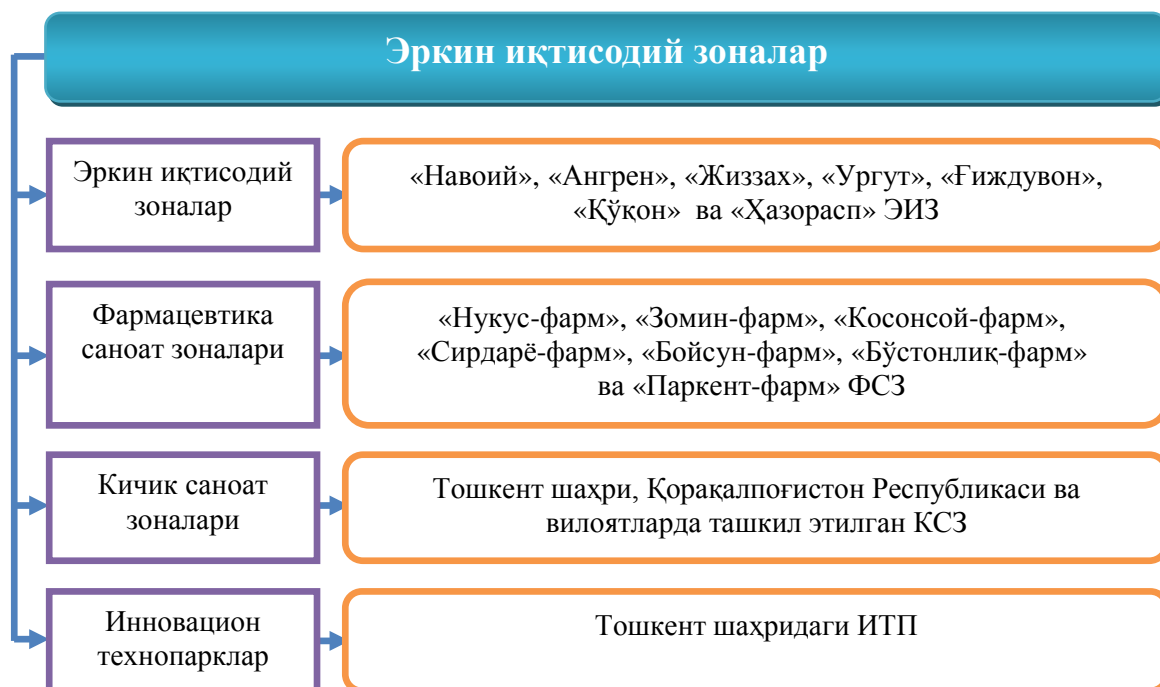
Кириш қисмида ўтказилган тадқиқотларнинг долзарблиги ва зарурати асосланган, республика фан ва технологиялари ривожланишининг устувор йўналишларига мослиги кўрсатиб ўтилган, муаммонинг ўрганилганлик даражаси ва диссертация бажарилган олий таълим муассасасининг илмий-тадқиқот ишлари билан боғлиқлиги баён қилинган, тадқиқотнинг мақсади ва вазифалари ҳамда объекти, предмети ва усуллари тавсиф берилган, тадқиқотнинг илмий янгилиги ва амалий натижалари ёритилган, тадқиқот натижаларининг ишончлилиги ва жорий қилиниши очиб берилган, тадқиқот натижаларининг апробацияси, эълон қилинганлиги, тузилиши ва ҳажми тўғрисида маълумотлар келтирилган.

Диссертациянинг биринчи боби «**Эркин иқтисодий зоналарда бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг ташкилий-ҳуқуқий ҳамда назарий-услубий асослари**» деб номланиб, унда эркин иқтисодий зоналарнинг иқтисодиётдаги ўрни, эркин иқтисодий зоналарда бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг ташкилий-ҳуқуқий асослари, бухгалтерия ҳисоби ва аудитни ташкил этишнинг хусусиятлари, тамойил ҳамда йўналишлари тадқиқ этилган. Сўнгги бир неча ўн йилликларда жадал ривожланаётган давлатлар тажрибасида жаҳон стандартларига жавоб берадиган маҳсулот ишлаб чиқаришга эришиш, тўғридан-тўғри хорижий инвестицияларни жалб қилиш бўйича қулай шарт-шароитлар яратишда эркин иқтисодий зоналарни ташкил этишга эътибор қаратилмоқда. Мамлакатимизнинг узок йиллардан буён стратегик ҳамкори ҳисобланган ва барқарор иқтисодий ривожланишга эга бўлган Хитойнинг иқтисодий ривожланишида эркин иқтисодий зоналарнинг роли катта.

Илмий изланишлар асосида ва ҳозирги кун талабларидан келиб чиқиб, «Эркин иқтисодий зона» тушунчасига қуйидагича муаллифлик таърифини келтириб ўтишни мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз: «Эркин иқтисодий зона - ҳудудлар ва иқтисодиёт тармоқларини жадал ижтимоий-иқтисодий ривожлантириш, уларга инвестицияларни жалб этиш мақсадида алоҳида имтиёзлар белгиланган, шунингдек, улардан иқтисодиётни модернизация ва диверсификация қилишнинг ҳудудий услуги сифатида фойдаланиш, замонавий технологияларни иқтисодий тузилмага жорий қилиш учун ташкил этилган ҳудуд.»

Эркин иқтисодий зона нафақат бирор ҳудудни жадал ижтимоий-иқтисодий ривожлантириш учун мамлакат ва чет эл капиталини, истиқболли технология ва бошқарув тажрибасини жалб этиш мақсадида тузилади, балки эркин иқтисодий зонадан бошқа ҳудуд ва тармоқлар иқтисодиётини ҳам ривожлантириш мақсадида фойдаланилади.

Юқори технологияли янги ишлаб чиқариш қувватларини ташкил этиш, ҳудудларни рақобатбардош ва экспортга йўналтирилган замонавий саноат маҳсулотлари ишлаб чиқаришни ўзлаштиришга йўналтириш, тўғридан-тўғри хорижий инвестицияларни жалб этиш мақсадида мамлакатимизда 7 та эркин иқтисодий зона - «Навоий», «Ангрен», «Жиззах», «Ургут», «Ғиждувон», «Кўқон», «Ҳазорасп» ва 7 та фармацевтика саноат зоналари - «Нукус-фарм», «Зомин-фарм», «Косонсой-фарм», «Сирдарё-фарм», «Бойсун-фарм», «Бўстонлиқ-фарм» ва «Паркент-фарм»лар фаолият юритмоқда.<sup>6</sup>



1-расм. Мамлакатимиздаги мавжуд эркин иқтисодий зоналарнинг ихтисослашуви ва мақсади бўйича гуруҳланиши<sup>7</sup>

<sup>6</sup> Ўзбекистон Республикаси Иқтисодиёт вазирлигининг расмий маълумотлари.

<sup>7</sup> Муаллиф томонидан тайёрланган.

Шунингдек, Тошкент шаҳри, Қорақалпоғистон Республикаси ва вилоятлардаги кичик саноат зоналари ҳамда ишлаб чиқаришнинг илғор технологияларини ўзлаштириш ҳамда электроника маҳсулотлари ишлаб чиқаришга ихтисослашган Тошкент шаҳри туманларида инновацион технопарклар ташкил этилди. Ушбу зона ва технопаркларни қуйидагича гуруҳлаштириш мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз (1-расм).

Эркин иқтисодий зоналар мамлакатимизда технологик тараққиёт марказларига айланиши ҳамда сифатли, замонавий рақобатбардош маҳсулот ишлаб чиқариши, юқори технологияли маҳсулот ишлаб чиқарувчи сифатида халқаро меҳнат тақсимоотида қатнашиши мўлжалланган.

Эркин иқтисодий зоналарда фаолият юритувчи хўжалик юритувчи субъектлар миллий қонунчилик талаблари ҳамда халқаро шартномалар асосида бухгалтерия ҳисобини ташкил этишлари ва юритишлари белгиланган. Шу билан бирга, бухгалтерия ҳисоби хизмати томонидан тузилган молиявий ҳисобот ахборотларининг ишончлилиги ва бошқа кўрсаткичлари миллий қонунчилик ва халқаро стандартлар асосида аудиторлик текширувидан ўтказилади. Қуйида эркин иқтисодий зоналардаги хўжалик юритувчи субъектларда бухгалтерия ҳисоби ва аудитни тартибга солишга оид меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларни поғоналарга ажратиб келтириб ўтамыз (1-жадвал).

### 1-жадвал

#### Эркин иқтисодий зоналарда бухгалтерия ҳисоби ва аудитни тартибга солувчи меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларнинг поғоналарга ажратилиши<sup>8</sup>

Поғона	Асос	Тегишли норматив-ҳуқуқий ҳужжатлар
1-поғона	Қонунчилик асослари	Ўзбекистон Республикасининг «Эркин иқтисодий зоналар тўғрисида»ги Қонуни, 1996 йил 25 апрель, ЎРҚ-220-I-сон; Ўзбекистон Республикасининг «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонуни, 2016 йил 13 апрель, ЎРҚ-404-сон; Ўзбекистон Республикасининг «Аудиторлик фаолияти тўғрисида»ги Қонуни, 2000 йил 26 май, ЎРҚ-78-II-сон.
2-поғона	Ўзбекистон Республикаси Президентининг Фармон ва Қарорлари	Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Аудиторлик ташкилотлари фаолиятини янада такомиллаштириш ҳамда улар кўрсатаётган хизматлар сифати учун жавобгарликни ошириш тўғрисида»ги Қарори, 2007 йил 4 апрель, ПҚ-615-сон; «Аудиторлик ташкилотларининг молиявий барқарорлигини ошириш юзасидан қўшимча чора-тадбирлар тўғрисидаги Қарори. 2008 йил 2 июль, ПҚ-907-сон; «Акциядорлик жамиятларида замонавий корпоратив бошқарув услубларини жорий этиш чора-тадбирлари тўғрисида»ги Фармони, 2015 йил 24 апрель, ПФ-4720-сон ва бошқалар.
3-поғона	Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг Қарорлари	«Маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида»ги Низомни тасдиқлаш бўйича. 1999 йил 5 февраль, 54-сон; «Аудиторлик фаолиятини такомиллаштириш ва аудиторлик текширишларнинг аҳамиятини ошириш тўғрисида»ги. 2000 йил 22 сентябрь, 365-сон; «Аудиторлик ташкилотлари фаолияти ҳуқуқий асосларини янада такомиллаштиришни таъминлашнинг қўшимча чора-тадбирлари тўғрисида»ги. 2017 йил 12 май, 274-сон.

<sup>8</sup> Муаллиф томонидан тайёрланган.

<b>4-поғона</b>	Бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг миллий стандартлари	Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари (1-24 БХМС); Ўзбекистон Республикаси Аудиторлик фаолиятининг миллий стандартлари (3-90 АФМС).
<b>5-поғона</b>	Бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг халқаро стандартлари	Молиявий ҳисоботларнинг халқаро стандартлари (1-13 МҲХС); Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари (1-41 БҲХС); Аудитнинг халқаро стандартлари (100-810 АХС).
<b>6-поғона</b>	Бухгалтерия ҳисоби ва аудитга оид низомлар, услубий кўрсатма ва бошқа меъёрий-ҳужжатлар	Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг «Молиявий ҳисобот шакллари ва уларни тўлдириш тартиби тўғрисида»ги буйруғи (Ўз.Р. АВ. 2003 йил 24 январь, 1209-сон); «Чет эл валютасидаги операцияларнинг бухгалтерия ҳисобида акс эттириш тартиби тўғрисида»ги Низом. (Ўз.Р. АВ. 2004 йил 17 сентябрь, 1411-сон); «Юридик шахсларга, солиқлар, божхона ва мажбурий тўловларни бюджетга тўлаш бўйича берилган имтиёزلарни расмийлаштириш ва бухгалтерия ҳисобида акс эттириш тартиби тўғрисида»ги Низом. (Ўз.Р. АВ. 2005 йил 2 апрель, 1463-сон).
<b>7-поғона</b>	Хўжалик субъектларининг ҳисоб сиёсати ва аудиторлик ташкилотларининг ички ишчи стандартлари	Эркин иқтисодий зоналарда фаолият юритаётган хўжалик субъектларининг ҳисоб сиёсати; Аудиторлик ташкилотларининг ички ишчи стандартлари.

Эркин иқтисодий зоналар ҳудудида алоҳида божхона режими ҳамда алоҳида солиқ режимини таъминлаш тартибига норматив-ҳуқуқий ҳужжатларда эркин иқтисодий зона ҳудудида бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини юритиш Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатларига ёки молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига мувофиқ эркин иқтисодий зона иштирокчисининг танлови бўйича амалга оширилиши қайд этилган.<sup>9</sup>

Эркин иқтисодий зоналарда фаолият юритаётган хўжалик юритувчи субъектларнинг бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг ташкилий-ҳуқуқий таъминотида оид қуйидаги мунозарали ҳолатлар мавжуд:

«Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонунга кўра бухгалтерия субъектлари молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини қонун ҳужжатларида белгиланган тартибда қўллаши мумкинлиги белгиланган бўлиб, унинг қай тартибда қўлланилиши бирор меъёрий ҳужжатда аниқ келтирилмаган;

эркин иқтисодий зоналар ҳудудида Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Эркин иқтисодий зоналар фаолиятини фаоллаштириш ва кенгайтиришга доир қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида»ги Фармони (2016 йил 26 октябрь, ПФ-4853-сон), Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг «Эркин иқтисодий зоналар фаолиятини янада такомиллаштириш ва самарадорлигини ошириш чора-тадбирлари

<sup>9</sup> Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2016 йил 26 октябрдаги «Эркин иқтисодий зоналар фаолиятини фаоллаштириш ва кенгайтиришга доир қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида»ги ПФ-4853-сон Фармони ва Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2016 йил 29 декабрдаги «Эркин иқтисодий зоналар фаолиятини янада такомиллаштириш ва самарадорлигини ошириш чора-тадбирлари тўғрисида»ги 418-сон Қарори.

тўғрисида»ги Қарори (2016 йил 29 декабрь, 418-сон) ва бошқа норматив-ҳуқуқий ҳужжатларда имтиёзлар белгиланган солиқлар ҳамда бошқа мажбурий тўловлар бўйича солиққа доир ҳисоботлар эркин иқтисодий зона иштирокчилари томонидан давлат солиқ хизмати органларига тақдим этилмаслиги қайд этилган. Эркин иқтисодий зоналардаги хўжалик юритувчи субъектлар имтиёз мавжуд бўлган солиқ ва мажбурий тўловлар бўйича солиқ идорасига солиқ ҳисоботини топширишга зарурат йўқлигидан далолат беради;

эркин иқтисодий зоналарда божхона имтиёзлари қўлланилиши қайд этилган бўлиб, ушбу имтиёзлар бўйича назорат Божхона кўмитаси томонидан амалга оширилиши қайд этилган. Агар имтиёзлардан мақсадли фойдаланилмаса, қонунчиликда белгиланган тартибда тўлиқ ҳажмда ундирилиши белгиланган. Эркин иқтисодий зоналарда фаолиятни амалга оширишни тартибга солувчи норматив-ҳуқуқий ҳужжатларда инвесторларнинг манфаатларини ҳисобга олган ҳолда аудиторлик текшируви натижаларини инобатга олишни белгилаш зарурияти мавжуд. Божхона имтиёзи бўйича назоратни амалга оширишда замонавий мустақил аудиторлик текшируви назарда тутилмаган;

эркин иқтисодий зоналарда мақсадли солиқ имтиёзлари белгиланган бўлиб, ушбу имтиёзлардан мақсадли фойдаланиш бўйича назоратни амалга оширишда замонавий мустақил аудиторлик текширувини ўтказиш норматив-ҳуқуқий ҳужжатларда назарда тутилмаган.

Эркин иқтисодий зоналардаги хўжалик юритувчи субъектларда бухгалтерия ҳисоби ва аудитни ташкил этиш бўйича қуйидаги муаммоли ҳолатлар мавжуд:

эркин иқтисодий зоналарда фаолият юритаётган хўжалик юритувчи субъектлар ҳисоб-китобларни миллий қонунчилик талаблари асосида юритиши ҳамда молиявий ҳисоботлар миллий стандартлар асосида давлат солиқ хизмати органларига тақдим этилиши белгиланганлиги эркин иқтисодий зоналарда хўжалик юритувчи субъектлар бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботини юритишда ҳеч қандай танловларсиз бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартидан фойдаланишига олиб келади;

молиявий ҳисоботлар Ўзбекистон Республикасининг «Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида»ги Қонунига мувофиқ давлат солиқ хизмати органларига тақдим этилиши белгиланганлиги ўз-ўзидан молиявий ҳисоботларни миллий стандартлар асосида шакллантиришни талаб этади;

хорижий инвестицияларни жалб этиш учун хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий ҳисоботларини молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари асосида қайта шакллантириш талаб этилади;

эркин иқтисодий зоналардаги хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий ҳисоботлар аудитида бир вақтнинг ўзида хорижий инвесторлар ҳамда ички инвесторлар манфаатини инобатга олган ҳолда миллий ва халқаро стандартлар асосида хулоса беришни талаб этади. Бу хўжалик

юритувчи субъектлар учун кўшимча харажат ва аудиторлик ташкилотларидан ортиқча вақтни талаб қилади.

Эркин иқтисодий зоналарда бухгалтерия ҳисоби ва аудитга қўйиладиган талабларни қайта кўриб чиқиш долзарб ҳисобланади. Тадқиқот ўтказиш давомида эркин иқтисодий зоналарда бухгалтерия ҳисоби ва аудитга оид қуйидаги ҳал қилиниши керак бўлган муаммолар аниқланди:

бухгалтерия ҳисобини юритишдан мақсад ҳисоботларни тақдим этишга қаратилганлиги хўжалик фаолиятини режалаштириш, мулкӣ қийматликлар ва хўжалик муомалаларининг назорати, молия хўжалик фаолиятини тизимли таҳлил қилинишига эътиборнинг етарли даражада эмаслиги;

эркин иқтисодий зоналарда фаолият юритаётган хўжалик субъектларининг ҳисоб объектларини тан олиш ва баҳолаш талаб даражасида эмас;

эркин иқтисодий зоналардаги хўжалик юритувчи субъектлар активларининг баланс қиймати 1 млрд. сўмдан юқори бўлсада, талаб даражасида ички аудит хизмати ташкил этилмаган хўжалик юритувчи субъектлар ҳам мавжуд;

эркин иқтисодий зоналардаги хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий ҳисоботларини халқаро стандартларга ўгириш ёки халқаро стандартлар асосида молиявий ҳисоботларни шакллантиришда муаммоли ҳолатлар мавжуд.

Ушбу ҳолатлар келгусида эркин иқтисодий зоналардаги хўжалик юритувчи субъектларда бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш, юритиш, молиявий ҳисоботларни шакллантириш, ички назорат тизимини ташкил этиш, бухгалтерия ҳисоби ахборотларининг ишончлилиги бўйича тизимли муаммоларни келтириб чиқаради. Юқоридаги ҳолатларни ижобий ҳал этиш учун қуйидагиларни тавсия этамиз:

эркин иқтисодий зоналардаги хўжалик субъектларида бухгалтерия ҳисобининг мақсадидан келиб чиқиб, унинг функция ва усуллари тўлиқ ишлашини таъминлаш;

«Молиявий инструментлар: маълумотларни очиб бериш» номли 7-сон ва «Молиявий инструментлар» номли 9-сон Молиявий ҳисоботларнинг халқаро стандартлари ҳамда «Ҳисоб сиёсатлари, ҳисоблаб чиқилган баҳолардаги ўзгаришлар ва хатолар» номли 8-сон Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандарти асосида 2, 3, 4, 5, 7 ва 12 - Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартларини такомиллаштириш;

молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари асосида бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш ва молиявий ҳисоботларни шакллантириш юзасидан «Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот», «Молиявий натижалар тўғрисида ҳисобот», «Пул оқими тўғрисида ҳисобот», «Хусусий капитал тўғрисида ҳисобот», «Бухгалтерия баланси» ва «Кичик тадбиркорлик субъектлари томонидан соддалаштирилган тартибда ҳисоб юритиш ва ҳисоботлар тузиш тўғрисида» бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартларига ўзгартириш киритиш;



эркин иқтисодий зоналардаги хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий ҳисоботларини халқаро стандартларга ўгириш бўйича кенг қамровли услубий кўрсатмаларни яратиш керак.

Диссертациянинг «**Эркин иқтисодий зоналарда бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш ва такомиллаштириш**» деб номланган иккинчи бобида эркин иқтисодий зоналарда валюта муомалалари ҳисоби, солиқ ҳисобининг хусусиятлари, бухгалтерия ҳисобини такомиллаштириш масалалари тадқиқ этилган.

Эркин иқтисодий зоналарда хорижий валюта муомалалари «Эркин иқтисодий зоналарда алоҳида валюта режими фаолияти тартиби тўғрисида»ги Низом билан тартибга солинади. Барча эркин иқтисодий зоналарда валюта режими ушбу низом билан тартибга солинади. Аввал фақат «Навоий» ЭИИЗда валюта режими белгиланган. Ҳозирда барча эркин иқтисодий зоналарда валюта режими ягона кўринишда юқоридаги низомга асосан тартибга солинади.

Тадқиқот объекти ҳисобланган «Навоий» эркин иқтисодий зонасида фаолият юритувчи «O‘ZMINDA» МЧЖ шаклидаги хорижий инвестициялар иштирокидаги корхонанинг молиявий ҳисобот маълумотлари ўрганилганда ушбу корхонада сотиб олинган товар ва хизматлар ҳамда реализация қилинган маҳсулотларнинг катта қисми хорижий валютада амалга оширилган (2-жадвал).

## 2-жадвал

### «O‘ZMINDA» МЧЖ ХИИКнинг хорижий валютадаги пул маблағлари ҳаракати тўғрисида маълумот<sup>10</sup>

Кўрсаткичлар	2013 йил		2014 йил		2015 йил		2016 йил	
	млн. сўм	жамига нисбатан улуш фоизда	млн. сўм	жамига нисбатан улуш фоизда	млн. сўм	жамига нисбатан улуш фоизда	млн. сўм	жамига нисбатан улуш фоизда
<b>Йил бошида қолдиқ</b>	<b>142,8</b>		<b>131,5</b>		<b>220,6</b>		<b>365,8</b>	
<b>Келиб тушуган валюта маблағлари, жами</b>	<b>11861,8</b>	<b>100</b>	<b>13055,6</b>	<b>100</b>	<b>12139,6</b>	<b>100</b>	<b>12442,8</b>	<b>100</b>
Маҳсулот реализацияси	11722,6	98,8	13018	99,7	12039,9	99,2	12376,5	99,5
Молиявий фаолият бўйича					35,1	0,3	36,3	0,3
Бошқа манбалардан	139,2	1,2	37,6	0,3	64,6	0,5	30	0,2
<b>Сарфланган валюта маблағлари, жами</b>	<b>11873,1</b>	<b>100</b>	<b>12966,5</b>	<b>100</b>	<b>11994,4</b>	<b>100</b>	<b>12265,8</b>	<b>100</b>
Мол етказиб берувчи ва пудратчиларга тўловлар	11639,1	98	12299,4	94,9	11901,6	99,2	12170	99,2
Молиявий фаолият бўйича тўловлар	234,0	2			79,9	0,7	82,5	0,7
Бошқа мақсадларда			667,1	5,1	12,9	0,1	13,3	0,1
<b>Йил охирида қолдиқ</b>	<b>131,5</b>		<b>220,6</b>		<b>365,8</b>		<b>542,8</b>	

<sup>10</sup> «O‘ZMINDA» МЧЖ хорижий инвестиция иштирокидаги корхонанинг молиявий ҳисоботлари асосида тайёрланган.

Эркин иқтисодий зоналардаги хўжалик юритувчи субъектларнинг бухгалтерия ҳисоби ва молиявий ҳисобот маълумотларини тадқиқ этиш натижасида «Эркин иқтисодий зоналарда алоҳида валюта режими фаолияти тартиби тўғрисида»ги Низомга қуйидаги қўшимчаларни киритиш мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз:

хорижий валюта ҳисоб рақамларига келиб тушадиган маблағлар таркибида бошқа юридик шахслар устав фонди (устав капитали)га киритилган улуш бўйича олинган дивидендларни киритиш;

хорижий валюта ҳисобрақамларидан чиқиб кетадиган маблағлар таркибида устав фонди (устав капитал)га улуш киритган шахсларга дивидендлар тўланишини акс эттириш.

Шунингдек, «Чет эл валютасида ифодаланган активлар ва мажбуриятларнинг ҳисоби» номли 22-сон Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандарти ва «Чет эл валютасидаги операцияларнинг бухгалтерия ҳисобида акс эттириш тартиби тўғрисида»ги Низомга кўра хорижий валютада муомалаларни амалга ошириш саналарининг рўйхати берилган. Ушбу рўйхатга эркин иқтисодий зоналардаги хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятидан келиб чиқиб таъсисчиларга дивиденд тўлашни белгилаш ҳамда иш ҳақи ва унга тенглаштирилган тўловлар бўйича мажбуриятларнинг ҳосил бўлиш санасини киритиш мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз (3-жадвал).

**3-жадвал**

**Хорижий валютада муомалаларни амалга ошириш саналари<sup>11</sup>**

<b>Хорижий валютадаги муомалалар</b>	<b>Хорижий валютадаги муомала амалга оширилган сана бўлиб ҳисобланади</b>
Хорижий валюта счётлари бўйича банк операциялари	Пул маблағларини валюта счётида қайд этиш ёки уларни валюта счётидан ҳисобдан чиқариш санаси
Хорижий валютадаги касса муомалалари	Хорижий валютани кассага кирим қилиш ёки уни кассадан бериш санаси
Хорижий валютадаги даромадлар	Хорижий валютадаги даромадларни тан олиш санаси
Хорижий валютадаги харажатлар	Хорижий валютадаги харажатларни тан олиш санаси
Асосий воситалар, товар-моддий захиралар, бошқа мол-мулк ва хизматлар импорти	Божхона юк декларациясини тўлдириш санаси
Хорижий валютада ходимларга берилган ҳисобдор суммалар бўйича қарзларни акс эттириш	Бўнак ҳисоботини тасдиқлаш санаси

<sup>11</sup> «Чет эл валютасида ифодаланган активлар ва мажбуриятларнинг ҳисоби» номли 22-сон Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандарти ва «Чет эл валютасидаги операцияларнинг бухгалтерия ҳисобида акс эттириш тартиби тўғрисида»ги Низом асосида муаллиф томонидан ишлаб чиқилган.

Хорижий валютада мажбуриятларни тўлаш	Хорижий валютада мажбуриятларни тўлаш санаси
Устав капиталига улушлар бўйича таъсисчилар қарзларининг ҳосил бўлиши	Юридик шахс мақомини олиш санаси
Устав капиталини шакллантириш	Устав капиталига таъсисчилар улушларини киритиш санаси
<b>Изланишлар натижасида таклиф этилаётган қўшимчалар</b>	
Таъсисчиларга дивиденд тўлашни белгилаш	Дивиденд тўлаш тўғрисидаги қарор қабул қилинган сана
Иш ҳақи ва унга тенглаштирилган тўловлар бўйича мажбуриятларнинг ҳосил бўлиши	Иш ҳақи ва унга тенглаштирилган тўловларни ҳисоблаш санаси

Ушбу таклифларнинг жорий этилиши эркин иқтисодий зоналардаги хорижий инвестициялар иштирокидаги корхоналарда хорижий валюта маблағлари кўринишида таъсисчиларга дивиденд тўлашни белгилаш ҳамда иш ҳақи ва унга тенглаштирилган тўловлар бўйича мажбуриятларни ҳисобда акс эттиришда курс фарқларини аниқ ҳисобга олишни таъминлайди.

Ўзбекистон Республикасининг «Эркин иқтисодий зоналар тўғрисида»ги Қонунига кўра эркин иқтисодий зона ҳудудидаги хўжалик фаолияти қатнашчилари мамлакат инвесторлари ва чет эллик инвесторлар учун тенг шарт-шароитлардан келиб чиққан ҳолда қонун ҳужжатларида белгиланган солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар бўйича имтиёзлардан фойдаланиши белгиланган.<sup>12</sup>

Эркин иқтисодий зоналарда хўжалик субъектларининг ташкил этилиши илғор хорижий тажрибаларни қўллаш, хорижий инвестицияларни жалб қилиш ва тўғридан-тўғри хорижий компаниялар билан ҳамкорлик қилиш замонавий ёндашувларни талаб этади. Бу бухгалтерия ҳисоби тизимини мазмунан бойитади ҳамда эркин иқтисодий зоналарда бухгалтерия ҳисобини ташкил этиш ва молиявий ҳисоботларни тузишда ўзига хос жиҳатларни келтириб чиқаради.

Эркин иқтисодий зоналарда белгиланган солиқ имтиёзлари мақсадли ҳисобланиб, хўжалик юритувчи субъектлар ушбу имтиёзлардан асосан моддий техник базани мустаҳкамлаш ва моддий рағбатлантиришни амалга оширишлари белгиланган.<sup>13</sup>

<sup>12</sup> Ўзбекистон Республикасининг «Эркин иқтисодий зоналар тўғрисида»ги Қонуни. 1996 йил 25 апрель ЎРҚ-220-I-сон (Янги таҳрир. 2009 йил 23 сентябрь, ЎРҚ-224-сон) 14-модда.

<sup>13</sup> Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2016 йил 26 октябрдаги «Эркин иқтисодий зоналар фаолиятини фаоллаштириш ва кенгайтиришга доир қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида»ги ПФ-4853-сон Фармони ва Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг 2016 йил 29 декабрдаги «Эркин иқтисодий зоналар фаолиятини янада такомиллаштириш ва самарадорлигини ошириш чора-тадбирлари тўғрисида»ги 418-сон Қарори.

Хусусан, «Навоий» эркин иқтисодий зонасида фаолият юритувчи «O‘ZMINDA» МЧЖ шаклидаги хорижий инвестиция иштирокидаги корхона умумий солиқ тўловчи ҳисобланиб, сўнгги беш йил давомида 95612,3 млн. сўмлик маҳсулот ишлаб чиқарган бўлиб, солиқ тўлангунга қадар фойда 15498,5 млн. сўмни ташкил этган (4-жадвал).

Ўрганилган давр оралиғида фойда солиғи бўйича имтиёз қўлланилган ва 621,1 млн. сўм маблағ корхона ихтиёрида қолдирилган. Фойдадан 1255,8 млн. сўмлик бошқа солиқ ва мажбурий тўловлар ҳисобланган.

Солиқ ва мажбурий тўловлар бўйича имтиёзлар натижасида бўшаган маблағларни моддий техник базани мустаҳкамлаш мақсадида асосий восита харид қилинса, унинг баланс қиймати манбаси 8530–«Текинга олинган мулк» ҳисобварағида акс эттирилади. Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодексининг 135-моддасига асосан текинга олинган мол-мулклар даромад сифатида солиққа тортилиши белгиланган. Аммо, Солиқ кодексига кўра, солиқ имтиёзлари натижасида бўшаган маблағлар ҳисобидан кирим қилинган активлар қиймати солиқ базасини ҳисоблашда инобатга олинмаслиги қайд этилган. Бундан кўриш мумкинки, Солиқ кодекси ҳамда солиқлар ҳисоби билан боғлиқ норматив ҳужжатларда номувофиқлик мавжуд.

**4-жадвал**  
**«O‘ZMINDA» МЧЖ ХИИКнинг молиявий кўрсаткичлари<sup>14</sup>**  
(млн. сўм)

Т/р	Кўрсаткичлар	Йиллар					Жами
		2012	2013	2014	2015	2016	
1	Маҳсулотларни сотишдан соф тушум	16284,5	13699,6	22496,4	20267,7	22864,1	95612,3
2	Сотилган маҳсулотлар таннари	12896,3	10494,4	14895,9	12986,3	13440,7	64713,6
3	Давр харажатлари	1812	1703,7	2201,6	2362,6	2603,3	10683,2
4	Асосий фаолиятнинг бошқа даромадлари	4,8	5,2	3,3	88,5	841,8	943,6
5	Молиявий фаолият даромадлари	221,4	343,1	221,3	528,4	807,1	2121,3
6	Молиявий фаолият харажатлари	1684,3	1848,8	1464,6	1424,6	1359,3	7781,6
7	Солиқ тўлангунга қадар фойда	117,7	1,1	4158,9	4111,1	7109,7	15498,5
8	Фойдадан бошқа солиқлар ва мажбурий тўловлар			335,2	582,8	337,8	1255,8
9	Соф фойда	117,7	1,1	3823,7	3528,3	6772	14242,8

<sup>14</sup> «O‘ZMINDA» МЧЖ хорижий инвестиция иштирокидаги корхонанинг 2012-2016 йиллардаги молиявий натижалар тўғрисидаги ҳисобот маълумотлари.

Эркин иқтисодий зоналарда фаолият юритувчи субъектлар ўз ҳисоб сиёсатида 8540–«Мақсадли фойдаланадиган солиқ имтиёзлари натижасида кирим қилинган активлар» ҳисобварағини киритиш қуйидагиларга хизмат қилади:

текинга олинган мулклар билан солиқ имтиёзлари натижасида бўшаган маблағлар ҳисобидан кирим қилинган активлар манбасини алоҳида ҳисобга олиш;

солиқ имтиёзлари натижасида бўшаган маблағлардан моддий техник базани мустаҳкамлаш мақсадларига йўналтирилаётган маблағлар тўғрисида батафсил ва ишончли ахборотларни шакллантириш;

солиқ базасини аниқлашда 8530–«Текинга олинган мулк» ҳисобварағи бўйича қўшимча ҳисоб-китобларни камайтириш;

бухгалтерия хизмати бўлими ходимларининг текинга олинган мулк ва солиқ имтиёзлари натижасида бўшаган маблағлар ҳисобидан кирим қилинган активлар манбаси ҳисобини юритиш ва ҳисоботларни шакллантиришда иш вақтини тежаш.

Солиқ кодексининг 54-моддасига кўра, солиқ қарзини тўлашни кечиктириш ва (ёки) бўлиб-бўлиб тўлаш қонун ҳужжатларида белгиланган тартибда йигирма тўрт ойгача муддатга берилади ҳамда хўжалик субъектининг солиқ ҳисоботларида акс этади. Аммо, бухгалтерия ҳисобида фақатгина фойда солиғи билан боғлиқ жорий ва узоқ муддатли мажбуриятларни ҳисобга олиш тартиби белгиланган.

Шунингдек, фойда солиғи бўйича мажбурият бюджетга тўловларни ҳисобга олувчи счётлар таркибига киритилмаган. Бошқа солиқлар ва бошқа мажбурий тўловлар бўйича мажбуриятни тўлашни кечиктиришни ҳисобга олиш бўйича тартиб мавжуд эмас. Ушбу ҳолат бухгалтерия ҳисобида ортиқча ҳисоб-китоб юритиш ва вақт сарфлаш ҳамда солиқ ҳисоботлари ва бухгалтерия ҳисоби маълумотлари ўртасида номувофикликни келтириб чиқаради.

Эркин иқтисодий зоналардаги хўжалик юритувчи субъектларда солиқ ва мажбурий тўловлар бўйича мажбуриятларни кечиктириб тўлашни бухгалтерия ҳисобида акс эттириш, Солиқ кодексига асосан солиқ ва бошқа мажбурий тўловларнинг ҳар бири бўйича ишончли бухгалтерия ҳисоби маълумотларини шакллантириш, солиқ ҳисоботи ва молиявий ҳисоботлар кўрсаткичларининг ўзаро мувофиклигини таъминлаш мақсадида ишчи счётлар режасининг таркиби тавсия этилди.

Диссертациянинг «**Эркин иқтисодий зоналарда аудитни ташкил этиш ва такомиллаштириш истиқболлари**» номли учинчи бобида эркин иқтисодий зоналардаги хўжалик юритувчи субъектларда ички назорат ва аудиторлик рискинни баҳолаш тартиби, солиқлар ва валюта муомалалари аудити ҳамда аудитни такомиллаштириш бўйича изланишлар олиб борилган.

Эркин иқтисодий зоналарда фаолият юритаётган хўжалик юритувчи субъектлар самарадорлиги, у ерда белгиланган имтиёзлар ва имтиёзлардан

фойдаланиш ҳолати бўйича манфаатдор томонлар талаби билан аудиторлик текшируви ўтказилади.

Бухгалтерия ҳисоби ва ички назорат тизимини ўрганишда ҳисоб сиёсатини шакллантириш ҳамда унга риоя қилинишини тезкор ўрганиш алоҳида аҳамият касб этади. Чунки, ҳисоб сиёсати ўз-ўзидан ички назорат тизимининг муҳим элементларидан бири ҳисобланади. Кўпинча эркин иқтисодий зоналардаги хўжалик субъектлари ҳисоб сиёсатида ташкилий - техник масалалар, услубий масалалар ва солиққа оид масалалар ўз аксини топмайди. Эркин иқтисодий зоналардаги хўжалик субъектларида ички назорат тизими ва аудиторлик рискинни баҳолашда ҳисоб сиёсатини дастлабки текшириш учун ишлаб чиқилган шаклда тест ўтказиш мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз. Бундай тартибда тест синовини ўтказиш аудиторга, энг аввало, ҳисоб сиёсатининг қайси жиҳатлари тўлиқ ёритилмаганлиги тўғрисида хулоса қилишга ёрдам беради.

Эркин иқтисодий зоналарда фаолият юритувчи баъзи хўжалик субъектларида ички аудитнинг ташкил этилиш ҳолати талаб даражасида эмас (5-жадвал). Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Қимматли қоғозлар бозорини янада ривожлантириш чора-тадбирлари тўғрисида»ги Қарори (2006 йил 27 сентябрь, ПҚ-475-сон) талаблари тўлиқ бажарилмаётганлиги ички назорат тизимини етарли даражада ташкил этилган, дейишга тўсқинлик қилади. Бу, ўз навбатида, ташқи аудиторлик текширувини ташкил этиш ва ўтказишда аудиторлик рискларининг ортишига олиб келади.

#### 5-жадвал

#### Эркин иқтисодий зоналарда фаолият юритаётган хўжалик субъектларида ички аудит хизматининг ташкил этилганлик ҳолати<sup>15</sup>

Эркин иқтисодий зоналар	Хўжалик юритувчи субъектлар активларининг баланс қиймати чегараси қуйидагича бўлган корхоналар сони			Талаб этиладиган ички аудиторлар сони	Мавжуд ички аудиторлар сони
	1-10 млрд. сўм	10-50 млрд. сўм	50 млрд. сўмдан ортиқ		
«Навоий» ЭИЗ	5	7	4	47	34
«Ангрен» ЭИЗ	4	8	2	40	23
«Жиззах» ЭИЗ	4	13	3	59	27

Жадвал маълумотларида кўриш мумкинки, эркин иқтисодий зоналарда 52 нафар ички аудитор етишмовчилиги мавжуд. Шунингдек, баъзи хўжалик субъектларида ички аудит хизмати умуман йўлга қўйилмаган.

Мазкур ҳолат таҳлил қилинганда қуйидагилар салбий таъсир кўрсатгани аниқланди:

сертификатланган малакали ички аудиторларнинг етарли эмаслиги;

<sup>15</sup> Эркин иқтисодий зоналарнинг дирекциялари маълумотлари асосида муаллиф томонидан тайёрланган.

молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари бўйича билим ва кўникмалар ҳамда амалий тажрибага эга мутахассисларнинг етарли эмаслиги;

ички аудит хизмати ходимларининг хорижий тилларни мукаммал билмасликлари;

ички аудиторларни ишга ёллашда ижро органининг роли юқорилиги;

ички аудит хизматига хизмат вазифасидан ташқари бошқа ишларнинг юклатилиши;

ички аудит хизмати смета харажатларининг пастлиги ва бошқалар.

Ушбу ҳолат эркин иқтисодий зоналардаги хўжалик субъектларида ички назорат тизимида камчиликлар мавжудлигидан далолат бериб, инвесторларнинг мулкӣ манфаат ва ҳуқуқларининг етарли даражада таъминланишига тўсқинлик қилади. Бу ҳолат аудиторлик текшируви иш ҳажми ва риск даражасининг ортишига олиб келади.

Мазкур ҳолат бўйича «Ички аудит хизмати ходимларини сертификатлаш тартиби тўғрисида»ги Низомда халқаро ички аудитор сертификатига эга бўлган шахсларга ички аудитор сифатида фаолият юритиши мумкинлигини белгилашни таклиф этамиз.

«Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси»да белгиланганидек, «Солиқ юқини камайтириш ва солиққа тортиш тизимини соддалаштириш сиёсатини давом эттириш, солиқ маъмурчилигини такомиллаштириш ва тегишли рағбатлантирувчи чораларни кенгайтириш иқтисодиётни ривожлантириш ва либераллаштиришда»<sup>16</sup> алоҳида аҳамият касб этади. Шунингдек, фаолият кўрсатаётган эркин иқтисодий зоналар ҳамда янгидан ташкил этилаётган технопарклар ва кичик саноат зоналари самарадорлигини оширишда ҳам солиққа тортиш тизимини соддалаштириш зарур ҳисобланади.

Эркин иқтисодий зоналарда фаолият юритаётган хўжалик юритувчи субъектларда солиқ имтиёзларини аниқлаш, улардан мақсадли фойдаланишни таъминлаш, аудиторлик текширувини ўтказишда солиқ имтиёзларига оид маълумотларни ўрганишни соддалаштириш мақсадида солиқ имтиёзлари тўғрисида маълумотнома шаклини киритиш таклиф этилди. Ушбу маълумотномани ҳисобот даври молиявий ҳисоботлари билан биргаликда солиқ органларига такдим этиш зарур.

Эркин иқтисодий зонада хорижий валютада ифодаланган молиявий ҳисоботларни шакллантириш бўйича қуйидаги мунозарали ҳолатлар мавжуд:

миллий қонунчиликка кўра, молиявий ҳисоботларни молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтказиш мумкинлиги белгиланган бўлсада, бу борада аниқ услубиёт ҳалигача яратилмаган;

бухгалтерия ҳисобига оид қонунчиликда молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини қўллаш мумкинлиги алоҳида қайд этилган бўлишига

---

<sup>16</sup> Ўзбекистон Республикаси Президентининг «Ўзбекистон Республикасини янада ривожлантириш бўйича Ҳаракатлар стратегияси тўғрисида»ги Фармони. 2017 йил 7 февраль, ПФ-4947-сон.

қарамай, хўжалик субъектлари ўз молиявий ҳисоботларини қонунчиликка асосан бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартларига асосан солиқ ва статистика органларига тақдим этишларининг мажбурийлиги ўз-ўзидан молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларини қўллашни чеклайди;

молиявий ҳисоботларни молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига трансформация қилиш аудиторлик ташкилотларининг профессионал хизматларидан бири ҳисобланиб, хўжалик субъектлари бу борада маълум молиявий тўлов эвазига аудиторлик ташкилотларининг ушбу профессионал хизматларидан фойдаланишига тўғри келади.

Изланишларимиз натижасига кўра, ушбу масалаларни ижобий ҳал этиш учун қуйидаги ишларни амалга ошириш мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз:

«Эркин иқтисодий зоналарда алоҳида валюта режими фаолияти тартиби тўғрисида»ги Низомда белгиланган рўйхат бўйича ҳар бир валюта тушуми ва уларнинг сарфланишини бухгалтерия ҳисобида акс эттириш тартиби бўйича услубий асосни ишлаб чиқиш ва амалиётга жорий этиш мақсадга мувофиқ. Бу орқали эркин иқтисодий зоналарда валюта маблағлари ҳаракатини ҳисобда акс эттириш тизимлаштирилиб, улар бўйича аудиторлик текшируви иш ҳажми ва аудиторлик rischi камайишига эришилади;

эркин иқтисодий зоналарда хорижий валютада маҳсулотларнинг сотилиши ва товар (иш, хизмат)ларнинг сотиб олинishi бўйича юзага келадиган валюта курслари бир вақтнинг ўзида дебитор ва кредитор мажбуриятлар, хорижий валютада сотиб олинган активлар ҳамда ҳисобот даври молиявий натижалари билан боғлиқ. Шунинг учун бундай ҳолатни таҳлил қилиш бўйича аудиторлик текширувининг ички ишчи стандартини ишлаб чиқиш керак;

хўжалик субъектларида таҳлилий қайдномалар юритилишини ташкил этиш лозим. Ушбу таҳлилий қайдномалар, бухгалтерия ҳисобида таҳлилий маълумотларни шакллантирибгина қолмай, балки, аудиторлик текширувини осонлаштиришга ҳам хизмат қилади.

## ХУЛОСА

Эркин иқтисодий зоналарда бухгалтерия ҳисоби ва аудитни такомиллаштириш бўйича олиб борилган тадқиқотлар натижасида қуйидаги хулоса ва таклифлар берилди:

1. Эркин иқтисодий зоналарда белгиланган алоҳида имтиёзлардан келиб чиқиб, хўжалик юритувчи субъектнинг ҳисоб сиёсати шакллантирилди. Ҳисоб сиёсатининг изчиллиги таъминланиб, бухгалтерия хизмати ходимлари учун тушунарли бўлишига эришилди.

2. Эркин иқтисодий зоналардаги хўжалик юритувчи субъектларнинг молиявий ҳисоботларини халқаро стандартларга трансформация қилиш бўйича тавсиялар ишлаб чиқилди.

3. Эркин иқтисодий зоналарда фаолият юритувчи хўжалик субъектларининг ҳисоб сиёсатида солиқ имтиёзлари натижасида бўшаган



маблағлар ҳисобидан кирим қилинган маблағлар манбасини акс эттиришда янги 8540—«Мақсадли фойдаланадиган солиқ имтиёзлари натижасида кирим қилинган маблағлар» ишчи счётини киритиш ва ундан фойдаланиш таклиф этилди. Ушбу ишчи счёт айнан солиқ имтиёзлари натижасида бўшаган маблағлар ҳисобидан кирим қилинган активларнинг манбасини аниқ ҳисобга олиш ва оператив ахборотларни шакллантиришга хизмат қилади, деб ҳисоблаймиз.

4. Солиқлар ҳисобини юритишда солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларнинг турларидан келиб чиқиб, ишчи ҳисобварақлар режасини шакллантириш мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз. Солиқлар ва бошқа мажбурий тўловларнинг бир қанча турлари мавжуд. Бу ўз навбатида, хўжалик юритувчи субъектда ҳар бир солиқ ва бошқа мажбурий тўловларни алоҳида ҳисоблаш ва ҳисобга олиш, улар бўйича солиқ имтиёзларини аниқлаш ҳамда солиқ ва бошқа мажбурий тўловларни ўз вақтида ҳисоб-китоб қилишни талаб этади.

5. Эркин иқтисодий зоналардаги хўжалик юритувчи субъектларда ички назорат тизими ва аудиторлик рискин баҳолаш бўйича ҳисоб сиёсатини дастлабки текшириш учун намунавий тест саволлари ишлаб чиқилди. Ушбу намунавий тест саволлари аудиторга, энг аввало, ҳисоб сиёсатининг қайси жиҳатлари тўлиқ ёритилмаганлиги тўғрисида дастлабки ахборотни олишга ёрдам беради.

6. «Ички аудит хизмати ходимларини сертификатлаш тартиби тўғрисида»ги Низомда халқаро ички аудитор сертификатига эга бўлган шахсларга ички аудитор сифатида фаолият юритиши мумкинлигини белгилаш таклиф этилди.

7. Эркин иқтисодий зоналарда солиқ ва бошқа мажбурий тўловлар бўйича аудиторлик текширувини самарали ўтказиш учун имтиёзларнинг қўлланилиши ва улар натижасида бўшаган маблағларнинг сарфланишини ҳисобда акс эттириш тартибига аниқлик киритиш учун маълумотнома шакли ишлаб чиқилди.

8. Эркин иқтисодий зоналарда алоҳида валюта режими амал қилиши белгиланган бўлиб, унда валюта тушумлари ва улар сарфланишининг рўйхати белгиланган. Ушбу рўйхатдаги ҳар бир валюта тушуми ва уларнинг сарфланишини бухгалтерия ҳисобида акс эттириш тартиби бўйича услубий асосни ишлаб чиқиш ва амалиётга жорий этиш юзасидан таклиф ишлаб чиқилди. Бу орқали эркин иқтисодий зоналарда валюта маблағлари ҳаракатини ҳисобда акс эттириш тизимлаштирилиб, улар бўйича аудиторлик текшируви иш ҳажми ва аудиторлик риски камайишига эришилади.

9. Эркин иқтисодий зоналарда хорижий валютада маҳсулотларнинг сотилиши ва товар (иш, хизмат)ларнинг сотиб олинishi бир вақтнинг ўзида дебиторлик ва кредиторлик мажбуриятлар, хорижий валюта сотиб олинган активлар ҳамда ҳисобот даври молиявий натижалари билан боғлиқ. Аудиторлик текширувида айнан хорижий валютадаги дебиторлик ва кредиторлик мажбуриятлар, хорижий валютада сотиб олинган активлар

ҳамда ҳисобот даври молиявий натижаларининг ўзаро боғлиқлигини таҳлил қилиш бўйича аудиторлик текширувнинг ички ишчи стандартини ишлаб чиқиш мақсадга мувофиқлиги асосланди.

**НАУЧНЫЙ СОВЕТ DSc.27.06.2017.I.17.01 ПО ПРИСУЖДЕНИЮ  
УЧЕНЫХ СТЕПЕНЕЙ ПРИ  
ТАШКЕНТСКОМ ФИНАНСОВОМ ИНСТИТУТЕ**

---

**ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ**

**ОСТОНОКУЛОВ АЗАМАТ АБДУКАРИМОВИЧ**

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА В  
СВОБОДНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ЗОНАХ**

**08.00.08 – Бухгалтерские учет, экономический анализ и аудит**

**АВТОРЕФЕРАТ ДИССЕРТАЦИИ ДОКТОРА ФИЛОСОФИИ (PhD)  
ПО ЭКОНОМИЧЕСКИМ НАУКАМ**

**Ташкент-2017**

**Тема диссертации доктора философии (PhD) по экономике зарегистрирована в Высшей аттестационной комиссии при Кабинете Министров Республики Узбекистан за № В2017.2.PhD/Iqt77.**

Диссертация выполнена в Ташкентском финансовом институте.

Автореферат диссертации на двух языках (узбекский, русский) размещен на веб-странице по адресу ([www.tfi.uz](http://www.tfi.uz)) и на Информационно-образовательном портале «ZiyoNet» по адресу [www.ziynet.uz](http://www.ziynet.uz).

**Научный руководитель:** **Хамдамов Бахром Касимович**  
доктор экономических наук

**Официальные оппоненты:** **Ибрагимов Абдугапур Каримович**  
доктор экономических наук, профессор

**Курбанов Зият Ниязович**  
доктор экономических наук, профессор

**Ведущая организация:** **Самаркандский институт экономики и сервиса**

Защита диссертации состоится «\_\_» \_\_\_\_\_ 2017 года в \_\_\_\_ часов на заседании Научного совета DSc.27.06.2017.I.17.01 при Ташкентском финансовом институте. (Адрес: 100000, г. Ташкент, улица Амира Темура, дом 60А. Тел.: (99871) 234-53-34; факс: (99871) 234-11-48; e-mail:tmi@ tmi.uz.).

С диссертацией можно ознакомиться в Информационно-ресурсном центре Ташкентского финансового института (зарегистрирована за № \_\_\_\_). Адрес: 100000, г. Ташкент, улица Амира Темура, дом 60А. Тел.: (99871) 234-53-34

Автореферат диссертации разослан «\_\_» \_\_\_\_\_ 2017 года.  
(реестр протокола рассылки №\_\_ от «\_\_» \_\_\_\_\_ 2017 года.)

**Н.Х.Хайдаров**

Председатель Научного совета по присуждению ученых степеней, д.э.н., профессор

**С.У.Мехмонов**

Ученый секретарь Научного совета по присуждению ученых степеней, к.э.н., профессор

**А.Ж.Туйчиев**

Председатель Научного семинара при Научном совете по присуждению ученых степеней, д.э.н., доцент

## **ВВЕДЕНИЕ (аннотация диссертации доктора философии PhD)**

**Актуальность и востребованность темы диссертации.** Прямые иностранные инвестиции считаются основными факторами открытой и эффективной неотделимой частью международной экономической системы и её развития. Если отдельные государства, с целью привлечения иностранных инвесторов, предоставляют специальные налоговые, таможенные, административно-управленческие льготы, то другие государства организуют свободные экономические зоны. «На сегодняшний день в мире существуют более 3500 свободных экономических зон, где создаётся валовая продукция более, чем на 500 млрд. долларов США и осуществляют деятельность более 60 млн. человек».<sup>1</sup> В частности, свидетельством значения свободных экономических зон в мировом масштабе развития экономики является организация 116 зон в экономически развитом Китае и 61 зоны в Южной Корее.

В Стратегии действий развития Республики Узбекистан в 2017-2021 годах, с целью углубления конкурентоспособности за счет модернизации и диверсификации ведущих отраслей экономики, одной из важных задач определено «создание новых и повышение эффективности действующих свободных экономических зон, технопарков, малых промышленных зон».<sup>2</sup>

В течение 26 лет независимости, с целью создания высоко-технологичных новых производственных мощностей, дальнейшего ускорения производства современных экспортоориентированных конкурентоспособных промышленных продуктов в регионах, а также привлечения прямых иностранных инвестиций, создано 14 свободных экономических зон, до сегодняшнего дня в свободных экономических зонах «Навоий», «Ангрен», «Джизак», «Ургут», «Гиждуван», «Коканд», «Хазорасп» осуществлено 62 проекта на 486 млн. долларов США, созданы более 4,6 тыс. рабочих мест. С целью эффективного использования свободных зданий или зданий нерентабельных производств в регионах, было организовано на основе этих зданий 96 малых производственных зон, где осуществлено 1021 проект на сумму 535 млрд. сум., созданы более 9,6 тыс. рабочих мест.<sup>3</sup>

В Китае созданы такие зоны, как специальные экономические зоны, зоны экономического партнерства, технопарки, общенациональные туристические зоны, зоны экономического и технического развития, в Южной Корее созданы зоны экспорта, специальные экономические зоны, промышленные зоны и технопарки.

---

<sup>1</sup> [www.worldbank.org](http://www.worldbank.org)

<sup>2</sup> Указ Президента Республики Узбекистан «О стратегии действий по дальнейшему развитию Республики Узбекистан» 7 февраля 2017 г., № УП-4947.

<sup>3</sup> Официальный веб-сайт президента Республики Узбекистан ([www.president.uz/uz/lists/view/1113](http://www.president.uz/uz/lists/view/1113)).

В данных зонах, с целью привлечения иностранных инвестиций, использование международных стандартов финансовых расчетов рассматривается в качестве системных широкомасштабных преобразований, рассчитанных на инвесторов.

При внедрении международных бухгалтерских стандартов для предупреждения конфликтов с инвесторами важное значение имеют осуществление комплексных исследований по совершенствованию системы общего бухгалтерского учета и аудита для иностранных и местных инвесторов, а также предупреждения системных барьеров по бухгалтерскому учету и отчетности.

Данная диссертация в определенной степени служит осуществлению задач, а также организации в свободных экономических зонах бухгалтерского учета и аудита, определенных в Указах Президента Республики Узбекистан от 24 апреля 2015 г. № УП-4853 от 26 октября 2016 г. «О дополнительных мерах по активизации и расширению деятельности свободных экономических зон,» № УП-4947 от 7 февраля 2017 года «О Стратегии действий по дальнейшему развитию Республики Узбекистан»<sup>4</sup> и других нормативно-правовых документах.

**Соответствие исследования приоритетным направлениям развития науки и технологий республики.** Данное исследование выполнено в рамках приоритетного направления развития науки и технологий в республике I «Духовное и культурное развитие демократического и правового общества, формирование инновационной экономики».

**Степень изученности проблемы.** По теме исследования существуют научные труды известных зарубежных и отечественных ученых по теоретическим и методологическим основам бухгалтерского учета и аудита, а также использованию международных стандартов. Теоретические и практические стороны организации бухгалтерского учета и аудита исследованы в работах таких зарубежных ученых-экономистов, как Р.Еwert, А.Менникен, Т.Фарол, Г.Акинчи, М.Шоллапур, С.Машешвари, У.Гате, К.Шима, Д.Янд, Э.Кентон, И.Солера, экономистов стран СНГ –А.Ганин, М.П.Каширина, С.С.Кардашов, В.Б.Малицкая.

Отдельные стороны и решения этой проблемы отражены в научных работах ученых-экономистов нашей республики таких, как А.А. Абдуганиев, К.Б.Ахмеджанов, Р.Д.Дусмуродов, А.К.Ибрагимов, Б.И.Исроилов, А.А.Каримов, З.Т.Маматов, М.К.Пардаев, М.М.Тулаходжаева, Б.А.Хасанов, Б.К.Хамдамов, К.Р.Хотамов, З.Н.Курбанов и И.Н.Кузиев.<sup>5</sup>

<sup>4</sup> www.lex.uz

<sup>5</sup> Ralf Ewert. Management Accounting Theory and Practice in German-Speaking Countries, in: Germany. 2007.; А.Менникен. “Accounting, Territorialization and Power”. In London in 2012.; А.В.Ганин. Формирование учетно-контрольной системы в соответствии с МСФО на предприятиях дорожно-строительной отрасли. Автореф. дисс. ... д.э.н. – Орел. 2012.; М.П. Каширина. Методика аудита налогового учета и отчетности налога на прибыль организаций. Автореф. дисс. ... д.э.н. – Москва. 2013.; С.С.Кардашов Обеспечение качества бухгалтерской (финансовой) отчетности инвестиционно-строительных компаний на основе раскрытия информации о финансовых рисках. Автореф. дисс. ... д.э.н. – Москва. 2013.; Малицкая В.Б. Концепция согласования учетного обеспечения, аналитического представления и аудита ликвидных

В частности, вопросы совершенствования бухгалтерского учета и его отдельных объектов с точки зрения теории и методологии, пути использования международных стандартов финансовой отчетности отражены в научных трудах таких ученых-экономистов, как А.К.Ибрагимов, А.А.Каримов, М.К.Пардаев, К.Р.Хотамов, З.Н.Курбанов.

Вопросы формирования аудиторской деятельности, направления, методологии внешнего и внутреннего аудита, аудита финансовой отчетности и вопросы их совершенствования отражены в работах экономистов К.Б.Ахмеджанова, Р.Д.Дустмурадова, А.А.Каримова, З.Т.Маматова, И.Н.Кузиева.

Хотя в вышеназванных исследованиях вопросы были разработаны тщательно, однако до сих пор совершенствование бухгалтерского учета и аудита свободных экономических зон не было изучено в качестве объекта отдельного научного исследования.

Как показывает исследование, вопросы организации бухгалтерского учета и аудита, на основе международных стандартов, свободных экономических зон являются принципиально новыми и предложенные подходы вобрала в себя национальное своеобразие. А также, ещё одна сторона данного исследования, достойная внимания то, что в нем разработаны предложения по проведению аудита и учета отдельных льгот, определенных в свободных экономических зонах.

Это вносит новое содержание для широкого привлечения иностранных инвестиций, а предложенные рекомендации становятся причиной многих споров и дискуссий.

**Связь диссертации с научно-исследовательскими работами учреждений высшего образования или планами работ научно-исследовательского учреждения.** Тема данной диссертации отражена в планах научных работ Ташкентского финансового института, а также выполнена в рамках практического проекта ОТ-А2-31 «Использование современных методов финансового анализа для обеспечения устойчивого

---

элементов оборотных активов с международно признанными стандартами. Автореф. дисс. ... д.э.н. – Орел. 2013. Абдуганиев А.А. “Бошқарув ҳисобини ташкил этиш ҳамда юриштининг назарий ва амалий асослари” Дисс. автореф. ... и.ф.д. – Тошкент. 2005.; Ахмеджанов К.Б. Хўжалик юритувчи субъектларда ички аудит методологиясини такомиллаштириш: Дисс. автореф. ... и.ф.д. – Т., 2016.; Дўсмуродов Р.Д. “Ўзбекистонда аудиторлик фаолиятининг шаклланиши ва унинг услубийетини такомиллаштириш” Дисс. автореф. ... и.ф.д. – Тошкент. 2008.; Ибрагимов А.К. Ишлаб чиқариш харажатлари ҳисоби, аудити ва кишлоқ хўжалиги маҳсулотлари таннархини аниқлашни такомиллаштириш: Дисс. автореф. ... и.ф.д. – Т., 2002.; Каримов А.А. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни такомиллаштиришнинг асосий йўналишлари: Дисс. автореф. ... и.ф.д. – Т., 2009.; Маматов З.Т. Хўжалик юритувчи субъектларда молиявий ҳисобот аудитини такомиллаштириш масалалари: Дисс. автореф. ... и.ф.д. – Т., 2005.; Пардаев М.К. Иқтисодий эркинлаштириш шароитида иқтисодий таҳлилнинг назарий ва методологик муаммолари: Дисс. автореф. ... и.ф.д. – С., 2001.; М.М.Тўлаходжаева. “Организация и методы финансового контроля Республике Узбекистан” Автореф. дисс. ... д.э.н. – Москва. 1998.; Хасанов Б.А. “Бошқарув ҳисоби ва ички аудит методологиясини такомиллаштириш масалалари” Дисс. автореф. ... и.ф.д. – Тошкент. 2004.; Ҳамдамов Б.К. “Ўзбекистон иқтисодийетининг ҳисоб ва ҳисобот тизимида аудиторлик назоратини ривожлантиришнинг услубий асослари” Дисс. автореф. ... и.ф.д. – Тошкент. 2007.; Хотамов К.Р. Билвосита солиқлар ҳисоби, таҳлили ва аудитини такомиллаштириш: Дисс. автореф. ... и.ф.д. – Т., 2016.; Қўзиев И.Н. Иқтисодийетни модернизациялаш шароитида аудиторлик ҳисоботини тузиш ва умумлаштириш методологиясини такомиллаштириш: Дисс. автореф. ... и.ф.д. – Т., 2017.

экономического роста, а также повышения эффективности системы корпоративного управления», рассчитанной для выполнения в 2017-2018 годах.

**Целью исследования** является разработка научных, методологических и практических предложений по совершенствованию бухгалтерского учета и аудита свободных экономических зон.

**Задачи исследования.** Исходя из целей диссертации, определены следующие задачи: изучить отдельные качества организации бухгалтерского учета и аудита в свободных экономических зонах, а также обосновать необходимость их совершенствования;

разработать обоснованные предложения путем системного анализа организационно-правового обеспечения бухгалтерского учета и аудита в хозяйствующих субъектах свободных экономических зон;

разработать научные предложения по внедрению международных стандартов бухгалтерского учета и аудита, а также их использования в свободных экономических зонах;

разработать научно-практические предложения по совершенствованию учета и аудита обращений иностранной валюты в свободных экономических зонах;

разработать научно-практические предложения по совершенствованию учета и аудита налогов в свободных экономических зонах.

**Объектом исследования** выбраны хозяйствующие субъекты, осуществляющие деятельность в свободных экономических зонах.

**Предметом исследования** являются отношения финансово-хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования, осуществляющих деятельность в свободных экономических зонах.

**Методы исследования.** В исследовании были использованы такие научные методы изучения процессов экономической действительности, как обобщение, классификация, абстрактно-логическое мышление, сравнительный анализ, статистика, прогнозирование и другие методы исследования.

**Научная новизна исследования заключается в следующем:**

усовершенствованы организационно-методологические стороны состава рабочих счетов политики учета хозяйствующих субъектов в свободных экономических зонах;

разработан авторский метод трансформации финансовой отчетности свободных экономических зон, с международными стандартами финансовой отчетности;

усовершенствованы методологические основы аудита, а также учета движений иностранных валютных средств и отражение в учете разницы курсов валютного обращения;

разработаны научные предложения и практические рекомендации, направленные на совершенствование организационно-методологических основ учета и аудита налогов в свободных экономических зонах;



разработаны и предложены контрольные тесты, направленные на обеспечение эффективности деятельности аудиторских проверок в свободных экономических зонах.

**Практические результаты исследования** заключены в следующем:

- исходя из отдельных свойств свободных экономических зон, разработана политика учета хозяйствующего субъекта.

Данная политика учета служит определению налоговых льгот хозяйствующих субъектов в свободной экономической зоне, упрощению учета использования льгот, обеспечению достоверности информации;

- даны предложения по структуре учета движения валютных средств в свободных экономических зонах. Это предложение, упрощая учет валютных обращений хозяйствующих субъектов, служит уменьшению объема работ по их аудиту;

- сформированы контрольные тесты по политике учета, направленные на оценку аудиторских рисков и системы внутреннего контроля хозяйствующих субъектов в свободных экономических зонах. Контрольные тесты служат для предварительного заключения о системе внутреннего контроля аудитора хозяйствующего субъекта.

**Достоверность результатов исследования.** Достоверность результатов исследования определяется использованными в работе подходами и методологией, теоретическими подходами, взятыми из официальных источников, обоснованностью на сведениях хозяйствующих субъектов, осуществляющих деятельность в свободных экономических зонах, внедрением на практике заключений, предложений и рекомендаций, обоснованностью на статистических данных Государственного комитета статистики РУз, а также на анализ практических сведений.

**Научная и практическая значимость результатов исследования.** Научное значение результатов исследования заключается в возможности использования их при осуществлении научных исследований, посвященных совершенствованию бухгалтерского учета и аудита хозяйствующих субъектов, осуществляющих деятельность в свободных экономических зонах.

Практическое значение исследования определяется тем, что разработанные научные предложения и практические рекомендации внедрены в деятельность хозяйствующих субъектов, в эффективную организацию в них бухгалтерского учета и аудита, служат повышению степени достоверности информации.

**Внедрение результатов исследования.** На основе разработанных предложений по совершенствованию бухгалтерского учета и аудита в свободных экономических зонах внедрено следующее:

предложения по структурному строению рабочей сметы счетов, учитывающих задолженности по бюджетным оплатам хозяйствующих субъектов в свободных экономических зонах, были внедрены на практике иностранного предприятия ООО «Run Tong Metal Industrial» (свидетельство

предприятия № 2449 от 10 августа 2017 г.). Внедрение данного предложения на практике сократило в среднем на 4 часа в месяц рабочее время сотрудников бухгалтерской службы, послужило повышению качества их работы;

исходя из налоговых и таможенных льгот, определенных в свободных экономических зонах, а также специфики валютного режима, предложения по разработке политики учета, создания методологии перевода на международные стандарты финансовой отчетности, организация учета и аудита валютных операций в нормативно-правовых документах по валютному обращению, совершенствование налогового учета и аудита были использованы на практике хозяйствующих субъектов свободной экономической зоны «Навоий». (свидетельство № 01/283 от 15 августа 2017 г. дирекции государственного унитарного предприятия свободной экономической зоны «Навоий» Республики Узбекистан). В результате, исходя из своеобразия свободных экономических зон, сформирована учетная политика хозяйствующего субъекта;

предложения по разработке единого методического указания по оценке системы внутреннего контроля в хозяйствующих субъектах, осуществляющих деятельность в свободных экономических зонах, составлению и внедрению формы обобщенных сведений по налоговым льготам хозяйствующих субъектов в период действия налоговых льгот, разработке этапов проведения аудита, программы и плана аудита налоговых льгот, предложения по разработке единых внутренних рабочих стандартов аудиторской проверки по анализу взаимосвязи финансовых результатов в период отчетности, а также активов, приобретенных на иностранную валюту, дебиторские и кредиторские обязательства в валюте были приняты для внедрения на практике со стороны Палаты аудиторов Узбекистана (свидетельство № 112 от 30 сентября 2017 г. Палаты аудиторов Узбекистана). Вышеприведенные предложения служат эффективност оценке системы внутреннего контроля в хозяйствующих субъектах, осуществляющих деятельность в свободных экономических зонах, эффективному проведению аудита налоговых и валютных обращений;

разработки по политике учета, свойств налогового учета, классификация движения денежных средств в иностранной валюте, а также организация их учета и аудита, оценка системы внутреннего контроля, перевод на международные стандарты финансовой отчетности используются при преподавании предметов «Финансовый и управленческий учет» и «Аудит» по направлению бакалавриат, в учебных программах, методических комплексах и при подготовке педтехнологий. (свидетельство Ташкентского финансового института от 4 сентября 2017 года). Эти предложения служат укреплению знаний студентов экономического направления обучения по бухгалтерскому учету и аудиту в свободных экономических зонах.

**Апробация результатов исследования.** Результаты данного исследования прошли апробацию в 7 международных и 6 республиканских научно-практических конференциях.

Результаты исследования используются также в совершенствовании и преподавании учебных программ по предмету «Финансовый и управленческий учет» и «Аудит».

**Опубликованность результатов исследования.** По теме диссертации опубликовано 21 научная работа, а том числе 6 в журналах, рекомендованных ВАК, 2 статьи в зарубежных журналах, 13 в конференциях.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, трёх глав, заключения, использованной литературы и приложений.

Объем диссертации составляет 151 страниц.

## **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ**

Во введении обоснованы актуальность и востребованность диссертации, показано соответствие приоритетным направлениям развития науки и технологий республики, степень изученности проблемы и связь диссертации с научно-исследовательскими работами высшего учебного заведения, охарактеризованы цель, задачи, объект и предмет, а также методы исследования, освещены научная новизна и практические результаты, раскрыты достоверность результатов и внедрение, приведены сведения по апробации результатов, опубликованности, структуре и объему работы.

В первой главе диссертации, названной «Организационно-правовые и теоретико-методологические основы бухгалтерского учета и аудита в свободных экономических зонах», исследованы место свободных экономических зон в экономике, организационно-правовые основы бухгалтерского учета и аудита в свободных экономических зонах, свойства организации бухгалтерского учета и аудита, их принципы и направления.

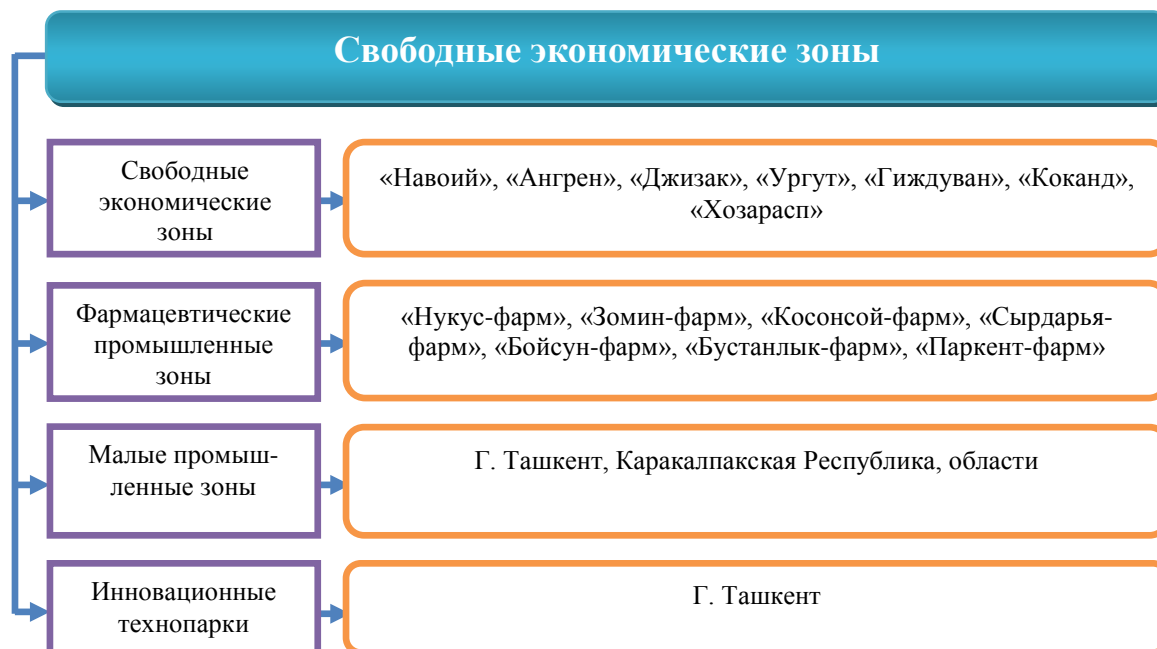
В последние несколько десятилетий в интенсивно развивающихся государствах внимание обращено на достижение, производства продукции, отвечающей мировым стандартам, организации свободных экономических зон для создания удобных условий по привлечению прямых иностранных инвестиций.

В Китае, который считается многие годы стратегическим партнером нашей страны и достиг стабильного экономического развития, роль свободных экономических зон очень большая.

На основе научных исследований и в соответствии с современными требованиями считаем целесообразным дать следующую характеристику объекту исследования: «Свободная экономическая зона – это регион, организованный для интенсивного социально-экономического развития территорий и отраслей экономики, где определены отдельные льготы с целью привлечения инвестиций, использование их в качестве регионального

метода модернизации и диверсификации экономики, внедрения в экономическую структуру современных технологий».

Свободная экономическая зона организовывается не только для интенсивного социально-экономического развития какого-нибудь региона, путем привлечения капитала страны или из-за рубежа, технологий будущего или опыта управления, но и используется с целью развития экономических отраслей и других регионов.



**Рис.1. Классификация по целям и специализации существующих в стране свободных экономических зон.<sup>6</sup>**

С целью организации новых высокотехнологических производственных мощностей, направления регионов на основе производства современной промышленной продукции, конкурентоспособной и экспортоориентированной, привлечения прямых иностранных инвестиций в стране осуществляют деятельность 7 свободных экономических зон: «Навоий», «Ангрен», «Джизак», «Ургут», «Гиждуван», «Коканд», «Хозарасп» и 7 фармацевтических промышленных зон: «Нукус-фарм», «Зомин-фарм», «Косонсой-фарм», «Сырдарья-фарм», «Бойсун-фарм», «Бустанлык-фарм» и «Паркент-фарм».<sup>7</sup>

Также в районах г. Ташкента организованы инновационные технопарки, специализированные на производстве электронной продукции и освоении передовой технологии производства, а также созданы малые промышленные зоны в областях, в Каракалпакии и в г. Ташкенте.

Считаем целесообразным классифицировать эти зоны и технопарки следующим образом. (Рис.1.).

Планируется, что свободные экономические зоны станут центрами технологического развития в стране, будут производить современную

<sup>6</sup> Разработан автором.

<sup>7</sup> Официальная информация Министерство экономики Республики Узбекистан.

конкурентоспособную, качественную продукцию и в качестве производителя высокотехнологичной продукции будут участвовать в международном распределении труда.

В свободных экономических зонах осуществляющие деятельность хозяйствующие субъекты организуют и будут проводить бухгалтерский учет на основе требований национального законодательства и международных договоров. Вместе с этим, достоверность финансовой отчетности и другие показатели службы бухгалтерского учета подлежат аудиторской проверке на основе национального законодательства и международных стандартов. Ниже мы приведем распределение по этапам нормативно-правовых документов касательно регулирования бухгалтерского учета и аудита хозяйствующих субъектов свободных экономических зон (Табл.1).

На территории свободных экономических зон в порядок обеспечения отдельного таможенного режима, а также отдельного налогового режима, ведение бухгалтерского учета и отчетности на основе законодательных документов РУз или международных стандартов финансовой отчетности осуществляется по выбору участника свободной экономической зоны.<sup>8</sup>

Существуют следующие спорные ситуации касательно организационно-правового обеспечения бухгалтерского учета и аудита хозяйствующих субъектов, осуществляющих деятельность в свободных экономических зонах: На основании Закона «О бухгалтерском учете» определена возможность применения в установленном законодательством порядке международных стандартов финансовой отчетности субъектов бухгалтерии, однако ни в одном нормативном документе нет четкого указания о порядке его применения.

**Таблица 1.**

**Распределение по этапам нормативно-правовых документов, регулирующих бухгалтерский учет и аудит в свободных экономических зонах.<sup>9</sup>**

Этапы	Основание	Нормативно-правовой документ
1-этап	Законодательные основы	Закон РУз «О свободных экономических зонах». ЗРУз № 200-1 от 25 апреля 1996 г. «О бухгалтерском учете», Закон РУз № 404 от 13 апреля 2016 г. Закон «Об аудиторской деятельности» ЗРУз – 78-11 от 26 мая 2000 г.
2-этап	Указы и Постановления Президента РУз.	Постановление Президента РУз от 4 апреля 2007 г. ПП-615 «О дальнейшем совершенствовании деятельности аудиторских организаций, а также повышении ответственности за качество оказываемых ими услуг»; ПП-907 от 2 июля 2008 года. «О дополнительных мерах по повышению финансовой устойчивости аудиторских организаций»; УП-4720 от 24 апреля 2015 года. «О мерах по внедрению современных корпоративных управленческих методов в акционерных обществах».

<sup>8</sup> Указ Президента Республики Узбекистан «О дополнительных мерах по активизации и расширению деятельности свободных экономических зон» 26 октября 2016 г., № УП-4853, Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан «О мерах по дальнейшему совершенствованию и повышению эффективности деятельности свободных экономических зон» 29 декабря 2016 г., № 418

<sup>9</sup> Разработан автором.

3-этап	Постановления Кабинета Министров РУз.	Утверждение Устава «О порядке формирования структуры и финансовых результатов производства и реализации продукции (труда, услуг)» № 54 от 5 февраля 1999 г; «О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении значения аудиторских проверок» № 365 от 22 сентября 2000 г; «О дополнительных мерах обеспечения дальнейшего совершенствования правовых основ деятельности аудиторских организаций» № 274 от 12 мая 2017 г.
4-этап	Национальные стандарты бухгалтерского учета и аудита	Национальные стандарты бухгалтерского учета Республики Узбекистан (1-24 НСБУ); Национальные стандарты аудиторской деятельности Республики Узбекистан (3-90 НСАД).
5-этап	Международные стандарты бухгалтерского учета и аудита	Международные стандарты финансовых отчетов (1-13 МСФО); Международные стандарты бухгалтерского учета (1-41 МСБУ); Международные стандарты аудита (100-180 МСА).
6-этап	Уставы, методические указания и другие нормативно-правовые документы по бухгалтерскому учету и аудиту	Приказ Министерства финансов РУз № 1209 от 24 января 2003 г. «Формы финансовой отчетности и порядок их заполнения»; «О порядке отражения в бухгалтерских отчетах операций в иностранной валюте». Устав (МЮ РУз № 1411 от 17 сентября 2004 года); «О порядке официального оформления льгот по платежам в бюджет налогов, таможенных и обязательных платежей юридических лиц и отражение в бухгалтерском учете». Устав (МЮ РУз от 2 апреля 2005 г. № 1463).
7-этап	Политика учета хозяйствующих субъектов и внутренние рабочие стандарты аудиторских организаций	Политика учета хозяйствующих субъектов, осуществляющих деятельность в свободных экономических зонах; Внутренние рабочие стандарты аудиторских организаций.

На территории свободной экономической зоны по определенным в Указе Президента РУз «О дополнительных мерах по активизации и расширению деятельности свободных экономических зон». (УП-4853 от 26 октября 2016 г.), Постановлении Кабинета Министров РУз «О мерах по дальнейшему совершенствованию и повышению эффективности деятельности свободных экономических зон» (№ 418 от 29 декабря 2016 г.) и других нормативно-правовых документах определено, что участник свободной экономической зоны не предоставляет органам налоговой службы отчеты по налоговым и другим обязательным платежам и льготам. Это свидетельствует о том, что хозяйствующие субъекты свободной экономической зоны не отчитываются по налогам и обязательным платежам и льготам перед налоговыми учреждениями.

В свободных экономических зонах применяются таможенные льготы, по этим льготам со стороны Таможенного комитета осуществляется контроль.

При нецелевому использованию льгот в установленном законодательством порядке изымаются в полном объеме использованные средства.

Существует необходимость учитывать в регулирующих деятельность свободных экономических зон нормативно-правовых документах, учитывая интересы инвесторов, результаты аудиторских проверок. При осуществлении контроля по таможенным льготам не учтено проведение современной независимой аудиторской проверки.

В свободных экономических зонах определены целевые налоговые льготы, осуществление современной независимой аудиторской проверки по контролю целевого использования налоговых льгот не учтено в нормативно-правовых документах.

В хозяйствующих субъектах свободной экономической зоны в организации бухгалтерского учета и аудита существуют следующие проблемные ситуации:

осуществление хозяйствующими субъектами свободной экономической зоны на основе национального законодательства финансового учета и определение предоставления госорганам налоговой службы финансовой отчетности на основе национальных стандартов при проведении бухгалтерского учета и отчетности со стороны хозяйствующих субъектов приводит к использованию национальных стандартов бухгалтерского учета без всякого отбора;

предоставление финансовых отчетов госорганам налоговой службы, как определено в Законе «О бухгалтерском учете», само собой требует формирования финансовых отчетов на основе национальных стандартов;

для привлечения иностранных инвестиций финансовые отчеты хозяйствующих субъектов необходимо реформировать на основе международных стандартов финансовой отчетности;

при аудите финансовой отчетности хозяйствующих субъектов свободных экономических зон необходимо учитывать одновременно интересы иностранных инвесторов и внутренних инвесторов, что требует заключения на основе национальных и международных стандартов.

Это требует для хозяйствующих субъектов дополнительных затрат, а для аудиторских организаций – дополнительного времени.

Актуальной считается пересмотреть требования по бухгалтерскому учету и аудиту в свободных экономических зонах. При проведении исследования были определены следующие проблемы, которые необходимо решить:

целью бухгалтерского учета является планирование деятельности хозяйства, направленное на предоставление отчетности, контроль над имущественными ценностями и проблемами хозяйства, недостаточное внимание уделяется системному анализу финансово-хозяйственной деятельности;

не соответствует требованию признание и оценка учетных объектов хозяйствующих субъектов, осуществляющих деятельность в свободных экономических зонах;

существуют хозяйствующие субъекты, в которых не осуществлен внутренний аудит, хотя балансовая ценность активов этих субъектов превышает более 1 млрд. сум;

существуют проблемы в формировании финансовой отчетности на основе международных стандартов или перехода на международные стандарты финансовой отчетности хозяйствующих субъектов свободной экономической зоны.

Эти положения в будущем в хозяйствующих субъектах свободных экономических зон могут привести к системным проблемам по организации бухгалтерского учета, формированию финансовой отчетности, организации системы внутреннего контроля, достоверности информации по бухгалтерскому учету.

Для предотвращения вышеназванных проблем рекомендуем следующее: исходя из целей бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов обеспечить полностью действенность его функций и методов;

на основании пункта 7 – «Финансовые инструменты: раскрытие сведений», пункта 9 – «Финансовые инструменты» Международных стандартов финансовой отчетности, а также пункта 8 – «Политика учета, изменения и ошибки в расчетных оценках» усовершенствовать пункты 2, 3, 4, 5, 7 и 12 Национального стандарта бухгалтерского учета;

внести изменения в Национальные стандарты бухгалтерского учета «Политика учета и финансовой отчет», «Отчет по финансовым результатам», «Отчет по денежным движениям», «Бухгалтерский баланс» и «О составлении отчетности и учете в упрощенном порядке со стороны субъектов малого предпринимательства» с целью формирования организации бухгалтерского учета и финансовой отчетности на основе международных стандартов финансовой отчетности;

необходимо создать широкомасштабные методические указания по переводу на международные стандарты финансовых отчетов хозяйствующих субъектов свободных экономических зон.

Во второй главе диссертации, названной «Создание и совершенствование бухгалтерского учета в свободных экономических зонах», исследованы вопросы учета валютных обращений, свойства налогового учета, совершенствования бухгалтерского учета свободных экономических зон.

Обращения иностранной валюты в свободных экономических зонах регулируются Уставом «О порядке деятельности особого валютного режима в свободных экономических зонах». Валютный режим всех свободных экономических зон регулируется этим Уставом.

Раньше валютный режим был определен в свободной экономической зоне «Навой». На сегодняшний день во всех свободных экономических зонах валютный режим регулируется на основании единого Устава.



При изучении финансовой отчетности предприятия с участием иностранной инвестиции в форме ООО «O'ZMINDA», осуществляющий деятельность в свободной экономической зоне «Навоий», выяснилось, что приобретенные товары и услуги, а также реализация большей части выпускаемой продукции осуществлялось в иностранной валюте. (Табл.2).

**Таблица 2.**

**Сведения по движению денежных средств в иностранной валюте ООО «O'ZMINDA»<sup>10</sup>**

Показатели	2013 г.		2014 г.		2015 г.		2016 г.	
	млн. сум	Доля от всего процентах	млн. сум	Доля от всего процентах	млн. сум	Доля от всего процентах	млн. сум	Доля от всего процентах
Остаток на начало года	<b>142,8</b>		<b>131,5</b>		<b>220,6</b>		<b>365,8</b>	
Валютные средства, всего прибыло	<b>11861,8</b>	<b>100</b>	<b>13055,6</b>	<b>100</b>	<b>12139,6</b>	<b>100</b>	<b>12442,8</b>	<b>100</b>
Реализация продукции	11722,6	98,8	13018	99,7	12039,9	99,2	12376,5	99,5
По финансовой деятельности					35,1	0,3	36,3	0,3
Другие источники	139,2	1,2	37,6	0,3	64,6	0,5	30	0,2
Потраченные валютные средства	<b>11873,1</b>	<b>100</b>	<b>12966,5</b>	<b>100</b>	<b>11994,4</b>	<b>100</b>	<b>12265,8</b>	<b>100</b>
Оплата подрядчиков и снабженцев	11639,1	98	12299,4	94,9	11901,6	99,2	12170	99,2
Выплаты по финансовой деятельности	234,0	2			79,9	0,7	82,5	0,7
В других целях			667,1	5,1	12,9	0,1	13,3	0,1
Остаток в конце года	<b>131,5</b>		<b>220,6</b>		<b>365,8</b>		<b>542,8</b>	

В результате исследования сведений бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности хозяйствующих субъектов свободных экономических зон выяснилось целесообразность введения следующих дополнений в Устав «О порядке деятельности особого валютного режима в свободных экономических зонах»:

в состав средств, поступающих на валютные счета, ввести дивиденды, получаемые от доли, вносимой юридическими лицами в уставной фонд (уставной капитал);

в составе средств, оплачиваемых из валютных счетов, отразить выплачиваемые дивиденды лицам, внесшим долю в уставной фонд (уставной капитал).

<sup>10</sup> Подготовленно на основе финансовой отчетности ООО «O'ZMINDA» предприятия с иностранными инвестициями.

На основании пункта 22 – «Активы, выраженные в иностранной валюте и учет обязательств» Национального стандарта бухгалтерского учета и Устава «О порядке отражения в бухгалтерском учете операций в иностранной валюте» был дан список даты осуществления обращений средств в иностранной валюте. Исходя из деятельности хозяйствующих субъектов, в этот список целесообразно внести определение выплат дивидендов учредителям, а также возникновение обязательств по заработной плате и приравненной к ней выплат (Табл. 3).

**Таблица 3.**

**Дата осуществления обращений в иностранной валюте<sup>11</sup>**

<b>Обращения в иностранной валюте</b>	<b>Считается датой осуществления обращения в иностранной валюте</b>
Банковские операции по счетам иностранной валюты	Регистрация денежных средств в валютном счете или число отчислений из валютного счета
Кассовые обращения в иностранной валюте	Приход в кассу иностранной валюты или число расхода из кассы валюты
Прибыль в иностранной валюте	Число признания прибыли в иностранной валюте
Основные средства, товарно-материальные запасы, другое имущество и импорт услуг	Число заполнения декларации груза в таможне
Отражение задолженностей по выплаченным суммам в валюте сотрудникам	Число утверждения отчета по авансу
Оплата обязательств в иностранной валюте	Число оплаты в валюте обязательств
Появление задолженностей учредителей по доле в уставном капитале	Число получения статуса юридического лица
Формирование уставного фонда	Число вложения доли учредителей в уставной капитал
<b>Предлагаемые дополнения в результате исследования</b>	
Определения выплаты дивидендов учредителям	Число принятия решения по выплате дивидендов
Обязательства по выплате заработной платы и приравненных к ней выплат	Число учета заработной платы и приравненных к ней выплат

Внедрение этих предложений в предприятиях с участием иностранных инвестиций в свободных экономических зонах обеспечивает определение выплат дивидендов учредителям в виде средств в иностранной валюте, а также четкий учет разницы курсов при отражении в учете обязательств по заработной плате и приравненных к ней выплат.

На основании Закона РУз «О свободных экономических зонах» на территории зон участники хозяйствующей деятельности как инвесторы страны, так и иностранные инвесторы имеют одинаковые условия, исходя из

<sup>11</sup> Разработано автором на основании Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ № 22) «Учет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте» и «Об утверждении положения о порядке отражения операций в иностранной валюте в бухгалтерском учете».

которых они пользуются льготами по выплате налогов и других обязательных выплат, как определено в законодательных документах.<sup>12</sup>

Организация хозяйствующих субъектов в свободных экономических зонах, использование передового иностранного опыта, привлечение иностранных инвестиций и прямое сотрудничество с зарубежными компаниями требуют применения современных подходов. Это обогащает по содержанию систему бухгалтерского учета, а также выявляет своеобразие при организации бухгалтерского учета и составлении финансовой отчетности в свободных экономических зонах.

В свободных экономических зонах определенные налоговые льготы считаются целевыми, хозяйствующие субъекты эти льготы используют, в основном, для укрепления материально-технической базы и стимулирования.<sup>13</sup>

В частности, предприятие «O'ZMINDA», осуществляющее деятельность в свободной экономической зоне «Навоий», считается налогоплательщиком, за последние пять лет им было выпущено продукции на сумму 95612,3 млн. сум, прибыль до выплаты налога составила 15498,5 млн. сум (Табл.4).

**Таблица 4.**  
**Финансовые показатели ООО «O'ZMINDA»<sup>14</sup>**

(тыс. сум)

Т/р	Показатели	Годы					Всего
		2012	2013	2014	2015	2016	
1	Чистые поступления от реализации продукции	16284,5	13699,6	22496,4	20267,7	22864,1	95612,3
2	Себестоимость реализованной продукции	12896,3	10494,4	14895,9	12986,3	13440,7	64713,6
3	Затраты времени	1812	1703,7	2201,6	2362,6	2603,3	10683,2
4	Другая прибыль основной деятельности	4,8	5,2	3,3	88,5	841,8	943,6
5	Прибыль от финансовой деятельности	221,4	343,1	221,3	528,4	807,1	2121,3
6	Затраты по финансовой деятельности	1684,3	1848,8	1464,6	1424,6	1359,3	7781,6
7	Прибыль до выплаты налога	117,7	1,1	4158,9	4111,1	7109,7	15498,5
8	Налоги и обязательные выплаты от прибыли			335,2	582,8	337,8	1255,8
9	Чистая прибыль	117,7	1,1	3823,7	3528,3	6772	14242,8

<sup>12</sup> Закон Республики Узбекистан «О свободных экономических зонах» 25 апреля 1996 г., № 220-I (В редакции от 23 сентября 2009 г. № ЗРУ-224) Статья 14.

<sup>13</sup> Указ Президента Республики Узбекистан «О дополнительных мерах по активизации и расширению деятельности свободных экономических зон» 26 октября 2016 г., № УП-4853., Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан «О мерах по дальнейшему совершенствованию и повышению эффективности деятельности свободных экономических зон» 29 декабря 2016 г., № 418.

<sup>14</sup> ООО «O'ZMINDA» сообщает о финансовых результатах предприятий с иностранными инвестициями в 2012-2016 годах.

За период изучения были использованы льготы по налогам за прибыль и 621,1 млн. сумбыл оставлен на усмотрение предприятия. Другие налоги и платежи по обязательствам составили 1255,8 млн. сум от прибыли.

Освобожденные средства в результате применения льгот по налогам и другим платежам если будут направлены на приобретение основных средств с целью укрепления материально-технической базы, то они будут отражены в источнике балансовой стоимости 8530 – «Бесплатное имущество».

В статье 135 Налогового кодекса РУз. определено налогообложение бесплатного имущества, рассматриваемого в качестве прибыли.

Однако в этом же Кодексе определено, что активы, приобретенные свободными средствами в результате налоговых льгот, при учете налоговый базы не должны быть учтены. Отсюда вытекает, что в нормативных документах по учету налога и в Налоговом кодексе существуют несоответствия.

Кроме того, если хозяйствующее субъекты, осуществляющие деятельность в свободных экономических зонах, в своей политике учета введут счет 8540 – «Приход активы в результате целевого использования налоговых льгот», то это послужит следующему:

вести отдельной учет источника активов, приобретенных за счет освобожденных средств в результате налоговых льгот и бесплатного имущества;

формировать подробную и достоверную информацию по средствам, направленным на укрепление материально-технической базы за счет освобожденных средств в результате применения налоговых льгот;

уменьшить дополнительные счета по счету 8530 – «Бесплатное имущество» при определении базы налога;

экономить рабочее время сотрудников бухгалтерской службы при формировании и учете источника активов, приобретенных за счет освобожденных средств в результате налоговых льгот и бесплатного имущества.

На основании статьи 54 Налогового кодекса налоговые задолженности должны быть погашены в течение 24 месяцев и это должно отражаться в налоговой отчетности. Однако в бухгалтерском учете определены только порядок учета текущих и перспективных обязательств, связанных с налогом на прибыль.

Также, обязательства по налогу за прибыль не отражены в структуре счетов, учитывающих бюджетные наступления. Порядок учета задержки оплаты обязательств по другим налогам и обязательствам не существует. Такое положение приводит к излишнему ведению учета и затрате времени в бухгалтерском учете, а также к возникновению несоответствия между сведениями бухгалтерского учета и налоговыми отчетами.

Рекомендуется структура рабочих план-счетов с целью отражения в бухгалтерском учете задержки оплаты обязательств по налоговым и обязательным выплатам хозяйствующих субъектов свободных экономических зон, формирования достоверных сведений по бухгалтерскому

учету по каждой выплате налога и обязательств, в основном, в Налоговый кодекс, обеспечения взаимосоответствия показателей налогового отчета и финансовой отчетности.

В третьей главе диссертации, «Организация и дальнейшее совершенствование аудита в свободных экономических зонах», исследованы вопросы порядка оценки внутреннего контроля и аудиторских рисков в хозяйствующих субъектах свободных экономических зон, налогов и аудита валютных обращений, а также совершенствования аудита.

Была проведена аудиторская проверка, по просьбе заинтересованных сторон, по эффективности деятельности хозяйствующих субъектов, состоянию определенных там льгот и их использования.

При изучении бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля особое значение имеет быстрое изучение формирования политики учета и её соблюдение.

Политика учета считается важным элементом системы внутреннего контроля, обычно в политике учета хозяйствующих субъектов свободных экономических зон организационно-технические, методологические и налоговые вопросы не отражаются.

Считаем целесообразным проведение теста, разработанного для предварительного контроля политики учета, при оценке системы внутреннего контроля и аудиторского риска в хозяйствующих субъектах. Проведение подобных тестов, в первую очередь, поможет аудитору сделать заключение о недостатках политики учета и её полностью не освещенных сторонах.

Не соответствует требованиям и организация внутреннего аудита в некоторых хозяйствующих субъектах свободных экономических зон (Табл. 5). Недостаточное выполнение требований Постановления Президента РУз «О мерах дальнейшего развития рынка ценных бумаг» (№ ПП-475 от 27 сентября 2006 г.) является препятствием в утверждении, что система внутреннего контроля организована на должном уровне. Это, в свою очередь, приводит к увеличению аудиторских рисков при организации и проведении внешних аудиторских проверок.

**Таблица 5.**

**Состояние организации службы внутреннего аудита хозяйствующих субъектов<sup>15</sup>**

Свободные экономические зоны	Количество предприятий, граница стоимости баланса активов следующие			Требуемые внутренние аудиторы	Количество имеющихся внутренних аудиторов
	1-10 млрд. сум	10-50 млрд. сум	боле 50 млрд. сум		
СЭЗ «Навоий»	5	7	4	47	34
СЭЗ «Ангрен»	4	8	2	40	23
СЭЗ «Джизак»	4	13	3	59	27

<sup>15</sup> Подготовлено автором на основе данных Управления свободных экономических зон.

По данной таблице видно, что в свободных экономических зонах существует нехватка 52 внутренних аудиторов, а также в некоторых хозяйствующих субъектах аудиторская служба отсутствует.

При анализе этого положения были обнаружены следующие негативные влияния:

недостаточность квалифицированных внутренних аудиторов с сертификатом;

недостаточность специалистов со знанием международных стандартов финансовой отчетности;

незнание иностранного языка сотрудниками аудиторской службы;

высокая роль исполнительных органов при привлечении на работу аудиторов;

поручение работ, не входящих в функциональные обязанности службы внутреннего аудита;

низкая смета расходов службы внутреннего аудита.

Такое положение свидетельствует о недостатках в системе внутреннего контроля хозяйствующих субъектов, препятствует обеспечению в достаточной степени имущественных интересов и прав инвесторов. Это приводит к увеличению степени риска и объема работ аудиторской проверки.

По данному положению предлагаем в Устав «О порядке сертификации сотрудников службы внутреннего аудита» ввести положение о том, что лица, имеющие сертификат международного аудитора, имеют право осуществлять деятельность в качестве внутреннего аудитора.

Как было определено в «Стратегии действий по дальнейшему развитию Республики Узбекистан»: «продолжение курса на снижение налогового бремени и упрощения системы налогообложения, совершенствование налогового администрирования и расширение мер соответствующего стимулирования» - имеет большое значение.<sup>16</sup> Так как при повышении эффективности деятельности свободных экономических зон считаем необходимым упрощение системы налогообложения.

С целью определения налоговых льгот хозяйствующих субъектов свободных экономических зон, обеспечения целевого их использования, упрощения изучения информации, касающихся налоговых льгот при проведении аудиторских проверок, рекомендуется введение формы справки о налоговых льготах. Эту справку в период отчетности необходимо предоставить налоговым органам вместе с финансовой отчетностью.

По формированию финансовой отчетности по иностранной валюте в свободных экономических зонах существуют следующие спорные положения:

по национальному законодательству, определена возможность перевода финансовой отчетности на международные стандарты финансовой

---

<sup>16</sup> Указ Президента Республики Узбекистан «О стратегии действий по дальнейшему развитию Республики Узбекистан» 7 февраля 2017 г., № УП-4947.

отчетности, однако еще не создана определенная методология этого процесса;

несмотря на то, что в законодательстве по бухгалтерскому учету отдельно подчеркнута возможность использования международных стандартов финансовой отчетности, хозяйствующие субъекты на основе законодательства свои финансовые отчеты на основе национальных стандартов обязаны предоставить налоговым и статистическим органам, что ограничивает применение международных стандартов финансовой отчетности;

трансформация финансовой отчетности в международные стандарты финансовой отчетности считается профессиональной услугой аудиторских организаций, хозяйствующим субъектам за определенную финансовую оплату приходится воспользоваться этой профессиональной услугой.

По результатам исследования считаем целесообразным осуществление следующих мер по положительному решению этой задачи:

целесообразно разработать и внедрить на практике методологическую основу порядка отражения в бухгалтерском учете валютных поступлений и затрат по списку, определенному в Уставе «О регулировании порядка деятельности валютного режима в свободных экономических зонах»;

Этим достигается систематизация отражения в учете движения валютных средств свободных экономических зон, уменьшение аудиторских рисков и объема работ аудиторских проверок;

курсы валют, возникающие во время купли-продажи продукции, товаров (работы, услуг), связаны одновременно с дебиторско-кредиторскими обязательствами, с активами, купленными на иностранную валюту, и финансовыми результатами отчетного периода.

Поэтому необходимо разработать внутренние рабочие стандарты аудиторской проверки по анализу вышеназванной ситуации;

в хозяйствующих субъектах необходимо организовать ведение аналитических справок, которые не только сформируют аналитические сведения в бухгалтерском учете, но и будут служить упрощению аудиторских проверок.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

В результате проведенного исследования по совершенствованию бухгалтерского учета и аудита в свободных экономических зонах были даны следующие предложения и рекомендации:

1. Исходя из отдельных льгот, определенных в свободных экономических зонах, сформировалась политика учета хозяйствующих субъектов. Обеспечив последовательность политики учета, была достигнута ясность для сотрудников бухгалтерской службы.

2. Разработаны рекомендации по трансформации финансовой отчетности хозяйствующих субъектов международным стандартам.

3. Предложено введение рабочего счета 8540 – «Приход активи в результате целевого использования налоговых льгот» - и использования его для отражения источника средств, приход которых осуществлен за счет освобожденных средств в результате налоговых льгот в политике учета хозяйствующих субъектов, осуществляющих деятельность в свободных экономических зонах. Этот рабочий счет служит формированию учета источника прихода активов за счет освобожденных средств в результате налоговых льгот и дают оперативную информацию

4. Считаю целесообразным сформировать план рабочих счетов, исходя из выплат налоговых и других видов обязательств, при осуществлении налогового учета. Существуют несколько видов налоговых и других обязательных выплат. Это, в свою очередь, требует от хозяйствующих субъектов учета каждого налога и обязательных выплат, определения налоговых льгот и учета.

5. Разработаны примерные тестовые вопросы для предварительной проверки политики учета по оценке системы внутреннего контроля и аудиторского риска хозяйствующих субъектов свободных экономических зон. Эти примерные тестовые вопросы помогут получить информацию о нераскрытых сторонах политики учета.

6. Предложено определение возможности осуществления деятельности в качестве внутреннего аудитора личностям, получившим сертификат международного внутреннего аудитора, что необходимо внести в Устав «О порядке сертификации сотрудников службы внутреннего аудита».

7. Разработана форма справки для внесения определенности в порядок отражения в учете затрат освобожденных средств в результате использования льгот для эффективного проведения аудиторской проверки по налоговым и другим обязательным выплатам свободной экономической зоны.

8. В свободных экономических зонах существует особый валютный режим. Определен список валютных поступлений и выплат. Дано предложение по разработке методологических основ о порядке отражения в бухгалтерском учете валютных поступлений и выплат, а также внедрению их на практике. Это даст возможность систематизировать отражение в учете движения валютных средств в зонах, достигнуть уменьшения объема работ аудиторской проверки и аудиторских рисков.

9. Обоснована целесообразность разработки внутренних рабочих стандартов аудиторских проверок по анализу взаимосвязанности финансовых результатов отчетного периода и активов, приобретенных на иностранную валюту, дебиторско-кредиторских обязательств в валюте при аудиторской проверке. Так как в свободных экономических зонах купля-продажа продукции, товаров и услуг за иностранную валюту связана одновременно с дебиторско-кредиторскими обязательствами, активами, приобретенными за валюту, и финансовыми результатами отчетного периода.



**SCIENTIFIC COUNCIL AWARDING SCIENTIFIC  
DEGREES DSc.27.06.2017.I.17.01 AT  
TASHKENT FINANCIAL INSTITUTE**

---

**TASHKENT FINANCIAL INSTITUTE**

**OSTONOKULOV AZAMAT ABDUKARIMOVICH**

**IMPROVING OF ACCOUNTING AND AUDIT IN THE FREE  
ECONOMIC ZONES**

**08.00.08– Accounting, economic analysis and audit**

**DISSERTATION ABSTRACT OF THE DOCTOR OF PHILOSOPHY (PhD)  
ON ECONOMICS**

**Tashkent – 2017**

**The theme of doctoral dissertation (PhD) on economics is registered at the Supreme Attestation Commission of the Cabinet of Ministers of the Republic of Uzbekistan under B2017.2.PhD/Iqt77.**

The doctoral dissertation (PhD) has been carried at Tashkent Financial Institute

The abstract of the dissertation is posted in two (Uzbek, Russian) languages on the website of Scientific Council (<http://www.tfi.uz>) and on the website of «ZiyoNet» information and educational portal ([www.zivonet.uz](http://www.zivonet.uz)).

**Scientific consultant:** **Hamdamov Baxrom Kasimovich**  
Doctor of Economics

**Official opponents:** **Ibragimov Abdugapur Karimovich**  
Doctor of Economics, professor

**Qurbanov Ziyat Niyazovich**  
Doctor of Economics, professor

**Leading organization:** **Samarkand Institute of Economics and Service**

The defense of the dissertation will be held on «\_\_\_»\_\_\_\_\_ 2017 at \_\_\_\_\_ at the meeting of the Scientific Council №: DSc.27.06.2017.I.17.01 at the Tashkent Financial Institute. Address: 100000, Tashkent city, Amir Temur street, 60A-block, Tel.: (99871) 234-53-34. e-mail: [info@tfi.uz](mailto:info@tfi.uz).

It is possible to review it in the Information-Resource center of the Tashkent Financial Institute (registered № \_\_\_\_). Address: 100000, Tashkent city, Amir Temur street, 60A-block. Tel.: (99871) 234-53-34.

The abstract of dissertation is distributed on «\_\_»\_\_\_\_\_ 2017  
(Registry record № \_\_\_ dated «\_\_»\_\_\_\_\_ 2017 ).

**N.X.Khaydarov**  
Chairman of the Scientific council for awarding scientific degrees, Doctor of Economics, Professor

**S.U.Mehmonov**  
Scientific secretary of the Scientific council for awarding scientific degrees, Philosophy Doctor on Economics, Professor

**A.J.Tuychiyev**  
Chairman of the Scientific seminar under the Scientific council for awarding scientific degrees, Doctor of Economics, Assistant professor

## **INTRODUCTION (abstract of the thesis of the doctor of philosophy (PhD))**

**The purpose of the research** is to develop scientific, methodological and practical recommendations for accounting and auditing in free economic zones.

**The object of the research** is the selection of the undertakings operating in the free economic zones established in the Republic of Uzbekistan.

**The scientific novelty of the research** is as follows:

The structure of the work plan of the accounting policy of the business entity in the free economic zones, the register of registrars and the organizational and methodological aspects of their application are improved;

In the free economic zones, author's method of transformation of financial statements into international financial reporting standards has been developed;

The list of foreign currency movements in free economic zones, accounting of currency differences on foreign exchange transactions and methodological bases of their audit;

Scientific recommendations and practical recommendations have been developed to improve the organizational and methodological foundations of tax accounting and auditing in free economic zones;

Control tests designed to ensure the effectiveness of auditing activities in free economic zones have been developed and proposed.

**Implementation of the research results.** On the basis of developed proposals for the improvement of accounting and audit in free economic zones:

The proposals on the structure of the work plan for the business budget in the free economic zones, taking into account the debts of the budget to the business entity, were put into practice by the foreign enterprise «Run Tong Metal Industrial» (Reference number 2449 of August 10, 2017 of the foreign enterprise «Run Tong Metal Industrial» LLC). Implementation of this proposal has led to an increase in the quality of work of the accounting service staff by an average of 4 hours per month;

the tax and customs preferences set forth in the free economic zones, and the development of accounting policies based on the peculiarities of the foreign exchange rate regime, the creation of a technique of financial reporting to international standards, the regulation of currency transactions accounting and auditing, improvement of tax accounting and auditing in regulating currency transactions It is used in the practice of economic entities functioning in the free economic zone «Navoi»(Reference number 01/283 of the State unitary enterprise of the Directorate of the Free Economic Zone «Navoi» of the Republic of Uzbekistan as of August 15, 2017). As a result, based on the specific features of the free economic zones, the accounting policy of the undertaking is formulated;

Working out of a single methodical index on the assessment of the internal control system in economic entities operating in free economic zones; compiling and submitting an aggregated certificate of tax exemptions from business entities during the period of tax breaks; development of tax breaks audit plan, program and audit stages; the Cabinet of Ministers of the Republic of Uzbekistan has been

approved by the Chamber of Auditors of the Republic of Uzbekistan for proposals for the development of a single internal audit standard for auditing the analysis of the relationship between receivable and payable liabilities in foreign currency, assets acquired in foreign currency and financial results of the reporting period (The Uzbekistan Chamber of Auditors No. 112, dated September 30, 2017). The above suggestions serve to effectively assess the internal control system in the economic entities operating in the free economic zones, effectively controlling taxes and foreign exchange transactions;

Financial and Managerial Accounting and Audit subjects are taught at the Bachelor's Degree in the field of Bachelor's Degree Development, accounting, development of accounting policies, features of tax accounting, classification of cash flows in foreign currency and the organization of their accounting and audit, internal audit, evaluation of international financial reporting. educational programs, teaching-methodical complexes and pedagogical technologies. (It is based on information of Tashkent Financial Institute, September 4, 2017). These suggestions helped to strengthen students' knowledge of accounting and auditing in economic zones.

**Structure and size of the dissertation.** The dissertation structure includes three chapters, conclusion, list of references, and applications. The volume of dissertation is 151 pages.

**ЭЪЛОН ҚИЛИНГАН ИШЛАР РЎЙХАТИ**  
**СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ**  
**LIST OF PUBLISHED WORKS**

**I бўлим (I часть; Part I)**

1. Ostonokulov A.A., Burieva N.X. Free economic zones in Uzbekistan: the conditions and expected efficiency. // IMPACT: International Journal of Research in Business Management (IMPACT: IJRBM). –India, ISSN(E): 2321-886X; ISSN(P): 2347-4572, Vol. 1, Issue 7, Dec 2013, P. 9-12. (13) Bielefeld Academic Search Engine, (Impact factor № 1,5432). <http://www.impactjournals.us/search.php>

2. Остонокулов А.А. Жаҳон молиявий-иқтисодий инқирози шароитида ЭИЗда молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларидан фойдаланиш масалалари. // Иқтисодиёт ва инновацион технологиялар. – Тошкент, 2016. - №2. 1-6-б. (08.00.08, №10). <http://www.iqtisodiyot.uz/son/2016/2>

3. Остонокулов А.А. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари асосида солиққа тортиладиган фойда ҳисобининг ўзига хос хусусиятлари. // Иқтисодиёт ва инновацион технологиялар. – Тошкент, 2016. - №4. 1-7-б. (08.00.08, №10). <http://www.iqtisodiyot.uz/son/2016/4>

4. Остонокулов А.А. Эркин иқтисодий зоналарда бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг долзарб масалалари. // Халқаро молия ва ҳисоб. – Тошкент, 2016. - №2. 1-6-б. (08.00.08, №19). <http://www.interfinance.uz/en/архив/223-архив2>

5. Ostonokulov A. Accounting and Auditing in Free Economic Zones: Factors for Change and Perspectives of Improvement. // Research Journal of Finance and Accounting. –USA, ISSN 2222-1697 (Paper), ISSN 2222-2847 (Online), Vol. 7, November 22, 2016, P. 142-146. (12) Index Copernicus, (Impact factor № 6,26).  
<http://iiste.org/Journals/index.php/RJFA/search/advancedResults>

6. Остонокулов А.А. Эркин иқтисодий зоналарда бухгалтерия ҳисобини такомиллаштириш масалалари. // Молия. – Тошкент, 2016. - №6. 19-22-б. (08.00.08, №12).

7. Остонокулов А.А. Эркин иқтисодий зоналарда валюта муомалалари: курс фарқларини ҳисобда акс эттириш усуллари ва тартиби. // Халқаро молия ва ҳисоб. –Тошкент, 2017. - №1. 1-9-б. (08.00.08, №19). <http://www.interfinance.uz/en/архив/225-мақола1-2017>

8. Остонокулов А.А. Эркин иқтисодий зоналарда солиқ ва мажбурий тўловлар бўйича имтиёзлар ҳисобининг хусусиятлари. // Иқтисодиёт ва таълим. – Тошкент, 2017. - №1. 89-92-б. (08.00.08, №11).

**II бўлим (II часть; Part II)**

9. Остонокулов А.А. Эркин иқтисодий зоналарни молиялаштиришда бухгалтерия ҳисобининг ўрни. // «Ўзбекистонда молиявий секторнинг ролини ошириш ва унда илғор хориж тажрибасидан фойдаланиш»

мавзусидаги халқаро илмий-амалий конференция материаллари тўплами. – Тошкент, 2015, 337-338-б.

10. Ostonokulov A.A., Tulyaganov A. Improving of the methodology of accounting and audit in free economic industrial zones. // The 9<sup>th</sup> Conference of Culture and Accounting Association. –Хитой Халқ Республикаси, 2015, р. 164-167.

11. Остонокулов А.А. Молиявий инвестициялар ҳисобини такомиллаштириш масалалари. // «Ўзбекистон банк-молия тизимини ҳамда молия бозорини янада ривожлантириш истиқболлари» мавзусидаги XV анъанавий илмий-амалий конференция материаллари тўплами. –Тошкент, 2015, 202-204-б.

12. Ostonokulov A.A. Improving of the methodology of audit in free economic industrial zones. //»Бухгалтерия ҳисобини халқаро стандартлар асосида такомиллаштиришнинг долзарб масалалари» мавзусидаги халқаро илмий-амалий конференция материаллари тўплами. –Тошкент, 2015, 219-220-б.

13. Остонокулов А.А. Role of the Jizzakh SIZ developmet of small business and entrepreneurship. // «Иқтисодиётда инновацион жараёнларни ривожланишида кичик бизнес ва хусусий тадбиркорлик ролини ошириш–иқтисодий ўсиш омилидир» мавзусидаги республика илмий-амалий конференция материаллари тўплами. –Тошкент, 2015, 98-99-б.

14. Остонокулов А.А. Особенности учета льгот по налогам и обязательным платежам в свободных экономических зонах. // «Пути усиления привлечения инвестиций в реальный сектор экономики на основе дальнейшего совершенствования корпоративного управления компаниями республики и повышения их конкурентоспособности» Материалы республиканской научно-практической конференции. – Ташкент, 2016,С. 155-159.

15. Остонокулов А.А. Эркин иқтисодий зоналарда солиқ имтиёзлари ҳисоби. // «Молия-кредит йўналишидаги иқтисодчи-педагог кадрлар малакасини оширишнинг устувор вазифалари» мавзусидаги вазирлик миқёсида ўтказиладиган илмий-амалий конференцияси материаллари тўплами, -Тошкент, 2016, 525-527-б.

16. Остонокулов А.А. Эркин иқтисодий зоналарда солиқ ва мажбурий тўловлар бўйича имтиёзлар ҳисобининг хусусиятлари. // «Иқтисодиётда корпоратив бошқарув тизимини ривожлантириш ва инвестицион муҳит жозибadorлигини оширишнинг долзарб масалалари» мавзусидаги халқаро илмий-амалийконференция материаллари. – Тошкент, 2016, 292-294-б.

17. Остонокулов А.А. Improvement of the accounting and auditing in free economic zones. // Современные проблемы социально-экономических систем в условиях глобализации. Сборник научных трудов X Международной научно-практической конференции, посвященной празднованию 20-летия Института экономики НИУ «БелГУ». -Белгород, 2017, с. 332-336.

18. Остонокулов А.А. Трансформация финансовой отчетности в соответствии с МСФО в свободно экономических зонах. // «Ўзбекистон Республикасида кичик бизнес ва хусусий тадбиркорликни давлат томонидан

қўллаб-қувватлаш масалалари» мавзусидаги республика илмий-амалий конференция материаллари тўплами. –Тошкент, 2017, с. 404-405.

19. Остонокулов А.А. Эркин иқтисодий зоналарда аудитни ташкил этиш. // «Мамлакатимиз иқтисодиётида таркибий ўзгаришлар жараёнларини амалга ошириш шароитида статистика тизими фаолиятининг ривожланиш истиқболлари» мавзусидаги илмий-амалий конференция материаллари тўплами. –Тошкент, 2017, 62-63-б.

20. Остонокулов А.А. Совершенствование аудита на основе международных стандартов. // «XXX Международные Плехановские чтения» материалы международной научно-практической конференции. –Москва, 2017, с. 318-319.

21. Остонокулов А.А. Эркин иқтисодий зоналарда валюта муомалаларини амалга оширишнинг долзарб масалалари. // «Иқтисодиётда таркибий ўзгаришларни чуқурлаштиришда давлат молиясини ислоҳ қилишнинг устувор йўналишлари» мавзусидаги халқаро илмий-амалий конференцияси тезислар тўплами. -Тошкент, 2017, 152-156-б.

Автореферат «Жамият ва бошқарув» журналида таҳрирдан ўтказилди.  
(13.11.2017 йил).

Босишга рухсат этилди: 14.11.2017 йил  
Бичими 60x44 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>, «Times New Roman»  
гарнитурда рақамли босма усулида босилди.  
Шартли босма табағи 3,4. Адади: 100. Буюртма: № 332.

Ўзбекистон Республикаси ИИВ Академияси,  
100197, Тошкент, Интизор кўчаси, 68

«АКАДЕМИЯ НОШИРЛИК МАРКАЗИ»  
Давлат унитар корхонасида чоп этилди.