

65.052.2 g043
11-43

D.E. NORBEKOV, A.N. TO'RAYEV, SH.SH. RAHMONOV

MOLIYAVIY HISOBOTNING XALQARO STANDARTLARI



65.052 249 73
M-43

**O‘ZBEKISTON RESPUBLIKASI
OLIY VA O‘RTA MAXSUS TA‘LIM VAZIRLIGI**

TOSHKENT MOLIYA INSTITUTI

**D.E. NORBEKOV,
A.N. TO‘RAYEV,
SH.SH. RAHMONOV**

MOLIYAVIY HISOBOTNING XALQARO STANDARTLARI

*O‘zbekiston Respublikasi
Oliy va o‘rta maxsus ta‘lim vazirligi tomonidan
o‘quv qo‘llanma sifatida tavsiya etilgan*

**TOSHKENT
“IQTISOD-MOLIYA”
2019**

UO'K: 657:006.32(075.8)

KBK: 65.052. 2ya73

*Taqrizchilar: i. f. n., dots. N. Rizayev;
i. f. n., dots. O. Quljonov*

M 43 Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari: O'quv qo'llanma /
D.E.Norbekov, A.N.To'rayev, Sh.Sh.Rahmonov; – T.: «Iqtisod-
Moliya», 2019. – 332 b.

Ushbu o'quv qo'llanma Davlat ta'lim standartlari talablari, moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari bo'yicha o'quv dasturiga asosan tuzilgan bo'lib, oliy ta'limning 5A230901-«Buxgalteriya hisobi (ishlab chiqarish va xizmat ko'rsatish)», 5A2309012-«Audit (ishlab chiqarish va xizmat ko'rsatish)» mutaxassisliklari uchun mo'ljallangan bo'lib, unda moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari bo'yicha qo'mita tomonidan ishlab chiqilgan MHXSlarning mohiyati va qo'llanilishi, xalqaro standartlar asosida hisobni yuritish va moliyaviy hisobotlarni tizish hamda taqdim etish masalalari yoritib berilgan.

Mazkur o'quv qo'llanma magistrlar uchun “Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari” fanidan asosiy o'quv adabiyoti sifatida xorijiy tajriba asosida tayyorlangan bo'lib, undan boshqa iqtisodiyot yo'nalishida tahsil olayotgan magistrlar va talabalar, xo'jalik yurituvchi subyektlarning mutaxassislari, ushbu sohada ilmiy izlanishlar olib borayotgan tadqiqotchilar ham foydalanishlari mumkin.

UO'K: 657:006.32(075.8)

KBK: 65.052. 2ya73

ISBN 978-9943-13-770-7

© D.E.Norbekov, A.N.To'rayev,
Sh.Sh.Rahmonov, 2019

© “IQTISOD-MOLIYA”, 2019

SO‘ZBOSHI

Iqtisodiyotni modernizatsiyalash sharoitida xalqaro hisob tizimi taraqqiy ettirilishida buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari (BHXS) muhim o‘rin tutadi. BHXSlar mamlakatlar o‘rtasidagi hamkorlikni, jumladan iqtisodiy munosabatlarni rivojlantirish va mamlakatlarda investitsion muhitni yaxshilashda muhim vosita sifatida xizmat qilmoqda. Shuning uchun ham kun sayin xalqaro standartlarni e’tirof etuvchi mamlakatlar soni oshib bormoqda. O‘zbekiston Respublikasi ham BHXSga o‘tishning o‘ziga xos yo‘lini tanladi.

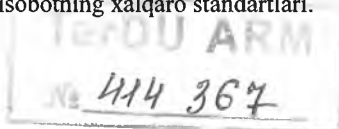
O‘zbekiston Respublikasi Prezidentining 2015 yil 24 apreldagi PF-4720-sonli “Aksiyadorlik jamiyatlarida zamonaviy korporativ boshqaruv uslublarini joriy etish chora-tadbirlari to‘g‘risida”gi farmoniga asosan, 2015-2018 yillarda barcha aksiyadorlik jamiyatlari yillik moliyaviy hisobotni nashr etishi va Xalqaro audit standartlari hamda Xalqaro moliyaviy hisobot standartlariga muvofiq tashqi auditni o‘tkazishi va aksiyadorlik jamiyatlari faoliyatining samaradorligini oshirish va korporativ boshqaruv tizimini takomillashtirish komissiyasi 2015 yilning 1 iyuliga qadar aksiyadorlik jamiyatlarining yillik moliyaviy hisobotini xalqaro standartlarga muvofiq nashr etish jadvalini tasdiqlanishi lozimligi belgilangan.

Bundan so‘ng, O‘zbekiston Respublikasi Prezidentining 2015 yil 21 dekabrda PQ-2454-sonli “Aksiyadorlik jamiyatlariga xorijiy investitsiyalarni jalb qilish borasidagi qo‘shimcha chora-tadbirlari to‘g‘risida”gi qaroriga asosan, aksiyadorlik jamiyatlarining ustav kapitaliga 15 foizdan kam bo‘lmagan miqdorda xorijiy investorlarning ulushi jalb qilinishi lozimligi belgilangan.

Yuqoridagilardan kelib chiqqan holda, aksiyadorlik jamiyatlarida moliyaviy hisobotni tuzish va taqdim etish moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari asosida tuzilishiga to‘g‘ri keladi. Chunki, undan xorijiy investorlar aksiyadorlik jamiyatlarining moliyaviy hisobotlarini to‘g‘ridan to‘g‘ri tushunishiga va ishonch hosil qilish lozimligiga erishadi.

Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari (MHXSlar) – bu Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari bo‘yicha Kengashi (MHXSK) tomonidan chiqarilgan standartlar va sharhlardir. Ular quyidagilarni qamrab oladi:

- (a) Buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari;
- (b) Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari.



**Buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari
nomlanishi quyidagicha¹:**

BHXS 1	Moliyaviy hisobotlarni taqdim etish
BHXS 2	Tovar-moddiy zaxiralari
BHXS 7	Pul oqimlari to'g'risidagi hisobot
BHXS 8	Hisob siyosatlarini, hisoblab chiqilgan baholardagi o'zgarishlar va xatolar
BHXS 10	Hisobot davridan keyingi hodisalar
BHXS 11	Qurilish shartnomalari
BHXS 12	Foyda soliqlari
BHXS 16	Asosiy vositalar
BHXS 17	Ijara
BHXS 18	Odatdagi faoliyatdan olinadigan daromad
BHXS 19	Xodimlarning daromadlari
BHXS 20	Davlat grantlarini hisobga olish va davlat yordami to'g'risida ma'lumotlarni ochib berish
BHXS 21	Valyuta kurslaridagi o'zgarishlarning ta'sirlari
BHXS 23	Qarzlar bo'yicha xarajatlar
BHXS 24	O'zaro bog'liq tomonlar to'g'risidagi ma'lumotlarni ochib berish
BHXS 26	Pension tizimlar bo'yicha buxgalteriya hisobi va hisobot
BHXS 27	Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotlar
BHXS 28	Qaram tadbirkorlik subyektlaridagi va qo'shma korxonalaridagi investitsiyalar
BHXS 29	Giperinflyatsiyali iqtisodiyotlarda moliyaviy hisobot berish
BHXS 32	Moliyaviy instrumentlar: taqdim etish
BHXS 33	Bir aksiyaga to'g'ri keladigan foyda
BHXS 34	Oraliq moliyaviy hisobotlar
BHXS 36	Aktivlarning qadrsizlanishi
BHXS 37	Rezervlar, shartli majburiyatlar va shartli aktivlar
BHXS 38	Nomoddiy aktivlar
BHXS 39	Moliyaviy instrumentlar: tan olish va baholash
BHXS 40	Investitsion mulk
BHXS 41	Qishloq xo'jaligi

¹ M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010.- part 1. p.XXI-XXIII.

Moliyaviy hisobot xalqaro standartlarining nomlanishi:

MIIXS 1 “Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlarini birinchi marta qo‘llash”
MHXS 2 “Aksiyaga asoslangan to‘lov”
MIIXS 3 “Biznes birlashuvlari “
MHXS 4 “Sug‘urta shartnomalari”
MHXS 5 “Sotish uchun mo‘ljallangan uzoq muddatli aktivlar va davom ettirilmaydigan faoliyat “
MHXS 6 “Foydali qazilmalar zaxiralarini qidirish va baholash”
MHXS 7 “Moliyaviy instrumentlar: ma’lumotlarni ochib berish”
MHXS 8 “Operatsion segmentlar”
MHXS 9 “Moliyaviy instrumentlar”
MHXS 10 “Jamlangan (konsolidatsiyalashgan) moliyaviy hisobotlar”
MHXS 11 “Birgalikdagi faoliyat bo‘yicha kelishuvlar”
MHXS 12 “Boshqa tadbirkorlik subyektlarida ishtirok etish to‘g‘risidagi ma’lumotlarni ochib berish”
MHXS 13 “Haqqoniy qiymatni baholash”
MHXS 14 “Ta’rif tuzatishlarini keyinga qoldirish hisobi”
MHXS 15 “Xaridorlar bilan shartnomalar tuzish bo‘yicha daromad”

Ushbu o‘quv qo‘llanma keyingi yillarda qabul qilingan xalqaro hujjatlar, Qonun va qonun osti me‘yoriy-huquqiy hujjatlar, Buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari (IAS), Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari (IFRS), AQSH-dagi GAAP, Buyuk Britaniyadagi SSAPs, O‘zbekiston Respublikasining “Buxgalteriya hisobi to‘g‘risida”gi qonuni kabi me‘yoriy hujjatlar talablari, mamlakatimizda faoliyat yuritayotgan xorijiy investitsiyalar ishtirokidagi korxonalari tajribalari asosida tayyorlangan. Shuningdek, undan o‘qituvchilar, katta ilmiy xodim-izlanuvchilar, magistrlar, bakalvr yo‘nalishidagi talabalar, iqtisodchilar, buxgalterlar va auditorlar ham foydalanishlari mumkin.

I MODUL. MOLIYAVIY HISOBOTNING XALQARO STANDARTLARIDA UMUMIY MASALALAR

1-BOB. MOLIYAVIY HISOBOTNING XALQARO STANDARTLARIGA KIRISH

1.1. Moliyaviy hisobot xalqaro standartlarining asosiy mazmuni va uning buxgalterlarni tayyorlash tizimidagi o'rni

Mulkchilik va tarmoq shaklidan qat'iy nazar, barcha xo'jalik yurituvchi subyektlarda moliyaviy hisobotlarini milliy standartlardan xalqaro standartlar asosida tuzish muhim hisoblanib, xalqaro standartlar asosida tuzilgan moliyaviy hisobotlarni xorijiy investorlar tomonidan tanishish imkoniyatiga ega bo'lishi va o'zining sarmoyasini kiritish bo'yicha yengilliklar tug'diradi.

Buxgalteriya hisobi ma'lum bir xo'jalik yurituvchi subyekt to'g'risida moliyaviy ma'lumotlarni aniqlash, qayta ishlash va moliyaviy hisobot shaklida faoliyat yurituvchi subyektning moliyaviy holatiga qiziquvchi foydalanuvchilarga ma'lumotni yetkazib berishni amalga oshiradigan axborot tizimidir. Buxgalteriyaning maqsadi – turli foydalanuvchilarni ma'lumotga bo'lgan ehtiyojini, ushbu ma'lumotni olish uchun eng kam sarf-xarajatlar bilan qondirishdir. O'z-o'zidan ma'lumki qarorlarni qabul qilish uchun axborot tizimidan foydalanish natijasida olinishi mumkin bo'lgan iqtisodiy naflar ushbu tizimga ketgan xarajatlardan ustun bo'lishi lozim.

Demak, moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari predmeti bo'lib, xalqaro standartlar asosida pul ifodasida aks ettiriladigan xo'jalik mablag'lari, shu mablag'lar manbalari, ularning xo'jalik faoliyati va moliyaviy natijalari bo'lib hisoblanadi.

Xo'jalik yurituvchi subyektlarda moddiy va nomoddiy aktivlar, majburiyatlar, kapital, daromad va xarajatlar, foyda va zararlar hamda ularning harakati bilan bog'liq bo'lgan xo'jalik, moliyaviy hisobotning xalqaro standartlarining obyektlari hisoblanadi.

Aktivlar - avvalgi davrlarda sodir etilgan hodisalar natijasida olingan va korxona tomonidan nazorat qilinadigan, ularni foydalanishdan kelajakda iqtisodiy naf olinishi kutiladigan resurslardir.

Majburiyatlar – bu avvalgi davrlarda sodir etilgan hodisalar natijasida paydo bo'lgan korxonaning joriy qarzi, ushbu qarzlar qaytarilishi natijasida korxonaning iqtisodiy nafni o'z ichiga olgan resurslarni kamayishiga olib keladi.

Xususiy kapital – bu barcha majburiyatlarni ayrgandan keyin korxonaning aktivlardagi bo‘lgan ulushi.

Foyda - bu xo‘jalik subyektiga ta’sir etadigan asosiy va asosiy bo‘lmagan faoliyat, hodisalar sharoitlar natijasida kapitalning ko‘payishi bo‘lib, xususiy kapitalga to‘lanadigan kapital bundan mustasnodir.

Zararlar – bu asosiy faoliyat va barcha xo‘jalik muomalalari, hodisalar, sharoitlar natijasida xususiy kapitalning kamayishi bo‘lib, xarajatlar yoki xususiy kapitalning taqsimlanishi natijasidagi kamayish bundan mustasnodir.

Foyda faoliyat natijalarini o‘lchashda yoki boshqa ko‘rsatkichlarni, ya’ni investitsiyani olib kelgan foydasi, bir aksiyaga to‘g‘ri keladigan foyda kabilarni asosi sifatida foydalanadi. Foydani o‘lchash bilan bevosita bog‘liq elementlar – bu daromadlar va xarajatlardir.

Daromadlar – bu aktivlarni kelib tushishi yoki ko‘payishi yoxud majburiyatlarni kamayishi shaklida vujudga keladigan va pirovard natijasida xususiy kapitalni oshiradigan iqtisodiy naflarni ko‘payishi, ammo aksiyador kapitalga ta’sisshilar tomonidan to‘lanadigan badallar bundan mustasnodir.

Xarajatlar - bu aktivlarni sarflanishi yoki yemirilishi yoxud majburiyatlarni ko‘payishi shaklida vujudga keladigan va pirovard natijasida xususiy kapitalni kamaytiradigan iqtisodiy naflarni kamayishi, ammo aksiyador kapitalni ta’sisshilar orasida taqsimlanishi bundan mustasnodir².

1.2. Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari bo‘yicha qo‘mita(MHXSQ)ning maqsadi va uning tavsifi

Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari butun jahonda moliyaviy hisobot standartlarining yaqinlashishida, kelishuvida va yanada yaxshilanishida muhim rol o‘ynadi. Ulardan quyidagi maqsadlarda foydalaniladi:

- ko‘pchilik mamlakatlarda hisob va hisobotga qo‘yiladigan milliy talablar uchun asos bo‘lib xizmat qilish;
- hisob va hisobotga nisbatan o‘z talablarini ishlab chiqayotgan alohida mamlakatlar uchun xalqaro etalon sifatida ishlatilishi (sanoati rivojlangan mamlakatlar bilan bir qatorda endi rivojlanib borayotgan bozorlar uchun, masalan, Xitoy, Osiyoning boshqa mamlakatlari hamda sobiq Sovet Ittifoqi mamlakatlari ham shular jumlasidandir);
- fond birjalari va tartibga soluvchi organlar tomonidan moliyaviy hisobotni Moliyaviy hisobotlar xalqaro standartlariga mos ravishda tuzilishini talab qilgan hollarda;

² M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010. part 1. P.102-104.

- kapital bozorlari uchun standartlar ishlab chiqishda to'lig'icha Moliyaviy hisobotlar xalqaro standartlariga asoslanishga qaror qilgan Yevropa Komissiyasi kabi milliy organlar tomonidan ishlatishi;

- moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari talab qilinmaydigan mamlakatlarda ham kompaniyalar soni ortganligi tufayli foydalanilishi.

Yuqoridagilar tufayli Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari butun jahonda yanada kengroq foydalanilmoqda va tan olinmoqda. Hatto ba'zi mamlakatlar Moliyaviy Hisobotlar Xalqaro Standartlar (MHXS)ni o'z standartlaridek o'zgarishlarsiz ishlatishmoqda, ba'zilar esa mamlakat xususiyatidan kelib chiqib ba'zi o'zgarishlarni kiritmoqdalar. Ko'p millatli yirik kompaniyalar esa Moliyaviy hisobotlar xalqaro standartlaridan foydalanish ular uchun qulayligini ta'kidlashmoqda.

Moliyaviy hisobotlar xalqaro standartlarining tan olinishi va tobora ko'proq ishlatilishini isbotlovchi eng muhim voqealardan biri bu Qimmatbaho qog'ozlar va birjalar bo'yicha Komissiyalarning Xalqaro Tashkiloti tomonidan xorijiy kotirovkalar uchun Moliyaviy hisobotlar xalqaro standartlarining asos qilib olinishidir.

Yevropa Komissiyasi esa Moliyaviy hisobotlar xalqaro standartlariga hisobotning va umuman buxgalteriya hisobining muvofiqlashishi nuqtai nazaridan Yevropa Ittifoqida adolatli va samarali raqobot muhitini saqlashda muhim ekanligini e'tirof etmoqda. Yevropa Komissiyasi moliyaviy hisobot standartlari garmonizatsiyasida MHXSK bilan hamkorlik qilish samarali ekanligini rasmiy ravishda e'lon qilgan.

AQSHning Qimmatbaho qog'ozlar va birjalar bo'yicha Komissiyasi esa quyidagilar haqida 1996 yil 11 aprelda ma'lum qildi:

- standartlar buxgalteriya hisobining keng qamrovli bazisini taqdim etuvchi buxgalterlik talablarining asosiy qismini o'z ichiga olishlari kerak;

- standartlar yuqori sifatli bo'lishlari shart, chunki ular ma'lumotlarning taqqoslanuvchanligi, ravshanligi hamda to'liq yoritilishini ta'minlashlari kerak;

- standartlar interpretatsiyasi berib borilishi kerak va ularga so'zsiz amal qilinishi kerak.

Shunday qilib, MHXSK tomonidan hozirgacha ishlab chiqilgan standartlardan foydalanish xalqaro hamjamiyatga yuqori samara bermoqda, deb xulosa qilish mumkin.

1.3. Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlarini ishlab chiqish, qabul qilish va foydalanish imkoniyatlari

Hozirgi vaqtda aksionerlar va boshqa foydalanuvchilar uchun tayyorlanayotgan moliyaviy hisobotlarda mamlakatdan mamlakatga o'tib borayotgan, ay-

rim hollarda bir mamlakatdagina foydalaniladigan buxgalterlik tamoyillari va qoidalari ishlatilmoqda. Shunday qilib buxgalterlik hisobotlarida taqqoslanuvchanlik yetishmasligi mumkin. Bu holatning noqulayligi shundaki, moliyaviy hisobotdan foydalanadigan investitsion tahlilichilar va boshqa foydalanuvchilar hisobotni tahlil qilish jarayonida uning tarli standartlarga binoan tuzilganligi tufayli qo'shimcha xarajatlar qilishiga to'g'ri keladi. Ular hisobotlar interpretatsiyasida chalkashliklarga duch kelishlari ham mumkin. Ushbu jarayon bilan bog'liq holda kapitalning jahon bozorida samarali raqobat yomonlashishi, kompaniyalar esa kapitalni saqlash bo'yicha yuqori sarf-xarajatlarni o'z zimmalariga olishlariga to'g'ri keladi. Eng asosiysi, turli mamlakatlar uchun turlicha foyda miqdori ko'rsatilishi oqibatida buxgalterlik hisobotlariga ishonch yo'qoladi. Hisobotlarning xalqaro miqyosdagi turli tumanligi quyidagilarga olib keladi:

- moliyaviy hisobotlarni tuzishga ketadigan xarajatlarning mo'ljaldan yuqori darajada bo'lishi – chunki transnatsional kompaniyalar o'z faoliyatlari haqida turli mamlakatlar uchun turlicha hisobotlar tuzishga majbur bo'ladilar;

- tijorat kompaniyalari turli mamlakatlardagi faoliyatlari moliyaviy natijalarini baholash uchun yagona tizimga ega bo'lish ehtiyoji tug'iladi. Kompaniyalar, bundan tashqari, ularning tashqi hisobotlari faoliyatni baholashning ichki baholashlariga mos tushishlarini ham xohlaydilar. Bu ikki maqsadga erishish esa turli mamlakatlardagi hisobotlar turlicha bo'lgani holda juda mushkul hisoblanadi.

Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari shuningdek, buxgalterlik standartlarini ishlab chiquvchi organlari hali tuzilmagan yoki standartlarni ishlab chiqishga resurslari yetarli bo'lmagan rivojlanayotgan mamlakatlar uchun ham juda foydalidir. Moliyaviy Hisobot Standartlarini ishlab chiqish o'ziga yaras-ha xarajatlarni talab qiladi, ayniqsa alohida mamlakat uchun standartlar ishlab chiqish chiqim nuqtai nazaridan samarasizdir.

Tashqi iqtisodiy moliyaviy qarorlarni qo'llab quvvatlash uchun esa, albatta, butun jahon uchun moliyaviy hisob va hisobot bo'yicha tarkiban bir xil, umumqabul qilingan va majburiy standartlar to'plami zarurdir. Aynan ana shu vazifa MHXSK zimmasiga yuklatilgandir.

Quyida MHXSKning 2000 yil 1 yanvar holatiga strukturasi keltirib, 2001 yilda uning tarkibi qisman o'zgartirilganligini aytib o'tamiz³. MHXSKning asosiy tuzilmasi uning Nizomi bilan belgilangan.

Yuqorida aytib o'tganimizdek MHXSKning a'zolari asosan Buxgalterlar Xalqaro Federatsiyasiga a'zo bo'lgan barcha buxgalter va auditorlar professional tashkilotlari a'zodirlar. Uning a'zolari barcha faoliyat uchun javobgarlikni

³ M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010.- part 1. p.10-13.

uning Ustaviga binoan MHXSK Boshqaruviga topshirganlar. Boshqaruv qator huquqlarga ega bo'lib, shu jumladan:

- jamoatchilik hukmiga xalqaro buxgalteriya hisobi va hisobotiga tegishli munozarali va muammoli masalalarni, agar ularni chop etishga Boshqaruv a'zolarining ko'pchiligi ovoz bergan bo'lsa, havola etish;

- MHXSK nomidan jamoatchilik hukmiga "Standartlarning dastlabki (taxminiy) varinatlari" ko'rinishidagi hujjatlarni havola etish;

- Boshqaruv a'zolarining to'rtidan uch qismi ovoz bergan hollarda Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlarini nashr qilish va boshqalar.

MHXSK tomonidan Standartni nashr qilish jarayoni:

- * Dastur haqida qaror;

- * Boshqarma tomonidan Tayyorlov qo'mitasining tayinlanishi;

- * Asosiy momentlarni rejalashtirish:

- loyihaning amal qilish sohasini aniqlaydi;

- tayyorlov qo'mitasi tayyorlaydi, boshqarma tasdiqlaydi;

- * Tamoyillarning loyihaviy shakllantirilishi.

Izohlarni yig'ish maqsadida Tayyorlov Komiteti tomonidan chiqariladi

- * Tamoyillarning oxirgi tasdiqlanishi:

- tayyorlov Komiteti tomonidan tayyorlanadi;

- boshqarma tomonidan tasdiqlanadi.

- * Standartning dastlabki varianti:

- tayyorlov Komiteti tomonidan tayyorlanadi;

- boshqarma tomonidan tasdiqlanadi;

- jamoatchilik mulohazalarini o'rganish maqsadida chop etiladi.

MHXSK rasmiy nashrlari uch asosiy kategoriyalarga bo'linadi:

- * Moliyaviy Hisobotni tayyorlash va taqdim etishning Konsepsiyalari;

- * Moliyaviy hisobotlar xalqaro standartlari;

- * Interpretatsiyalar (izohlar).

MHXSK o'z Standartlarini Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari deb nomlangan seriya sifatida nashr etadi. Standartlar tartib bilan raqamlangan bo'lib, agar biror bir standart qayta ko'rib chiqilsa, uning eski raqami saqlanib qoladi, lekin qayta ko'rib chiqish sanasi qavs ichida ko'rsatiladi. Odatda Standartlar MHXSK tomonidan u ishlab chiqilgan sanadan boshlab 30 kun ichida nashr qilinadi. Taklif qilinayotgan standartlar esa alohida raqamlanib, TQS kabi belgilanadi va ular alohida nashr etiladi.

1998 yilda "Deloitte & Touche" auditorlik firmasidan Stig Enevolden MHXSK Boshqaruv Raisi etib tayinlangan edi. MHXSK Boshqaruviga Avstraliya, Kanada, Fransiya, Germaniya, Hindiston, Yaponiya, Meksika, AQSH kabi mamlakatlar vakillari a'zodirlar. Ular "Deloitte & Touche; Ernst & Young; KPMG Peat Marwick; Price Waterhouse & Co", "Nestle" kabi yirik firma va kompaniyalar vakillaridirlar.

Boshqaruv tomonidan ma'muriy masalalar bo'yicha Ijroiya Komitet tayinlanadi. Ijroiya Komitet tomonidan quyidagi vazifalar bajariladi:

- MHXSKning strukturasi, rejasi va tashkil etilishi;
- Standartlarni tavsiya etish bo'yicha faoliyat;
- Byudjet va moliya;
- Tayyorlov Komitetlariga a'zolikning shartlari va tayinlanishi;
- Boshqaruv yig'ilishlarini o'tkazish joyi va vaqtini belgilash;
- Bosh Kotibni tayinlash;
- MHXSKning majburiy rasmiy jarayoni;
- Buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari va a'zolari bilan o'zaro

aloqalar.

1981 yilda MHXSK Boshqaruvi Maslahat guruhiga asos soldi. Maslahat guruhiga yirik tashkilotlar jalb qilingan bo'lib, ular jumlasiga

- * Yevropa Komissiyasi;
- * Fond Birjalar Xalqaro Federatsiyasi;
- * AQSH moliyaviy hisobot standartlari bo'yicha Boshqaruvi;
- * Xalqaro Savdo Palatasi;
- * Buxgalterlik ta'limi va tadqiqotlari xalqaro assotsiatsiyasi;
- * Mehnat Konfederatsiyasi;
- * Xalqaro Moliyaviy Korporatsiya (IFC);
- * Baholash Standartlari bo'yicha Xalqaro Komissiya;
- * Jahon Banki;
- * Xalqaro iqtisodiy Hamkorlik va taraqqiyot Tashkiloti;
- * BMTning transnatsional korporatsiyalar va investitsiyalar bo'yicha

bo'linmasi kiradi.

Standartlarni ishlab chiqishda maxsus Tayyorlov Komiteti faoliyat ko'rsatadi. Ushbu Komitet dastlabki tadqiqotlarni o'tkazib, masalalar rejasini hamda ularning sharhini beradi. Jamoatchilik fikr-mulohazalarini o'rganish asosida tamoyillarning yakuniy formulirovkasini Boshqaruvga taqdim etadi. Komitet Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari loyihasining dastlabki variantini ishlab chiqadi va taqdim etadi.

Yuqoridagi vazifalarni o'z vaqtida amalga oshishini ta'minlash maqsadida Interpretatsiya bo'yicha Doimiy Komitet tuzilgan.

Hozirgi iqtisodiy rivojlanish davrida moliyaviy hisobotning ikki global tili yanada ko'proq tan olinmoqda: AQSH buxgalteriya hisobi umumqabul qilingan tamoyillari (US GAAP) va Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari. Moliyaviy hisobot aniqligi va yakunlanganligi, uning global kompaniyalar tomonidan foydalanish ehtiyojlari tufayli ko'proq Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga murojaat etishmoqda. MHXS asosida tayyorlangan hisobotni juda ko'p mamlakatlar qimmatbaho qog'ozlar bozorlari tomonidan e'tirof etilmoqda.

Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari bo'yicha Komitet (MHXSK) – nodavlat tashkilot bo'lib, unga butun jahon buxgalterlik faoliyati sohasining vakillari a'zodirlar. Komitet doimiy ravishda Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari ni ishlab chiqish va rivojlantirish uchun javobgardir. Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari esa, ma'lumki, buxgalteriya hisobini yuritish va moliyaviy hisobotni tuzish bo'yicha xalqaro miqyosda umumqabul qilingan qoidalardir.

MHXSK – mustaqil notijorat tashkilot bo'lib, u butun jahonda tijorat korxonalari va boshqa tashkilotlar tomonidan moliyaviy hisobotlarni tuzish jarayonida qo'llaniladigan buxgalterlik tamoyillarini muvofiqlashtirishga erishish maqsadida tuzilgandir.

Gap shundaki, BMT davlatlararo ekspert guruhi bir qancha korporatsiyalar bo'yicha hisobni tashkil etish amaliyoti va 46 milliy hisob tizimi bo'yicha hisobot berilishini o'rganib chiqib, ko'p ko'rsatkichlar bo'yicha milliy hisob tizimlarini taqqoslab bo'lmazligi haqidagi xulosaga keldi. Markaz hisobotida shunday xulosaga kelindi: ayrim rivojlangan mamlakatlarda ko'p sonli kompaniyalar hisob davrining oxirigacha e'lon qilingan foydaga tenglash maqsadida turli rezerv tizimlarini ishlatadilar. Milliy hisob tizimlarida amaldagi barcha belgilari bo'yicha rivojlangan va rivojlanayotgan mamlakatlarda milliy tizimlarni ajratib turgan bir qancha farqlar o'rin egallar ekan.

Mutaxassislar tomonidan 13 ta milliy hisob tizimining o'rganilishi shuni ko'rsatdiki, ulardan faqat 4 tasidagina (Germaniya, AQSH, Angliya, Yaponiya) resurslarni baholash uslubiyati davlat tomonidan qonuniy ravishda belgilab qo'yilar ekan. Natijada resurslar eng kam baholash usulida hisoblanib, davlat foydasini ko'zlaydi, chunki, kompaniya bu holda foyda summasini maksimal darajada ko'rsatishga majbur bo'ladi.

Bu milliy tizimlarning yana 23 tasini o'rganish shuni ko'rsatdiki, ulardan 8tasida (Avstraliya, Belgiya, Kanada, Fransiya, Italiya, Norvegiya, Shvetsiya, Shveysariya) davlat uchun emas, balki korxona uchun qulayroq sharoit yaratar ekan. U tashqi bozorda milliy iqtisodiyotni rivojlantirish va qator boshqa sharoitlarni taqozo etadi. To'la ishonch bilan aytish mumkinki, milliy buxgalteriya hisobi yangi yo'nalishlarni ishlatish hisobi bilan mamlakat iqtisodi rivojlanishida ma'lum taktik va strategik vazifalarini yechishga imkon beradi. Buxgalteriya hisobi milliy tizimlari tahlili nuqtai nazaridan firmalarning mablag' va resurslarini chet el valyutasida aks ettirilishi qiziqish uyg'otadi.

Balans tuzilgan sananing joriy kursi bo'yicha baholangan chet el valyutasida balans moddalarining kengayish darajasi bo'yicha tahlil o'tkazildi va ma'lumotlar tuzildi. Bu jihatdan firmalarga ko'proq darajada qulayliklar Fransiya, Yaponiya, Norvegiya, Niderlandiya, Angliya, Shveysariya mamlakatlarida, Avstraliya va AQSH firmalari uchun esa kamroq qulayliklar mavjud ekanligi aniqlandi.

Milliy hisob tizimlarida iqtisodni tartibga solishga davlatning ta'sir darajasi ham mutaxassislar tomonidan tahlil qilindi. Argentina, Meksika, Peru, Filippin, Venesuela milliy tizimlari iqtisodni tartibga solishda sezilarli darajada ta'sir ko'rsatuvchi davlatlarga kiradi. Kolumbiya, Nigeriya va Zairda milliy hisob tizimining ishlatilish vositasi bilan davlat iqtisodiga qisman ta'sir etadigan davlatlardir. Qolgan mamlakatlarda turli darajada 20 dan 70% gacha davlatning oraliq ta'siri kuzatiladi. Xalqaro hisob amaliyoti tahlili ularning shakllanishining davlatlararo tashkilotlar, buxgalteriya hisobi xalqaro professional tashkilotlari, xalqaro profsoyuz tashkiloti ta'sirida shakllanishining turli yo'nalishlarini ham ajratishga imkon yaratdi.⁴

Mamlakatlararo tizimning shakllanishi bilan parallel holda xalqaro buxgalteriya hisobi tizimi, yagona hisob va hisobot berish xalqaro tizimiga milliy regional hisob tizimlarining yaxlit bir butun qilib birlashtirilishi bo'lib o'tdi.

Gap shundaki, XX asrning ikkinchi yarmi xalqaro iqtisodiy munosabatlarining kuchayishi, mamlakatlararo va qit'alararo mehnat taqsimoti, ishlab chiqarishning kooperatsiyalashuvi, ixtisoslashuvi bilan xarakterlanadi. Ilmiy-texnik taraqqiyot natijalaridan foydalanish natijasida chet el investitsiyasini jalb qilish, ishlab chiqarishning internatsionalizatsiyashuvi transnatsional va multinatsional korporatsiyalarning paydo bo'lishiga olib keldi. Transnatsional korporatsiyalarga quyidagilar misol bo'la oladi: IBM (AQSH), Toyota Motor (Yaponiya), Jeneral Elektrik (AQSH), Toshiba (Yaponiya), Jeneral Motorz (AQSH), Dyupon (AQSH). Muhimi shuki, butun jahon miqyosidagi mahsulotlarining asosiy qismi 25 ta shunday yirik korporatsiyalarda ishlab chiqariladi. Shu bilan birga ishonch bilan aytish mumkinki, XX asrda iqtisodni internatsionalizatsiya qilish bo'lib o'tdi va u bilan birga buxgalteriya hisobi internatsionalizatsiya qilindi. Bu bir qancha muammolarning paydo bo'lishiga olib keldi:

- xalqaro tajribalarga asoslanib moliyaviy hisobot tuzish;
- xalqaro yoki milliy hisob qoidalariga bo'ysunish;
- xalqaro biznes bilan moslikda axborot-boshqaruv tizimini tashkil qilish;
- joriy hisobotlar uchun kreditlarni chet el valyutasida aks ettirish.

Qilingan ishlar natijasida BMT vakillari xulosaga kelishdiki, turli mamlakatlarda buxgalteriya hisobini yuritish va hisobotni topshirishga xilma-xil qarashlar mavjud bo'lsa ham, dunyo xo'jaligi va moliyaviy bozorlarning internatsionalizatsiyalashuvini aks ettiruvchi umumiy tamoyillarni ishlab chiqish zarur. Shu maqsadlar uchun ham Buxgalteriya hisobi Xalqaro Andozalar yoki Standartlar bo'yicha Komitet (International Accountins Standart Commitee - IASC) tashkil topgan.

⁴ M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010. part 1. P.13-17.

Bu Komitetning bosh maqsadi imkon boricha turli mamlakatlarning hisob andozalari va hisob siyosatini uyg'unlashtirishdir. IASC andozalarni ishlab chiqishda faqat asosiy hisob parametrlariga, andozalarni juda mukammal qilishga urinmay, alohida olingan mamlakatda ularning qo'llanilishi qiynab qo'ymasligiga ahamiyat beradi.

1983 yildan 2001 yilga qadar MHXSK tarkibiga Buxgalterlar Xalqaro Federatsiyasiga a'zo bo'lgan barcha buxgalter va auditorlar MHXSKga 2 million buxgalterning vakili hisoblangan 112 mamlakatning 153 a'zosi kirgan. MHXSK faoliyatiga uning a'zosi bo'lmagan boshqa tashkilotlar ham jalb qilingan. MHXSKning faoliyatini professional buxgalterlardan tashqari ko'pchilik biznes hamjamiyatlari, kompaniyalar moliyaviy rahbarlari, moliyaviy tahlilchilar, fond birjalari, bankirlar, huquqshunoslar hamda qimmatbaho qog'ozlarni chiqarish va ularni sotishni boshqaruvchi agentlar qo'llab quvvatlamodalar.

MHXSK standartlarni ishlab chiqish va qabul qilish bilan shug'ullanuvchi milliy organlari bilan ham hamkorlik qilmoqda. MHXSK Yevropa komissiyasi, Iqtisodiy Hamkorlik va Taraqqiyot Tashkiloti, Birlashgan Millatlar Tashkiloti, Jahon Banki va AQSHning Xalqaro Rivojlanish bo'yicha Agentligi (YuSAID) bilan o'zaro hamkorlikda faoliyat ko'rsatadi.

MHXSKning 1992 yilda Ustavida ko'rsatilishicha maqsadi quyidagicha:

- Moliyaviy hisobotlarni taqdim etish jarayonida foydalanish hamda jamoatchilik ehtiyoji uchun moliyaviy hisobot standartlarini shakllantirish va chop etish, ularning qabul qilinishi va ularga amal qilinishiga har tomonlama yondashish;

- Moliyaviy hisobotni taqdim etishga aloqador bo'lgan hisob standartlari va jarayonlari, qoidalarini muvofiqlashtirish va umumiy holda yaxshilab borish ustida ish olib borish.

1.4. MHXS (IFRS) bo'yicha moliyaviy hisobotni tayyorlashning konseptual asoslari

Buxgalteriya hisobi ma'lum bir xo'jalik yurituvchi subyekt to'g'risida moliyaviy ma'lumotlarni aniqlash, qayta ishlash va moliyaviy hisobot shaklida faoliyat yurituvchi subyektning moliyaviy holatiga qiziquvchi foydalanuvchilarga ma'lumotni yetkazib berishni amalga oshiradigan axborot tizimdir. Buxgalteriyaning maqsadi - turli foydalanuvchilarni ma'lumotga bo'lgan ehtiyojini, ushbu ma'lumotni olish uchun eng kam sarf-xarajatlar bilan qondirishdir.

1. Foydalanuvchilar va ularning axborotga oid talablari.

Buxgalteriya hisobi foydalanuvchilar tomonidan foydalaniladigan moliyaviy ma'lumot hajmi va tavsifi bilan bog'liq.

Ma'lumot foydalanuvchilari ikki guruhga bo'linishi mumkin: ichki foydalanuvchilar, ya'ni korxona boshqaruvchilari; tashqi foydalanuvchilar, ya'ni korxonadan tashqaridagilar.

O'z navbatida buxgalteriya ma'lumotidan foydalanuvchilarning ushbu guruhlarini foydalanuvchilarning quyidagi turkumlariga ajratish mumkin:

- korxonani boshqaruvchilar;
- subyektdan tashqarida bo'lib, unda bevosita moliyaviy manfaatga ega bo'lganlar;

- subyekt faoliyatida bilvosita moliyaviy manfaatga ega bo'lganlar.

Subyektdan tashqarida bo'lib, unda bevosita moliyaviy manfaatga ega bo'lganlarga quyidagilar kiradi:

- mavjud va bo'lg'usi investorlar;
- mavjud va bo'lg'usi kreditorlar;
- xaridorlar.

Subyekt faoliyatida bilvosita moliyaviy manfaatga ega bo'lganlarga quyidagilar kiradi:

- Soliq organlari;
- Tartibga soluvchi organlar;
- Statistik organlar;
- Boshqa guruhlar (auditorlar, maslahatchilar, iste'molchilar guruhlari va hokazo.)

Moliyaviy hisobotni tayyorlash uchun foydalaniladigan buxgalteriya tamoyillarini xalqaro miqyosida bir shaklga keltirish maqsadida Buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari bo'yicha Qo'mitasi (MHXSQ) tuzilgan. Ushbu Qo'mita tomonidan Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari (MHXS) ishlab chiqilib chop etilgan va hamma joylarda tadbiq etish va rioya qilish uchun tavsiya etilgandir.

Moliyaviy hisobotni taqdim etish kabi MHXSning asosiy maqsadiga erishish uchun quyidagilar belgilanishi kerak

- vazifalarni yechish uchun talab etiladigan moliyaviy ma'lumot;
- axborot tizimini tuzish tamoyillari;
- moliyaviy hisobot elementlari.

Moliyaviy hisobotning maqsadi moliyaviy ahvol, faoliyat natijalari va moliyaviy ahvoldagi o'zgarishlar haqida ma'lumot taqsim etishdan iboratdir. Ushbu ma'lumot keng doiradagi foydalanuvchilarga qarorlarni qabul qilish uchun zarurdir.

Moliyaviy hisobot foydalanuvchilar tomonidan qabul qilinadigan iqtisodiy qarorlar, korxonani pul mablag'lari va ularni ekvivalentlarini yaratish va ko'paytirish, shuningdek bu jarayonni barqarorligi va o'z vaqtida amalga oshirilishi imkoniyatini baholashni talab etadi. Foydalanuvchilar, korxonaning pul mablag'lari va ularni ekvivalentlarini yaratish qobiliyatini baholashi uchun,

korxonaning moliyaviy ahvoli, faoliyat natijalari va moliyaviy ahvoldagi o'zgarishlarga yo'naltirilgan ma'lumotlarga ega bo'lishi kerak.

Moliyaviy ahvol to'g'risidagi ma'lumot asosan buxgalteriya muvozanatida (muvozanat hisobotida) beriladi. Korxona faoliyatining natijalari haqida ma'lumot asosan foyda va zararlar to'g'risidagi hisobotda keltiriladi. Moliyaviy ahvoldagi o'zgarishlar moliyaviy hisobotda alohida o'rin egallagan hisobot (xususiyl kapitaldagi o'zgarishlar) orqali ko'rsatiladi.

Moliyaviy hisobotning tarkibiy qismlari bir-biri bilan uzviy bog'liqdir, chunki ular bir hil operatsiyalar va hodisalarni turli jabhalarini aks ettiradi. Hisobotning har bir shakli boshqalardan farq qiladigan ma'lumotni berishiga qaramasdan, hech bir ashyo yakkalanib qolmaydi va foydalanuvchilar uchun muayyan ehtiyojlarini aks ettiruvchi kerakli bo'lgan barcha ma'lumotni yetkazib bera olmaydi. Masalan, foyda va zararlar to'g'risidagi hisobot, muvozanat va moliyaviy ahvolni o'zgarishi haqidagi hisobotlarning ma'lumotlarisiz foydalanilsa, korxonaning moliyaviy natijalari haqida to'liq axborotni bera olmaydi.

Moliyaviy hisobot, shuningdek, ilovalarni (tushuntirish xati), qo'shimcha materiallar va boshqa ma'lumotlarni o'z ichiga oladi. Masalan, u muvozanat, foyda va zararlar moddalari haqida, foydalanuvchilar ehtiyojlarini qondiruvchi, qo'shimcha ma'lumotni aks ettirishi mumkin. U, korxonaga ta'sir etadigan tavakkalchilik va noaniqliklarni, shuningdek muvozanatda aks ettirilmagan har qanday resurslar va majburiyatlarni (foydali qazilmalar zaxiralari kabi) yoritishi mumkin. Geografik va sanoat segmentlar va korxonaga narxlarni o'zgarishini ta'sir etish haqidagi ma'lumot ham qo'shimcha axborot sifatida berilishi mumkin.

Belgilangan vazifalarni bajarish uchun moliyaviy hisobot hisoblash tamoyili asosida tuzilishi zarur. U hisobga olish mezonlariga muvofiq daromadni qachon hisobga olish va uni qachon hisobotlarda aks ettirish kerakligini belgilaydi. Hisoblash tamoyiliga muvofiq, tovarlar sotilishidan olingan daromad, xaridor ushbu tovarlarning egasi bo'lganda, ya'ni egalik qilish huquqi bilan bog'liq bo'lgan barcha tavakkalchiliklar va mukofotlar unga o'tgan paytda hisobga olinadi. Sotuvchi o'z majburiyatlarini bajarmaguncha, daromad hisobga olinmasligi lozim.

Moliyaviy hisobot odatda korxona faoliyat ko'rsatadi va yaqin kelajakda faoliyat ko'rsatishni davom ettiradi degan faraz asosida tuziladi. Shunday qilib, faraz qilinadiki, korxona tugatilishi yoki o'z faoliyati ko'lamini ahamiyatli ravishda qisqartirish yoxud tugatishga oid niyati ham yo'q va bunga ehtiyoji ham yo'q. Agar bunday niyat yoki zaruriyat paydo bo'lsa, moliyaviy hisobot boshqa asosda tuzilishi va bu qo'llanilayotgan asos yoritilishi zarur.

Moliyaviy hisobotda taqdim ettirilgan ma'lumotning asosiy sifati, bu foydalanuvchilar tomonidan tushunarli bo'lishidadir. Bunda, faraz qilinadiki, foydalanuvchilar xo'jalik va iqtisodiy faoliyat sohasida, buxgalteriya hisobi sohasi-

da yetarlicha bilimlarga ega bo'lishi, shuningdek talab qilinadigan darajada qunt bilan harakat qilish istaklari bo'lishi lozim. Biroq, murakkab savollarga taal-luqli, foydalanuvchilarni iqtisodiy qarorlarni qabul qilishi uchun o'rinli bo'lgan ma'lumot, faqat ma'lum foydalanuvchilar tomonidan tushunish murakkabligi sababli chiqarib tashlanishi mumkin emas.

Foydali bo'lish uchun ma'lumot qarorlar qabul qiluvchi foydalanuvchilar uchun o'rinli bo'lishi kerak. Foydalanuvchilarni iqtisodiy qarorlariga ta'sir etib, ularga o'tib ketgan, hozirgi paytda amalga oshiriladigan va kelajakda bo'ladigan hodisalarni baholash uchun yordam beradigan yoki ularni tasdiqlaydigan yoxud avvalgi baholarni tuzatish imkoniyatini yaratgan ma'lumot o'rinli deb hisobla-nadi.

Ma'lumotning o'rinliligiga uning tavsifi va muhimligi jiddiy ta'sir ko'rsa-tadi. Ba'zi holatlarda faqat ma'lumot tavsifi uning o'rinliligini aniqlash uchun yetarli bo'lmaydi. Masalan, yangi segment haqidagi ma'lumot, hisobot davrida ushbu yangi segment tomonidan erishilgan natijalar muhimligidan qat'iy nazar tavakkalchilik va imkoniyatlarni baholashga o'z ta'sirini ko'rsatishi mumkin.

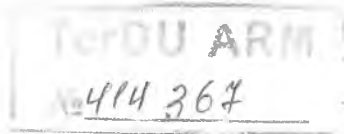
Foydali bo'lishi uchun ma'lumot shuningdek ishonchli bo'lishi kerak. Ma'lumot agar unda ahamiyatli xato yoki bilib qilingan buzib ko'rsatishlar bo'lsa, foydalanuvchilar ushbu ma'lumotga haqqoniyat bilan taqdim etilganligiga tayanishi mumkin bo'lsa, ishonchli deb hisoblanadi.

Foydali bo'lishi uchun, ma'lumot xo'jalik yurituvchi subyektning moliya-viy ahvoli, operatsiyalar natijalari, pul mablag'lari harakati to'g'risida haqqoniy va xolis tasavvur yaratishi kerak. Shunday qilib, masalan, muvozanat operatsi-yalar va boshqa hodisalarni ularni amalga oshirish natijasi bo'lgan, tan olish me-zonlariga javob beradigan kompaniyaning aktivlari, majburiyatlari va kapitalini haqqoniy va xolis aks ettirishi kerak.

Agar hisob-kitob hujjatlarida va moliyaviy hisobotda axborot operatsiyalar va voqealarning mazmunini ishonchli darajada aks ettirsa, bunday axborot uning huquqiy shakli bilangina emas, balki mohiyati va haqiqiyliги bilan muvofiq hol-da hisobga olinishi va taqdim etilishi zarur. Operatsiyalar va boshqa hodisalar-ning mazmuni ularning huquqiy yoki belgilangan shakliga har doim ham muvo-fiq kelmaydi.

Moliyaviy hisobotda beriladigan axborot ishonchli bo'lishi uchun taxmin-lardan holi bo'lishi lozim. Moliyaviy hisobot ma'lumotning tanlash va taqdim etishi bilan qarorlarni qabul qilinishiga yoki oldindan belgilangan natija yoki ya-kunga yetishish maqsadida fikrni shakllantirishga o'z ta'sirini ko'rsatsa u betaraf deb hisoblanishi mumkin emas.

Qarorlar qabul qilishda ehtiyotkorlik qoidasiga rioya qilish aktivlar va da-romad qaytadan baholanmasligi, majburiyatlar yoki xarajatlar esa yetarlicha baholanmasligiga yo'l qo'ymaslik maqsadida noaniqlik sharoitida baho chiqa-rish uchun zarurdir.



Moliyaviy hisobotlarning ishonchliligini ta'minlash maqsadida axborot yetarlicha to'la hajmda taqdim etilishi kerak.

Moliyaviy axborot foydali va mazmunli bo'lishi uchun, bir hisobot davridagi axborot boshqa hisobot davridagisi bilan qiyoslanadigan bo'lishi kerak. Foydalanuvchilar xo'jalik yurituvchi subyekt moliyaviy hisobotni tayyorlashda foydalanadigan hisob-kitob siyosatidan, ana shu siyosatdagi barcha o'zgarishlardan va shunday o'zgarishlarning natijalaridan xabardor bo'lishlari lozim.

Hisobot davrida bo'lgan daromadlar bilan xarajatlarning muvofiqligi shuni anglatadiki, mazkur davrda ushbu hisobot davridagi daromadlarni olishga asos bo'lgan xarajatlarga aks ettiriladi. Agar daromadlar bilan xarajatlarning o'rtasida bevosita bogliqlikni o'rnatish qiyin bo'lsa, xarajatlar biroi-bir taqsimlash tizimiga muvofiq bir nechta hisobot davrlari o'rtasida taqsimlanadi. Bu, masalan, bir necha yilga taqsimlanadigan amortizatsiya xarajatlariga taalluqlidir.

Aktivlar va majburiyatlarning haqiqiy baholash qoidasi shundan iboratki, ularning tannarxi yoki sotib olish qiymati asosiy bahodir.

Standartlarda ko'zda tutilgan ayrim hollarda haqiqiy baho sotib olish qiymatidan farq qilishi mumkin.

Hisob siyosati bir davrdan ikkinchi davrga izchil o'tkazilib boradi deb hisoblanadi. Foydalanuvchilar xo'jalik yurituvchi subyektning moliyaviy ahvolidagi o'zgartirish tamoyilini belgilash uchun har xil hisobot davrida ularning moliyaviy hisobotlarini taqqoslash imkoniyatiga ega bo'lishlari lozim.

Hisobot axborotining asossiz darajada kechiktirilishi uning iqtisodiy ahamiyatini yo'qotishga deb biladi. Axborotni o'z vaqtida taqdim etish uchun bitimning yoki boshqa voqeaning barcha jihatlarini ma'lum bo'lgunga qadar hisobotga zarurat paydo bo'lishi mumkin, bu esa uning ishonchliligini buzadi.

Daromadlar va xarajatlar orasidagi muvozanat sifatga oid tavsif emas, aniqrog'i tamoyil bo'yicha cheklovdir. Ma'lumotdan olinadigan naf uning olish uchun sarflangan xarajatlardan oshiq bo'lishi kerak.

Amaliyotda ko'pincha sifat tavsiflari orasida muvozanat yoki o'zaro kelishuv bo'lishi kerak. Bundan maqsad tavsiflar orasida tegishli muvofiqlikka yetishishdir. Turli sharoitlarda tavsiflarni nisbiy muhimligi - kasbiy mulohazaning ishidir.

Moliyaviy hisobot operatsiyalar va boshqa hodisalar natijalarini, ularni keng doiradagi umumiy belgilari va iqtisodiy tavsiflariga ko'ra toifalarga birlashtirgan holda aks ettiradi. Ushbu keng doiradagi toifalar moliyaviy hisobotning elementlari deb ataladi. Muvozanatdagi moliyaviy ahvolni o'lchash bilan bevosita bog'liq elementlar - bu aktivlar, majburiyatlar va xususiy kapitaldir. Foyda va zararlar to'g'risidagi hisobotda faoliyat natijalarini o'lchash bilan bog'liq bo'lgan elementlari daromadlar, xarajatlar, foyda va zararlardir.

Tan olish - bu quyida keltirilgan elementlarni tan olish mezoniga javob beradigan moddalardan birini muvozanat yoki foyda va zararlar to'g'risidagi hiso-

botga kiritishdir. Tan olish -moddani soʻz bilan ifodalash va uning pul qiymatida aks ettirish, shuningdek ushbu summani muvozanat va foyda va zararlar toʻgʻrisidagi hisobotda aks ettirishdir.

Element taʼrifiga mos boʻlgan modda quyidagi mezonlarga rioya qilinganda tan olinishi kerak:

a) modda bilan bogʻlangan har qanday kutilayotgan naf korxona tomonidan olinishi yoki yoʻqotilishi ehtimoli mavjud boʻlishi kerak;

b) moddani pul qiymatida oʻlchash uchun maqbul asosga ega boʻlishi va korxona uchun ahamiyatli boʻlishi kerak.

Oʻlchash yoki hisoblash mezonlari toʻrtta miqdoriy koʻrsatkichlarga asoslanadi va tegishli tartibda hisobga olingan moddalar tushunarli, ahamiyatli, ishonchli va shuningdek, taqqoslanuvchanligi bilan farq qiladi deb faraz qilinadi:

Elementning aniqlanishi. Modda moliyaviy hisobotning elementi taʼrifiga mos kelishi lozim.

Oʻlchanuvchanlik. Modda aniq oʻlchanishi mumkin boʻlgan mos keluvchi alomat (tavsif)ga ega.

Dolzarblik. Moddada mavjud boʻlgan maʼlumotlar foydalanuvchilar tomonidan qabul qilinadigan qarorlarga taʼsir etishga qodir.

Ishonchlilik. Moddada mavjud boʻlgan maʼlumotlar ishonchli, betaraf va tekshirish qobiliyatiga ega hisoblanadi.

Baholash - bu moliyaviy hisobotda aks ettiriladigan elementlarni pul summalarini aniqlash, tan olish va muvozanat hamda foyda va zararlar toʻgʻrisidagi hisobotga kiritish jarayonidir. Buning uchun baholashning muayyan usulini tanlab olish zarur.

Moliyaviy hisobotda bir qator turlicha usullardan foydalaniladi. Bu usullarga quyidagilarni kiritish mumkin:

Tarixiy qiymati. Aktivlar, ularni sotib olish vaqtida toʻlangan pul mablagʻlari yoki ularning ekvivalentlari yoxud ularga taklif etilgan haqqoniy qiymati boʻyicha hisobga olinadi. Majburiyatlar qarzi majburiyatining almashtirish evaziga olingan tushum summasida hisobga olinadi, baʼzi hollarda esa (masalan, foyda soligʻi), ishlarni odatiy sharoitini hisobga olgan holda, ushbu majburiyatlarini qaytarish uchun kerakli boʻlgan pul mablagʻlari yoki ularning ekvivalentlarini summasida aks ettirilishi mumkin.

Tiklash qiymati. Aktivlar, ularni sotib olish vaqtida hozirgi paytda huddi shunga oʻxshash aktiv sotib olingandagi toʻlanishi kerak boʻlgan pul mablagʻlari yoki ularning ekvivalentlari boʻyicha aks ettiriladi. Majburiyatlar, hozirgi paytda shu majburiyatning qaytarishi uchun talab etiladigan, pul mablagʻlari va ularni ekvivalentlarini diskontlanmagan summasida aks ettiriladi.

Sotish (qoplash) qiymati. Aktivlar, ularni odatiy sharoitda sotib olishda toʻlanishi zarur boʻlgan pul mablagʻlari yoki ularning ekvivalentlari boʻyicha

aks ettiriladi. Majburiyatlar, agar hozirgi paytda ularni qaytarishi talab etilsa, to'lanishi zarur bo'lgan pul mablag'lari va ularni ekvivalentlarini diskontlanmagan summasida aks ettiriladi.

Diskontlangan qiymat. Aktivlar, ishlarni odatiy tartibda yuritilganini taxmin qilgan taqdirda, ushbu aktiv tomonidan yaratilishi mumkin bo'lgan pul mablag'larining bo'lg'usi sof kelib tushishi diskontlangan summalarda aks ettiriladi. Majburiyatlar, ishlarni odatiy tartibda yuritilganini taxmin qilgan taqdirda ushbu majburiyatlarni qaytarish uchun zarur bo'lgan pul mablag'larining bo'lg'usi sof kamayishining diskontlangan summalarida aks ettiriladi. Moliyaviy hisobotning tayyorlashda baholash asosi sifatida korxonalar tomonidan qabul qilingan eng ko'p foydalaniladigan baho - bu tarixiy qiymat hisoblanadi. Odatda, u boshqa baholash asoslari bilan birgalikda ishlatiladi. Masalan, xazinalar, odatda tannarx yoki sof sotish bahosidan eng past bahoda hisobga olinadi, bozorda aylaniladigan qimmatli qog'ozlar ularning bozor narxida, nafaqa majburiyatlari esa ularning diskontlangan qiymati bo'yicha hisobga olinadi.

1.5. MHXS (IFRS) 1 "Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlarini birinchi marta qo'llash"

MHXS (IFRS) 1 "Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlarini birinchi marta qo'llash" nomli standartning maqsadi tadbirkorlik subyektlarining MHXSlar bo'yicha birinchi moliyaviy hisobotlari va ushbu hisobotlar qamrab olgan davrning bir qismi uchun oraliq moliyaviy hisobotlari:

a) foydalanuvchilar uchun shaffof va taqdim qilingan barcha davrlar uchun qiyoslanuvchan;

b) buxgalteriya hisobini moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga (MHXSlarga) muvofiq yuritish uchun munosib tayanch nuqtasi bo'lib xizmat qiladigan;

d) undan olinadigan nafdan oshmaydigan xarajatlar sarflanib tayyorlanishi mumkin bo'lgan yuqori sifatli ma'lumotlarni o'z ichiga olishini ta'minlashdan iboratdir.

Tadbirkorlik subyekti mazkur MHXSni:

a) o'zining MHXS bo'yicha birinchi moliyaviy hisobotlarida; va

b) u tomonidan MHXS bo'yicha birinchi moliyaviy hisobotlari qamrab olgan davrning bir qismi uchun MHXS 34 "*Oraliq moliyaviy hisobotlar*" ga muvofiq taqdim qilinadigan hamma oraliq moliyaviy hisobotlariga nisbatan, agar shunday hisobotlari bo'lsa, qo'llashi lozim.

Tadbirkorlik subyekti o'zining MHXS bo'yicha moliyaviy holat to'g'risidagi boshlang'ich hisobotida va uning MHXS bo'yicha birinchi moliyaviy hisobotlari qamrab olgan hamma davrlarda bir xil hisob siyosatlarini qo'llashi kerak.

Tadbirkorlik subyekti MHXSlarning oldinroq amalda bo'lgan boshqa tahrirlarini qo'llamasligi kerak. Tadbirkorlik subyekti qo'llanilishi hali shart bo'lmagan yangi MHXSni ushbu MHXSni muddatidan oldin qo'llash ruxsat etilganida qo'llashi mumkin.

Boshqa belgilangan holatlardan tashqari hollarda, tadbirkorlik subyekti o'zining MHXS bo'yicha moliyaviy holat to'g'risidagi boshlang'ich hisobotida:

a) MHXSlar bo'yicha tan olinishi talab qilingan barcha aktivlar va majburiyatlarni tan olishi kerak;

b) MHXSlar tan olinishiga yo'l qo'ymaydigan aktivlar va majburiyatlarni tan olmasligi kerak;

d) oldingi BHUTga ko'ra aktiv, majburiyat yoki kapitalning bitta turi sifatida tan olingan, lekin MHXSlarga muvofiq aktiv, majburiyat yoki kapitalning boshqa turi sifatida tan olingan moddalarni qayta tasniflamasligi kerak; va

e) barcha tan olingan aktivlar va majburiyatlarni baholashda MHXSlarni qo'llashi kerak.

Tadbirkorlik subyekti o'zining MHXS bo'yicha moliyaviy holat to'g'risidagi boshlang'ich hisobotida qo'llaydigan hisob siyosatlari u oldingi BHUT bo'yicha xuddi shu sanaga qo'llagan hisob siyosatlaridan farq qilishi mumkin. Buning natijasida yuzaga keladigan tuzatishlar MHXSlarga o'tish sanadan oldin ro'y beradigan operatsiya va hodisalar natijasida paydo bo'ladi. Shu bois, tadbirkorlik subyekti ushbu tuzatishlarni MHXSlarga o'tish sanasida to'g'ridan to'g'ri taqsimlanmagan foydada (yoki, o'rinli bo'lsa, kapitalning boshqa toifasida) tan olishi kerak.

Mazkur MHXS boshqa MHXSlarning ba'zi jihatlarini retrospektiv qo'llashni taqiqlaydi.

1- ta'qiq. Tadbirkorlik subyekti quyidagi istisnolarni qo'llashi kerak:

a) moliyaviy aktivlar va moliyaviy majburiyatlarni hisobdan chiqarish;

b) xejni hisobga olish;

d) nazorat kuchiga ega bo'lmagan ulushlar;

e) moliyaviy aktivlarning taniflanishi va baholanishi;

f) singdirilgan derivativlar;

g) davlat zayomlari.

2- ta'qiq. MHXS ning bir qancha talablaridan ozod bo'lish. Tadbirkorlik subyekti bir yoki bir qancha ozod bo'lishni tanlashi mumkin.

a) Biznes birlashuvlari bo'yicha istisno holatlar

Tadbirkorlik subyekti quyidagi bir yoki undan ortiq istisnolardan foydalalanishga qaror qilishi mumkin:

1) aksiyaga asoslangan to'lovlar bo'yicha operatsiyalar;

2) sug'urta shartnomalari;

3) shartli tannarx;

4) ijara;

5) hisobotni bir valyutadan boshqasiga o'tkazish bo'yicha yig'ilgan farqlar;
Misol: MHXSlarining eng oxirgi tahririni izchil ravishda qo'llash bo'yicha dastlabki ma'lumotlar:

"A" tadbirkorlik subyekting MHXS bo'yicha birinchi hisobot davrining oxiri 2015 y 31 dekabrga to'g'ri keladi. "A" tadbirkorlik subyekti ushbu moliyaviy hisobotlaridagi qiyoslanadigan ma'lumotlarni faqat bir yil uchun taqdim qilishga qaror qildi. Shuning uchun, uning MHXS'larga o'tish sanasi 2014 y 1 yanvarda ish kuni boshiga (yoki, ekvivalent ravishda, 2013 y 31 dekabrda ish kuni oxiriga) to'g'ri keladi. "A" tadbirkorlik subyekti o'zining moliyaviy hisobotlarini 31 dekabrda yakunlanadigan va 2014 y 31 dekabrgacha bo'lgan (shu jumladan 2014 y 31 dekabrni ham o'z ichiga olgan) har yili uchun uning oldingi Buxgalteriya hisobining umumqabul qilingan Talablarni qo'llash A" tadbirkorlik subyekti 2015 y 31 dekabrda tugaydigan davrlar uchun amalda bo'lgan (kuchga kirgan) MHXS'larni quyidagilarga nisbatan qo'llashi lozim:

a) 2014 y 1 yanvar holatiga MHXS bo'yicha moliyaviy holat to'g'risidagi boshlang'ich hisobotni tayyorlashda va taqdim qilishda;

b) 2015 y 31 dekabr holatiga moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotni (shuningdek 2014 y uchun qiyoslanadigan ma'lumotlarni), 2015 y 31 dekabrda yakunlangan yil uchun umumlashgan daromad to'g'risidagi hisobotni, kapitaldagi o'zgarishlar to'g'risidagi hisobotni va pul oqimlari to'g'risidagi hisobotni (shuningdek 2014 y uchun qiyoslanadigan ma'lumotlarni) hamda ochib beriladigan ma'lumotlarni (shuningdek 2014 y uchun qiyoslanadigan ma'lumotlarni) tayyorlashda va taqdim qilishda.

Agar yangi MHXSning qo'llanishi shart bo'lmasa, lekin muddatidan oldin qo'llanishiga ruxsat etilsa, "A" tadbirkorlik subyektiga ushbu MHXSni uning MHXS bo'yicha birinchi moliyaviy hisobotlarida qo'llash ruxsat etiladi, lekin talab qilinmaydi.

6) sho'ba tadbirkorlik subyekti, qaram tadbirkorlik subyekti va qo'shma korxonalarga investitsiyalar;

7) sho'ba tadbirkorlik subyektlari, qaram tadbirkorlik subyektlari va qo'shma korxonalarining aktivlari va majburiyatlar;

8) murakkab moliyaviy instrumentlar;

9) oldin tan olingan moliyaviy instrumentlarni belgilash;

10) moliyaviy aktivlar yoki moliyaviy majburiyatlarni dastlab tan olishda ularning haqqoniy qiymatlari bo'yicha baholash;

11) obyektlarni foydalanishdan chiqarishga tegishli bo'lgan va asosiy vositalarning tannarxiga kiritilgan majburiyatlar;

12) MHXSSHQ 12 "Xizmat ko'rsatish bo'yicha kontsession shartnomalar" ga ko'ra hisobga olingan moliyaviy aktivlar yoki nomoddiy aktivlar;

13) qarzlarni bo'yicha xarajatlar;

14) xaridorlardan aktivlarni o'tkazish;

15) moliyaviy majburiyatlarni ularning o'rniga ulushli instrumentlarni berish orqali so'ndirish;

16) kuchli giperinflatsiya;

17) birgalikdagi faoliyat bo'yicha kelishuvlar;

18) konni ochiq usulda qazish bosqichidagi tozalash xarajatlari.

Tadbirkorlik subyekti ushbu istisnolarni o'xshashlik asosida boshqa moddalarga nisbatan qo'llamasligi kerak.

a) MHXS 9 bo'yicha qiyosiy ma'lumotlarni qayta hisoblash talabidan istisno;

b) moliyaviy instrumentlar to'g'risida ochib beriladigan ma'lumotlar;

d) xodimlarning daromadlari ;

e) investitsion tadbirkorlik subyektlari.

Tadbirkorlik subyekti tomonidan MHXSlarga o'tish sanasida MHXSlarga muvofiq qilingan taxminiy baholashlari ushbu sanada oldingi BHUTlarga muvofiq qilingan taxminiy baholashlariga (hisob siyosatlaridagi farqlarni aks ettirish uchun tuzatishlar kiritilganidan keyin) mos kelishi kerak, agar bu taxminiy baholashlar noto'g'ri ekanligiga obyektiv dalil bo'lmasa.

Tadbirkorlik subyekting MHXS bo'yicha birinchi moliyaviy hisobotlari kamida uchta moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotni, ikkita foyda yoki zarar va boshqa umumlashgan daromad to'g'risidagi hisobotni, ikkita alohida foyda yoki zarar to'g'risidagi hisobotni (agar taqdim qilinadigan bo'lsa), ikkita pul oqimlari to'g'risidagi hisobotni va ikkita kapitaldagi o'zgarishlar to'g'risidagi hisobotni hamda tegishli izohlarni, shu jumladan hamma taqdim qilinadigan hisobotlarga qiyoslanadigan ma'lumotlarni, o'z ichiga olishi kerak.

Tadbirkorlik subyekti oldingi BHUTlardan MHXSlarga o'tish uning hisobotida ko'rsatilgan moliyaviy holati, faoliyatining moliyaviy natijalari va pul oqimlariga qanday ta'sir o'tkazganini tushuntirishi kerak.

MHXS bo'yicha birinchi moliyaviy hisobotlari quyidagilarni o'z ichiga olishi kerak:

a) quyidagi sanalarning ikkalasi uchun ham hisobotlarda oldingi BHUTlarga mos ravishda aks ettirilgan kapital bilan MHXSlar talablariga muvofiq bo'lgan kapital o'rtasidagi solishtirmani:

- MHXSlarga o'tish sanasi;

- tadbirkorlik subyekting oldingi BHUTlarga mos bo'lgan oxirgi yillik moliyaviy hisoboti taqdim qilingan eng so'nggi davrning oxiri.

b) tadbirkorlik subyekting oxirgi yillik moliyaviy hisobotlari qamrab olgan eng so'nggi davr uchun MHXSlarga muvofiq bo'lgan jami umumlashgan daromadning solishtirmasi. Bunday solishtirma aynan o'sha davr uchun oldingi BHUTlarga muvofiq shakllangan jami umumlashgan daromaddan, yoki, tadbirkorlik subyekti bunday jami umumlashgan daromadni oldin hisobotlarda ko'r-

satmagan bo'lsa, oldingi BHUTlarga muvofiq shakllangan foyda yoki zarardan boshlanishi kerak.

d) agar tadbirkorlik subyektining MHXS bo'yicha moliyaviy holat to'g'risidagi boshlang'ich hisobotida qadrsizlanishdan olingan zarar birinchi marta tan olingan yoki qayta tiklangan bo'lsa, tadbirkorlik subyektidan MHXSlar-ga o'tish sanasidan boshlanadigan davrda ushbu qadrsizlanishdan olingan zarar tan olingan yoki qayta tiklanganida MHXS 36 "Aktivlarning qadrsizlanishi" bi-lan ochib berilishi talab qilingan ma'lumotlarni.

Agar tadbirkorlik subyektini o'zining MHXS bo'yicha moliyaviy holat to'g'ri-sidagi boshlang'ich hisobotida asosiy vositalar, investitsion mulk yoki nomoddiy aktivning haqqoniy qiymatini ularning *shartli tanmarxi* sifatida olsa (foydalansa), ushbu tadbirkorlik subyektidan MHXS bo'yicha moliyaviy holat to'g'risidagi bosh-lang'ich hisobotining har bir satrida ko'rsatilgan modda bo'yicha quyidagilarni o'zining MHXS bo'yicha birinchi moliyaviy hisobotlarida ochib berishi kerak:

a) ushbu haqqoniy qiymatlarining umumiy summasini; va

b) oldingi BHUTlar bo'yicha ko'rsatilgan balans qiymatlariga tuzatishlar-ning umumiy summasini.

2-BOB. MOLIVAVIY HISOBOTNING XALQARO STANDARTLARIDA UMUMIY MASALALAR

2.1. BHXS №1 “Moliyaviy hisobotlarni taqdim etish” standartining mazmuni va qo‘llanilishi

BHXS (IAS) 1 “Moliyaviy hisobotlarni taqdim etish” standarti umumiy foydalanish uchun mo‘ljallangan moliyaviy hisobotlarni taqdim etish asosini xo‘jalik subyektining oldingi davrlardagi moliyaviy hisobotlari hamda boshqa xo‘jalik subyektlarining moliyaviy hisobotlari bilan qiyosiylikini ta‘minlash maqsadida belgilaydi. U moliyaviy hisobotlarni taqdim etishga nisbatan umumiy talablarni, ularning tuzilishiga oid ko‘rsatmalarni hamda ularning mazmuniga doir minimal talablarni o‘rnatadi.

Xo‘jalik subyektini Mazkur standartni umumiy foydalanish uchun mo‘ljallangan moliyaviy hisobotlarni moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga (MHXSlari) muvofiq tayyorlashda va taqdim etishda qo‘llashi lozim. Boshqa MHXSlar muayyan operatsiyalar va boshqa hodisalarni tan olish, baholash va oshkor etish bo‘yicha talablarini belgilaydi.

Moliyaviy hisobotlar - xo‘jalik subyektining moliyaviy holati va moliyaviy natijalarining tartibga solingan holda ifodalanishidir. Moliyaviy hisobotlarning maqsadi keng ko‘lamdagi foydalanuvchilar uchun iqtisodiy qarorlarni qabul qilishda foydali bo‘lgan xo‘jalik subyektining moliyaviy holati, moliyaviy natijalari va pul oqimlari to‘g‘risidagi ma‘lumotlarni ta‘minlashdan iboratdir. Moliyaviy hisobotlar rahbariyat tomonidan unga ishonib topshirilgan resurslar boshqarilishining natijalarini ham aks ettiradi. Ushbu maqsadga erishish uchun, moliyaviy hisobotlar xo‘jalik subyektiga tegishli bo‘lgan quyidagi jihatlar to‘g‘risida ma‘lumotlarni ta‘minlaydi:

- *aktivlar;*
- *majburiyatlar;*
- *kapital;*
- *daromad va xarajatlar, jumladan foyda va zararlar;*
- *mulk egalari tomonidan ularning mulk egalari sifatida amal qilishidagi qilingan qo‘yilmalar va ularga taqsimlanadigan summala; va*
- *pul oqimlari*⁵.

Ushbu ma‘lumotlar, izohlardagi boshqa ma‘lumotlar bilan birga, moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilarga xo‘jalik subyektining kelgusi pul oqimlarini

⁵ M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010.- part 1. p.162.

va xususan, ularning muddatini va aniqliligini oldindan taxminan qilishda yordam beradi.

Moliyaviy hisobotlarning to'liq to'plami quyidagilarni qamrab oladi:

a) davr oxiridagi moliyaviy holat to'g'risidagi hisobot;

b) davr uchun foyda yoki zarar va boshqa umumlashgan daromad to'g'risidagi hisobot;

d) davr uchun kapitaldagi o'zgarishlar to'g'risidagi hisobot;

e) davr uchun pul oqimlari to'g'risidagi hisobot;

f) izohlar, ya'ni muhim hisob siyosatlarining va boshqa tushuntirish ma'lumotlarining qisqa bayonini qamrab olgan izohlar;

g) oldingi davr boshiga moliyaviy holat to'g'risidagi hisobot, qachonki xo'jalik subyekti hisob siyosatini retrospektiv tarzda qo'llasa, yoki o'zining moliyaviy hisobotlaridagi moddalarni retrospektiv tarzda qayta hisoblashni amalga oshirsa, o'zining moliyaviy hisobotlaridagi moddalarni qayta tasniflasa⁶.

Xo'jalik subyekti Mazkur standartda foydalanilgan hisobot nomlaridan tas-hqari nomlardan foydalanishi mumkin. Masalan, xo'jalik subyekti "foyda yoki zarar va boshqa umumlashgan daromad to'g'risidagi hisobot" o'rniga "umum-lashgan daromad to'g'risidagi hisobot" nomidan foydalanishi mumkin.

Moliyaviy hisobotlar xo'jalik subyektining moliyaviy holatini, moliyaviy natijalarini va pul oqimlarini haqqoniy tarzda taqdim etishi lozim. Haqqoniy taqdim etish operatsiyalarining, boshqa hodisalarning va sharoitlarning oqibatla-rini *Konseptual* asosda keltirilgan aktivlar, majburiyatlar, daromadlar va xara-jatlarning ta'riflariga va tan olish mezonlariga muvofiq haqqoniy taqdim etishni talab etadi. MHXSlarni, zarur bo'lganda qo'shimcha ma'lumotlarni oshkor etish bilan birga, qo'llash haqqoniy taqdim etishni ta'minlaydigan moliyaviy hisobot-larga olib keladi deb ko'zda tutiladi.

Moliyaviy hisobotlari MHXSlarga muvofiq bo'lgan xo'jalik subyekti izoh-larda bunday muvofiqlikni aniq va shartsiz ta'kidlashi lozim. Moliyaviy hiso-botlar MHXSlarning barcha talablariga muvofiq bo'lmaguncha, xo'jalik sub-yekti ularni MHXSlarga muvofiq deb ta'kidlamasligi lozim.

Moliyaviy hisobotlarni tayyorlash paytida, rahbariyat xo'jalik subyekti fa-oliyatini uzluksiz davom etishi qobiliyatini baholashi lozim. Qachonki rahbari-yat xo'jalik subyektining faoliyatini tugatishni yoki savdoni to'xtatishni ma'l-jallayotgan bo'lmasa yoki bunday choralarni amalga oshirishdan boshqa amaliy muqobil choralar mavjud bo'lmagan holat yuzaga kelmasa, xo'jalik subyekti moliyaviy hisobotlarni faoliyatning uzluksizligi asosida tayyorlashi lozim. Agar rahbariyat, baholashni amalga oshirayotganda, xo'jalik subyekti faoliyatini uz-luksiz davom etishi qobiliyati to'g'risida ahamiyatli shubha tug'dirishi mumkin

⁶ M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010. part 1. P.167-168.

bo'lgan hodisalar yoki sharoitlarga tegishli ahamiyatli noaniqliklardan xabardor bo'lsa, xo'jalik subyekti ushbu noaniqliklarni oshkor etishi lozim. Agar xo'jalik subyekti moliyaviy hisobotlarni faoliyatning uzluksizligi asosida tayyorlamasa, u ushbu fakti, moliyaviy hisobotlar qaysi asosda tayyorlanganligini hamda xo'jalik subyekti faoliyatning uzluksizligini ta'minlay olmaydi deb hisoblanishining sababi bilan birga, oshkor etishi lozim.

Xo'jalik subyekti o'zining, pul oqimlari to'g'risidagi ma'lumotlaridan tashqari, moliyaviy hisobotlarini buxgalteriya hisobining hisoblash usuli asosida tayyorlashi lozim.

Buxgalteriya hisobining hisoblash usuli qo'llanilganda, xo'jalik subyekti moddalarni aktivlar, majburiyatlar, kapital, daromadlar va xarajatlar (moliyaviy hisobotlar elementlarini) sifatida tan oladi, qachonki ular konseptual asosda keltirilgan ushbu elementlarning ta'riflariga va tan olish mezonlariga to'g'ri kelsa.

Xo'jalik subyekti o'xshash moddalarning har bir ahamiyatli turkumini alohida taqdim etishi lozim. Bir biridan farq qiladiganli xususiyatga yoki vazifaga ega bo'lgan moddalarni, ular ahamiyatsiz bo'lmasa, xo'jalik subyekti alohida taqdim etishi lozim.

Moliyaviy hisobotlar o'z xususiyatiga yoki funksiyasiga ko'ra turkumlariga birlashtiriladigan katta hajmdagi operatsiyalar yoki boshqa hodisalarni qayta ishlash natijasida yuzaga keladi. Birlashtirish va tasniflash jarayonining oxirgi bosqichi yig'ilgan va tasniflangan ma'lumotlarni taqdim etish hisoblanib, u moliyaviy hisobotlarning satrlarida aks ettiriladigan moddalarini shakllantiradi. Agar satrdagi modda alohida olinganda ahamiyatli bo'lmasa, u ushbu hisobotlarda yoki izohlarda boshqa moddalar bilan birlashtiriladi. Ushbu hisobotlarda alohida satrda aks ettirish uchun yetarli darajada ahamiyatli bo'lmagan modda, izohlarda alohida aks ettirilishi muhim bo'lishi mumkin.

MHXS da talab etilmaguncha yoki ruxsat etilmaguncha, xo'jalik subyekti aktivlar bilan majburiyatlarni yoki daromadlar bilan xarajatlarni o'zaro hisob-kitob qilmasligi lozim.

Xo'jalik subyekti aktivlar bilan majburiyatlarni ham daromadlar bilan xarajatlarni ham alohida aks ettiradi. O'zaro hisob-kitob qilish operatsiyaning yoki boshqa hodisaning mohiyatini aks ettiradigan holatdan tashqari, foyda yoki zarar va boshqa umumlashtirilgan daromadlar yoki moliyaviy holat to'g'risidagi hisobot(lar)da o'zaro hisob-kitob qilish foydalanuvchilarning sodir bo'lgan operatsiyalar, boshqa hodisalar va sharoitlarni tushunish hamda xo'jalik subyekti-ning kelgusi pul oqimlarini baholash qobiliyatini susaytiradi.

Xo'jalik subyekti moliyaviy hisobotlarning (jumladan qiyosiy ma'lumotni) to'liq to'plamini kamida yillik asosda taqdim etishi lozim.

Odatda, xo'jalik subyekti bir me'yorda bir yillik davr uchun moliyaviy hisobotlarni tayyorlaydi. Biroq, amaliy sabablar tufayli, ayrim xo'jalik subyektlar

ri, masalan, 52-haftalik davr uchun moliyaviy hisobotlarni taqdim etishni afzal ko'radilar. Mazkur standart ushbu amaliyotni taqiqlamaydi.

Xo'jalik subyekti bir davrdan keyingi davrga moliyaviy hisobotlarda-gi moddalarini aks ettirishni yoki tasniflashni o'zgartirmasdan qoldirishi lozim, bunda:

a) xo'jalik subyekti faoliyati xususiyatining ahamiyatli o'zgarishi yoki uning moliyaviy hisobotlarini qayta ko'rib chiqish natijasida, MHXS 8 dagi hisob siyosatlarini tanlash va qo'llash uchun mezonlarni inobatga olgan holda boshqa taqdimot yoki tasniflash o'rinliroq bo'lishi mumkinligi ochiq namoyon bo'lmaguncha;

b) MHXS taqdimotda o'zgarishni talab etmaguncha.

Xo'jalik subyekti moliyaviy hisobotlarni aniq belgilashi va aynan bir xil chop etilgan hujjatdagi boshqa ma'lumotlardan farqlashi lozim.

MHXSlar faqatgina moliyaviy hisobotlarga nisbatan qo'llanilib, yillik hisobotda taqdim etilgan boshqa ma'lumotlarga, me'yoriy ma'lumotlarga, yoki boshqa hujjatga nisbatan zaruriy tarzda qo'llanilmaydi. Shu tufayli, foydalanuvchilar MHXSlarga asosan tayyorlanadigan ma'lumotlarni foydalanuvchilar uchun foydali bo'lishi mumkin bo'lgan ammo ushbu talablar ostida bo'lmagan boshqa ma'lumotlardan farqlay olishi muhimdir.

Xo'jalik subyekti har bir moliyaviy hisobotni va izohlarni aniq belgilashi lozim. SHu bilan birga, xo'jalik subyekti quyidagi ma'lumotlarni aniq ajratib ko'rsatishi va ularni taqdim etilgan ma'lumotlar tushunarli bo'lishi uchun zarur bo'lganda takrorlashi lozim:

- hisobot beradigan xo'jalik subyektining nomi yoki aniqlashning boshqa usullari va oldin keladigan hisobot davri oxiridan boshlab ushbu ma'lumotdagi har qanday o'zgarish;

- moliyaviy hisobotlar alohida xo'jalik subyektiga yoki xo'jalik subyekt-lari guruhiga tegishliligi;

- hisobot davri oxirining sanasi yoki moliyaviy hisobotlar to'plami yoki izohlar qamrab olgan davr;

- MHXS 21da ta'riflanganidek taqdimot valyutasi;

- moliyaviy hisobotlarda miqdorlarni taqdim etishda foydalanilgan yaxlit-lash darajasi.

Minimum darajada, moliyaviy holat to'g'risidagi hisobot quyidagi miqdor-larni aks ettiradigan satrlarda ko'rsatiladigan moddalarini o'z ichiga olishi lo-zim:

- 1) asosiy vositalar;
- 2) investitsion mulk;
- 3) nomoddiy aktivlar;

4) moliyaviy aktivlar ((d), (z) va (b) larda keltirilgan miqdorlardan tashqari);

5) ulushbay ishtirok etish usulidan foydalangan holda hisobga olingan investitsiyalar;

6) biologik aktivlar;

7) tovar-moddiy zaxiralar;

8) savdo bo'yicha va boshqa debitorlik qarzlari;

9) naqd pullar va naqd pul ekvivalentlari;

10) MHXS 5 Sotish uchun mo'ljallangan uzoq muddatli aktivlar va tugatilgan faoliyatlar ga muvofiq sotishga mo'ljallangan sifatida tasniflangan aktivlar va sotishga mo'ljallangan sifatida tasniflangan hisobdan chiqariladigan moddalarning guruhlariga kiritilgan aktivlar jami;

11) savdo bo'yicha va boshqa kreditorlik qarzlari;

12) zaxiralar;

13) moliyaviy majburiyatlar ((k) va (l) larda keltirilgan miqdorlardan tashqari);

14) BHXS 12 Daromad solig'i da ta'riflanganidek, joriy soliq bo'yicha majburiyatlar va aktivlar;

15) BHXS 12da ta'riflanganidek, muddati kechiktirilgan soliq majburiyatlari va muddati kechiktirilgan soliq aktivlari;

16) MHXS 5 ga muvofiq sotishga mo'ljallangan sifatida tasniflangan hisobdan chiqariladigan moddalarning guruhlariga kiritilgan majburiyatlar;

17) kapital tarkibida aks ettirilgan nazorat kuchiga ega bo'lmagan hissalar;

18) bosh xo'jalik subyekting mulk egalari tegishli chiqarilgan kapital va zaxiralar.⁷

Xo'jalik subyekti moliyaviy holat to'g'risidagi hisobot satrlarida ko'rsatiladigan qo'shimcha moddalarini, sarlavhalarni va natijalarni uning moliyaviy holatini tushunishda o'rinli bo'lsa, hisobot taqdim etishi lozim.

Agar xo'jalik subyekti o'zining moliyaviy holati to'g'risidagi hisobotida joriy va uzoq muddatli aktivlarni hamda joriy va uzoq muddatli majburiyatlarni alohida turkumlar sifatida aks ettirsa, u muddati kechiktirilgan soliq aktivlarini (majburiyatlarini) joriy aktivlar (majburiyatlar) sifatida tasniflamasligi lozim.

Xo'jalik subyekti joriy va uzoq muddatli aktivlarni hamda joriy va uzoq muddatli majburiyatlarni o'zining moliyaviy holati to'g'risidagi hisobotida alohida guruhlar sifatida taqdim etishi lozim, likvidlilik asosida taqdim etish ishonchli va o'rinliroq bo'lgan ma'lumotlarni ta'minlaydigan holat bundan mustasno.

⁷ M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010.- part 1. p.175.

Agar bu istisno qo'llanilsa, xo'jalik subyekti barcha aktivlarni va majburiyatlarini ularning likvidiligi bo'yicha taqdim etishi lozim.

Taqdim etishning qaysi usuli qabul qilinishidan qat'iy nazar, xo'jalik subyekti:

- a) hisobot davridan so'ng o'n ikki oydan ortiq bo'lmagan;
- b) hisobot davridan so'ng o'n ikki oydan ortiq bo'lgan davr mobaynida qoplanadigan yoki hisob-kitob qilinadigan miqdorlarni qamrab oladigan har bir aktiv va majburiyatning satrlarda ko'rsatiladigan moddasiga nisbatan o'n ikki oydan ortiq davrdan so'ng qoplanadigan yoki hisob-kitob qilinadigan summani oshkor etishi lozim.

Xo'jalik subyekti aktivni joriy sifatida tasniflashi lozim, qachonki:

- a) u o'zining odatiy operatsion sikli davomida aktivni pulga aylantirishni mo'ljallagan bo'lsa, yoki uni sotishni yoki iste'mol qilishni rejalashtirsa;
- b) u asosan savdo uchun aktivni o'zida saqlasa;
- d) u aktivni hisobot davridan so'ng o'n ikki oy ichida pulga aylantirishni mo'ljallagan bo'lsa;
- e) aktiv (BHXS 7 da ta'riflanganidek) pul mablag'lari yoki ularning ekvivalenti bo'lsa, bunda hisobot davridan so'ng kamida o'n ikki oy mobaynida aktiv almashtirilishi yoki majburiyatni so'ndirish uchun foydalanilishi taqiqlanmagan bo'lsa.

Xo'jalik subyekti boshqa barcha aktivlarni uzoq muddatli sifatida tasniflashi lozim.

Xo'jalik subyekti majburiyatni joriy sifatida tasniflashi lozim, qachonki:

- u o'zining odatiy operatsion sikli davomida majburiyatni so'ndirishni mo'ljallagan bo'lsa;
- u asosan savdo uchun majburiyatni o'zida saqlasa;
- majburiyat hisobot davridan so'ng o'n ikki oy ichida so'ndirilishi lozim bo'lsa; yoki
- u majburiyatning so'ndirilishini hisobot davridan so'ng kamida o'n ikki oy muddatga uzaytirish bo'yicha shartsiz huquqqa ega bo'lmasa. Majburiyatning, kontragentning xohishi bo'yicha, uni ulushli instrumentlar chiqarish orqali so'ndirilishiga olib kelishi mumkin bo'lgan shartlari, uning tasniflanishiga ta'sir etmaydi.

Xo'jalik subyekti boshqa barcha majburiyatlarni uzoq muddatli sifatida tasniflashi lozim.

Xo'jalik subyekti, yoki moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotda yoki izohlarda, uning faoliyatiga to'g'ri keladigan ravishda tasniflangan va aks ettirilgan, satrlarda ko'rsatiladigan moddalarining ikkilamchi batafsilroq qilib tasniflangan moddalarini oshkor etishi lozim.

Ikkilamchi tasniflashda taqdim etiladigan tafsilot darajasi MHXS larning talablariga va qamrab olingan moddalarning kattaligi, xususiyati va vazifasiga

bog'liq bo'ladi. Oshkor qilinadigan ma'lumotlar har bir modda uchun farqlanadi, masalan:

a) Asosiy vositalar BHXS 16 ga muvofiq turkumlarga ajratiladi;
b) Debitorlik qarzlari xaridorlardan (savdo bo'yicha) olinadigan schyotlar, o'zaro aloqador tomonlardan olinadigan schyotlar, bo'naklarga va boshqa to'lov summalariga ajratiladi;

d) Tovar-moddiy zaxiralar, BHXS 2 "*Tovar-moddiy zaxiralar*" ga muvofiq, tovarlar, ishlab chiqarish zaxiralari, xomashyolar, tugallanmagan ishlab chiqarish va tayyor mahsulotlar kabi tasniflarga ajratiladi;

e) zaxiralar (rezervlar) xodimlarga haq to'lash bo'yicha zaxiralar va boshqa moddalarga ajratiladi;

f) aksiyadorlik kapitali va zaxiralar (rezervlar) to'langan kapital, qo'shilgan kapital va zaxiralar kabi har xil turkumlarga ajratiladi.

Xo'jalik subyekti, yoki moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotda yoki kapitaldagi o'zgarishlar to'g'risidagi hisobotda, yoki izohlarda, quyidagilarni oshkor etishi lozim:

a) aksiyadorlik kapitalining har bir turkumi bo'yicha:
- chiqarishga ruxsat etilgan aksiyalar miqdori;
- chiqarilgan va to'liq to'langan aksiyalar soni hamda chiqarilgan ammo to'liq to'lanmagan aksiyalar soni;
- har bir aksiyaning nominal qiymati, yoki aksiyalar nominal qiymatga ega emasligi;

- muomaladagi aksiyalar sonining davr boshiga va oxiriga solishtirmasi;
- ushbu turkumga birlashtiriladigan huquqlar, imtiyozlar va cheklovlar, jumladan dividendlarni taqsimlash va kapitalni qaytarish bo'yicha cheklovlar,
- xo'jalik subyekti yoki uning sho'ba yoki qaram xo'jalik jamiyatlari ega-lik qilayotgan xo'jalik subyektidagi hissalar;

- opsiyalar va aksiyalarni sotish shartnomalari bo'yicha chiqarish uchun saqlanayotgan aksiyalar, shu jumladan ularning shartlari va summalar;

b) kapitaldagi har bir zaxira xususiyati va maqsadining tavsifi.

Aksiyadorlik kapitaliga ega bo'lmagan xo'jalik subyekti, masalan shirkat yoki trust, talab etilgan ekvivalent bo'lgan ma'lumotlarni oshkor etishi lozim, bunda aksiyadorlik ulushining har bir toifasidagi davr mobaynidagi o'zgarishlarni va aksiyadorlik ulushining har bir toifasiga birlashtiriladigan huquqlar, imtiyozlar va cheklovlarni aks ettirgan holda.

Agarda xo'jalik subyekti:

• ulushli instrument sifatida tasniflangan qayta sotiladigan moliyaviy instrument;

• faqat likvidatsiya jarayonida xo'jalik subyektiga uning sof aktivlaridagi proporsional ulushni boshqa tomonga yetkazib berish majburiyatini yuklaydigan va ulushli instrument sifatida tasniflanadigan instrumentni moliyaviy maj-

buriyatlardan kapitalga yoki kapitaldan moliyaviy majburiyatlarga qayta tasniflaganida, u bir toifadan boshqa toifaga qayta tasniflangan summani (moliyaviy majburiyatlardan kapitalga yoki kapitaldan moliyaviy majburiyatlarga) hamda ushbu qayta tasniflashning vaqtini va sababini oshkor etishi lozim.

Foyda yoki zarar va boshqa umumlashgan daromadlar to'g'risidagi hisobot (umumlashgan daromadlar to'g'risidagi hisobot), foyda yoki zarar va boshqa umumlashgan daromadlar boblariga qo'shimcha tarzda, quyidagilarni taqdim etishi lozim:

- foyda yoki zarar;
- jami boshqa umumlashgan daromadlar;
- jami foyda yoki zarar va boshqa umumlashgan daromatlarni qamrab olgan holda, davr uchun umumlashgan daromadlar.

Agar xo'jalik subyekti alohida foyda yoki zarar to'g'risidagi hisobotni taqdim etsa, u umumlashgan daromatlarni aks ettiradigan hisobotda foyda yoki zarar bo'limini taqdim etmaydi.

Xo'jalik subyekti, foyda yoki zarar va boshqa umumlashgan daromadlar BOBlariga qo'shimcha tarzda, davr foydasi yoki zarari va boshqa umumlashgan daromadlarining taqsimlanishi sifatida quyidagi moddalarni oshkor etishi lozim:

(a) quyidagilarga tegishli bo'lgan davr foydasi yoki zarari:

- nazorat huquqini bermaydigan ulushlar;
- bosh xo'jalik subyektining mulk egalari.

(b) davr uchun quyidagilarga tegishli bo'lgan umumlashgan daromadlar:

- nazorat huquqini bermaydigan ulushlar;
- bosh xo'jalik subyektining mulk egalari.

Agarda xo'jalik subyekti foyda yoki zararni alohida hisobotda taqdim etsa, u (a) ni ushbu hisobotda taqdim etishi lozim.

Boshqa MHXSlarda talab etilgan moddalarga qo'shimcha tarzda, foyda yoki zarar bo'limi yoki foyda yoki zarar to'g'risidagi hisobot davr uchun quyidagi summalarni aks ettiradigan, satrlarda ko'rsatiladigan moddalarini o'z ichiga olishi lozim:

- asosiy faoliyatdan olinadigan daromad;
- amortizatsiyalangan qiymat bo'yicha hisobga olinadigan moliyaviy aktivlarni tan olishni to'xtatishdan yuzaga keladigan foyda va zararlar;
- moliyaviy xarajatlar;
- ulushli ishtirok usuli bo'yicha hisobga olingan qaram xo'jalik jamiyatlarining va qo'shma korxonalarining foyda yoki zararidagi ulushi;
- agar moliyaviy aktiv qayta tasniflanib, haqqoniy qiymat bo'yicha hisobga olinadigan bo'lsa, oldingi balans qiymati bilan uning qayta tasniflash sanasidagi haqqoniy qiymati o'rtasidagi farqdan yuzaga keladigan har qanday foyda yoki zarar (MHXS 9 da ta'riflanganidek);
- soliq xarajati;

- jami tugatilgan faoliyatlar bo'yicha yagona summa (MHXS 5 ga qarang).

Boshqa umumlashgan daromadlar bo'limi davr uchun boshqa umumlashgan daromadlarning satrlarda ko'rsatiladigan moddalarini taqdim etishi lozim, bunda ular xususiyati bo'yicha tasniflangan (jumladan, ulushli ishtirok etish usuli bo'yicha hisobga olingan qaram xo'jalik jamiyatlarining va qo'shma korxonalarining boshqa umumlashgan daromadlaridagi ulushi) va shunday guruhlariga guruhlangan bo'lishi kerakki, ular boshqa MHXS'larga muvofiq:

- (a)keyinchalik foyda yoki zarar sifatida qayta tasniflanmaydi;

- (b)muayyan shartlar bajarilgandan keyin foyda yoki zarar sifatida qayta tasniflanadi.

Xo'jalik subyekti foyda yoki zarar va boshqa umumlashgan daromadlarni aks ettiradigan hisobot(lar)da qo'shimcha satrlarda ko'rsatiladigan moddalarini, sarlavhalarni va jamlarni taqdim etishi lozim, qachonki bunday taqdimot xo'jalik subyekting moliyaviy natijalarini tushunishda o'rinni bo'lsa.

Xo'jalik subyekti foyda yoki zarar va boshqa umumlashgan daromadlarni aks ettiradigan hisobot(lar)da yoki izohlarda daromad yoki xarajatning har qanday moddalarini favqulodda moddalar sifatida aks ettirmasligi lozim.

MHXS boshqa hollarda talab etilmaguncha yoki ruxsat berilmaguncha, xo'jalik subyekti davr uchun daromad va xarajatning barcha moddalarini foyda yoki zararda tan olishi lozim.

Xo'jalik subyekti boshqa umumlashgan daromadlarning har bir moddasiga tegishli daromad solig'i miqdorini, jumladan qayta tasniflash bo'yicha tuzatishlarini, foyda yoki zarar va boshqa umumlashgan daromadlar to'g'risidagi hisobotda yoki izohlarda oshkor etishi lozim.

Xo'jalik subyekti boshqa umumlashgan daromadlarning moddalarini:

- (a)tegishli soliq ta'sirlarini chegirgan holda;

- (b)ushbu moddalarning ularga tegishli daromad solig'i solinguncha bo'lgan qiymatini alohida va umumiy daromad solig'ining yagona summasini alohida ko'rsatgan holda taqdim etishi mumkin.

Agar xo'jalik subyekti (b) muqobilini tanlasa, u soliq summasini foyda yoki zarar bo'limiga keyinchalik qayta tasniflanishi mumkin bo'lgan moddalar va foyda yoki zarar bo'limiga keyinchalik qayta tasniflanmaydigan moddalar o'rtasida taqsimlashi lozim.

Xo'jalik subyekti boshqa umumlashgan daromadlarning tarkibiy qismlariga tegishli bo'lgan qayta tasniflash bo'yicha tuzatishlarni oshkor etishi lozim.

Daromad yoki xarajat moddalari ahamiyatli bo'lsa, xo'jalik subyekti ularning xususiyatini va summasini alohida oshkor etishi lozim.

Daromad va xarajat moddalarining alohida oshkor etilishini talab etishi mumkin bo'lgan holatlar quyidagilarni o'z ichiga oladi:

♦ tovar-moddiy zaxiralarni sof sotish qiymatigacha yoki asosiy vositalarni qoplanadigan summasigacha kamaytirish hamda bunday kamaytirishlarning qayta tiklanishi holati;

♦ xo'jalik subyekti faoliyati restrukturizatsiyasi va restrukturizatsiya x xarajatlari bo'yicha qilingan har qanday zaxiralarning tiklanishi;

♦ asosiy vositalar moddalarining hisobdan chiqarilishi;

♦ investitsiyalarning hisobdan chiqarilishi;

♦ tugallangan faoliyatlar;

♦ sud jarayonidagi hisob-kitoblar;

♦ qilingan zaxiralarning boshqa qayta tiklanishi.

Xo'jalik subyekti foyda yoki zararda tan olingan xarajatlar tahlilini ularning xususiyatiga yoki xo'jalik subyektidagi vazifasidan kelib chiqqan tasniflashdan foydalangan holda, bunda qaysi biri ishonchli va o'rinliroq ma'lumotlarni ta'minlashiga qarab, taqdim etishi lozim.

Xarajatlar, moliyaviy natijalarning tarkibiy qismlarini ajratib ko'rsatish maqsadida, tez-tez takrorlanishi, foyda yoki zarar keltirish potentsiali va ularni oldindan bilish mumkinligiga qarab farqlanishi mumkin bo'lgan ikkilamchi turkumlarga tasniflanadi. Bunday tahlil ikkita shakldan birida ta'minlanadi.

Tahlilning birinchi shakli xarajatning xususiyati bo'yicha tasniflash usulidir. Xo'jalik subyekti xarajatlarni foyda yoki zararda ularning xususiyatiga (masalan, eskirish, xomashyolar xaridi, transport xarajatlari, xodimlarga haq to'lash va reklama xarajatlari) qarab birlashtiradi va ularni xo'jalik subyektidagi funksiyalar bo'yicha qayta taqsimlamaydi. Ushbu usul qo'llash uchun oddiy bo'lishi mumkin, chunki xarajatlarni funksional turkumlarga taqsimlash zaruriyati yo'q. Xarajatning xususiyati bo'yicha tasniflash usulini qo'llagan holda tasniflashga misol quyida keltirilgan:

Asosiy faoliyatdan olinadigan daromadlar		X
Boshqa daromadlar		X
Tayyor mahsulotlar zaxiralaridagi va tugallanmagan ishlab chiqarishdagi o'zgarishlar	X	
Foydalanilgan xom-ashyolar va materiallar	X	
Xodimlarga haq to'lash xarajatlari	X	
Eskirish va amortizatsiya xarajatlari	X	
Boshqa xarajatlar	X	
Jami xarajatlar		(X)
Soliqqacha bo'lgan foyda		X

Tahlilning ikkinchi shakli xarajatning funksiyasi yoki sotish tannarxi usuli bo'lib, u xarajatlarni sotish tannarxining tarkibiy qismi sifatida ularning vazifasiga qarab tasniflaydi, masalan, sotish yoki ma'muriy xarajatlari. Xo'jalik

Subyekti ushbu usulda kamida o'zining sotish tannarxini boshqa xarajatlardan alohida oshkor etadi. Ushbu usul foydalanuvchilarga xarajatlarning xususiyati bo'yicha tasniflanishiga nisbatan o'rinliroq ma'lumotlarni ta'minlashi mumkin, ammo xarajatlarni vazifalarga qarab taqsimlash ixtiyoriy taqsimlashlarni va ancha hukm chiqarishni talab etishi mumkin. Xarajatning funksiyasi bo'yicha tasniflash usulini qo'llagan holda tasniflashga misol quyida keltirilgan:

Asosiy faoliyatdan olinadigan daromadlar	X
Sotish tannarxi	(X)
Yalpi foyda	X
Boshqa daromadlar	X
Sotish xarajatlari	(X)
Ma'muriy xarajatlari	(X)
Boshqa xarajatlari	(X)
Soliqqacha bo'lgan foyda	X

Xarajatlarni funksiyasi bo'yicha tasniflaydigan xo'jalik subyekti xarajatlarning xususiyati, jumladan eskirish va amortizatsiya xarajatlari va xodimlarga haq to'lash xarajatlari bo'yicha qo'shimcha ma'lumotlarni oshkor etishi lozim.

Kapitaldagi o'zgarishlar to'g'risidagi hisobot quyidagi ma'lumotlarni o'z ichiga oladi:

a) davr uchun jami umumlashgan daromad, bunda uning bosh xo'jalik subyekti egalari va nazorat huquqini bermaydigan ulushlar egalari tegishli jami miqdorlarni alohida ko'rsatgan holda;

b) kapitalning har bir qismi uchun, MHXS 8ga muvofiq tan olingan retrospektiv qo'llashning yoki retrospektiv qayta hisoblashning ta'sirlari;

d) kapitalning har bir qismi uchun, davr boshidagi va oxiridagi balans qiyamati o'rtasidagi solishtirma, bunda quyidagilardan yuzaga keladigan o'zgarishlarni alohida oshkor etgan holda:

- foyda yoki zarar;
- boshqa umumlashgan daromadlar;
- mulk egalari bilan ularning mulk egalari sifatida amal qilishidagi operatsiyalar, bunda mulk egalari tomonidan qilingan qo'yilmalarni va ularga taqsimlangan summalarni hamda nazoratni yo'qotishga olib kelmaydigan sho'ba xo'jalik jamiyatlaridagi egalik ulushidagi o'zgarishlarni alohida ko'rsatgan holda.

Kapitalning har bir qismi bo'yicha xo'jalik subyekti yoki kapitaldagi o'zgarishlar to'g'risidagi hisobotda yoki izohlarda, boshqa umumlashgan daromadlarni moddama-modda tahlilini taqdim etishi lozim.

Xo'jalik subyekti yoki kapitaldagi o'zgarishlar to'g'risidagi hisobotda yoki izohlarda, davr mobaynida mulk egalari taqsimotlar sifatida tan olingan divi-

dendlar summasini va bitta aksiyaga to'g'ri keladigan dividendlar summasini taqdim etishi lozim.

Pul oqimlari to'g'risidagi ma'lumotlar, moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilar xo'jalik subyektining pul mablag'lari va ularning ekvivalentlarini hosil qilish qobiliyatini hamda xo'jalik subyektining ushbu pul oqimlaridan foydalanish ehtiyojini baholashi uchun asos yaratadilar. BHXS 7 pul oqimlari to'g'risidagi ma'lumotlarini taqdim etish va oshkor etish uchun talablarni belgilaydi.

Foydalanuvchilar moliyaviy hisobotlarni tushunishi va ularni boshqa xo'jalik subyektlarining moliyaviy hisobotlari bilan taqqoslashi oson bo'lishi uchun, xo'jalik subyekti odatda izohlarni quyidagi tartibda taqdim etadi:

- ◆ MHXS'larga muvofiqlik to'g'risida birdirish;
- ◆ qo'llanilgan muhim hisob siyosatlarining qisqa bayoni;
- ◆ moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotlarda, foyda yoki zarar va boshqa umumlashgan daromadlar to'g'risidagi hisobot(lar)da, kapitaldagi o'zgarishlar to'g'risidagi hisobotlarda va pul oqimlari to'g'risidagi hisobotlarda taqdim etilgan moddalar bo'yicha yordamchi ma'lumotlar, bunda ularning tartibi har bir hisobot va har bir modda taqdim etiladigan tartibda bo'ladi; va

- ◆ boshqa oshkor etiladigan ma'lumotlar, jumladan:
 - shartli majburiyatlar (MHXS 37 ga qarang) va tan olinmagan shartnoma majburiyatlari, va

- nomoliyaviy oshkor etishlar, masalan xo'jalik subyektining moliyaviy xatarni boshqarish maqsadlari va siyosatlar (MHXS 7 ga qarang).

Xo'jalik subyekti muhim hisob siyosatlarining qisqa bayonida quyidagilarni oshkor etishi lozim:

- moliyaviy hisobotlarni tayyorlashda foydalanilgan baholash asoslari va
- moliyaviy hisobotlarni tushunishda o'rinli bo'lgan qo'llanilgan boshqa hisob siyosatlari.

Xo'jalik subyekti izohlarda quyidagilarni oshkor etishi lozim:

- moliyaviy hisobotlarni chop etishga ruxsat etilishidan oldin taklif qilingan yoki e'lon qilingan, ammo davr davomida mulk egalari taqsimot sifatida tan olinmagan dividendlar summasi hamda bunday dividendlarning bitta aksiyaga to'g'ri keladigan summasi; va

- tan olinmagan har qanday kumulyativ imtiyozli dividendlar summasi.

Xo'jalik subyekti quyidagilarni oshkor etishi lozim, agarda moliyaviy hisobotlar bilan chop etilgan biror ma'lumotlarda oshkor etilmagan bo'lsa:

- xo'jalik subyektining doimiy yuridik adresi va uning yuridik shakli, uning tashkil etilgan mamlakati, uning ro'yxatdan o'tgan ofisning manzili (yoki biznesning asosiy joyi, agarda ro'yxatdan o'tgan ofisining adresidan farq qilsa);

- xo'jalik subyekti operatsiyalari va asosiy faoliyati xususiyatining tavsifi;

- guruhning bosh xo'jalik subyekti va yakuniy bosh xo'jalik subyektining nomi; va agar xo'jalik subyektining faoliyati muddati cheklangan bo'lsa, uning faoliyatining muddati to'g'risidagi ma'lumotlar.

2.2. BHXS (IAS) 7 “Pul oqimlari to'g'risidagi hisobot” standartining mazmuni va qo'llanilishi

Xo'jalik subyektining pul oqimlari to'g'risidagi axborot, moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilar uchun, xo'jalik subyektining pul mablag'lari va ularning ekvivalentlarini hosil qilish qobiliyatiga hamda ushbu pul oqimlaridan foydalanish ehtiyojlariga baho berish asosi sifatida foydalidir. Foydalanuvchilar tomonidan iqtisodiy qarorlar qabul qilinishi uchun, xo'jalik subyektining pul mablag'lari va ularning ekvivalentlarini hosil qilish qobiliyatiga hamda buning muddati va aniqligiga baho berish talab etiladi.

Xo'jalik subyekti pul oqimlari to'g'risidagi hisobotni Mazkur standartning talablariga mos ravishda tayyorlab, moliyaviy hisobotlar taqdim etiladigan har bir davrda moliyaviy hisobotlarning ajralmas qismi sifatida taqdim etishi shart.

Pul oqimlari to'g'risidagi hisobot davr davomidagi pul oqimlarini operatsion, investitsion va moliyaviy faoliyatlar bo'yicha tasniflangan holda ko'rsatishi kerak.

Operatsion faoliyat natijasida kelib chiqadigan pul oqimlarining summasi - xo'jalik subyekti, moliyalashtirishning tashqi manbalariga murojaat qilmasdan, o'z operatsion faoliyatidan yuzaga kelgan qarzlarini to'lash, o'zining operatsion faoliyatini yurgizish qobiliyatini saqlash, dividendlarni to'lash va yangi investitsiyalar qilish uchun yetarli bo'lgan pul oqimlarini qay darajada hosil qilganligini aks ettiruvchi asosiy ko'rsatkichdir. Operatsion faoliyatidan oldingi davrlarda kelib chiqqan pul oqimlarining alohida tarkibiy qismlari to'g'risidagi ma'lumot, boshqa ma'lumotlar bilan birgalikda, operatsion faoliyat bo'yicha hosil bo'ladigan kelgusi pul oqimlarini prognoz qilishda foydalidir.

Operatsion faoliyat bo'yicha pul oqimlari asosan xo'jalik subyektining asosiy daromad keltiruvchi faoliyatidan kelib chiqadi. Binobarin, ular asosan foyda yoki zararni shakllantiradigan operatsiyalar yoki boshqa hodisalar natijasida kelib chiqadi. Operatsion faoliyat natijasidagi pul oqimlariga quyidagilar kiradi:

- a) tovarlarni sotish va xizmatlarni ko'rsatishdan kelib tushgan pul mablag'lari;
- b) royalti, xizmatlar haqi, komission to'lovlar va boshqa daromadlar qo'rinishida kelib tushgan pul mablag'lari;
- d) mol yetkazib beruvchilarga tovarlar va xizmatlar uchun to'lovlar;
- e) hodimlarga va xodimlar nomidan to'lovlar;

f) sug'urta tashkilotining sug'urta polisleri bo'yicha mukofotlari va talabarlari, annuitetlar va boshqa sug'urta to'lovlari bo'yicha pul tushumlari va pul to'lovlari;

g) daromad solig'i bo'yicha to'lovlar hamda soliqlarning qaytarilishi, agar ular moliyaviy yoki investitsion faoliyat bilan aniq bog'liq bo'lmasa;

h) vositachilik yoki oldi-sotdi maqsadlarida tuzilgan shartnomalar bo'yicha pul tushumlari va to'lovlari.

Asosiy vositani sotish kabi ayrim operatsiyalar, tan olinadigan foyda yoki zararga kiritiladigan foyda yoki zararga olib kelishi mumkin. Bunday operatsiyalarga taalluqli pul oqimlari investitsion faoliyatdan pul oqimlari bo'lib hisoblanadi. Ammo, BHXS 16 "*Asosiy vositalar*"da ta'kidlanishicha, ijaraga berish va keyinchalik sotish uchun mo'ljallangan aktivlarni ishlab chiqarish yoki sotib olish uchun qilinadigan to'lovlar operatsion faoliyatdan keladigan pul oqimlari sifatida xizmat qiladi. Bunday aktivlarni ijaraga berish va keyinchalik sotishdan olinadigan pul tushumlari ham operatsion faoliyatga tegishli pul oqimlaridir.

Xo'jalik subyekti quyidagilardan birini qo'llagan holda operatsion faoliyati bo'yicha pul oqimlarini hisobotda ko'rsatishi kerak:

a) bevosita usul, bunda yalpi pul tushumlari va yalpi pul to'lovlarining asosiy toifalari ko'rsatiladi;

b) bilvosita usul. Bu usulda foyda yoki zarar pulga daxli bo'lmagan operatsiyalarning va o'tgan yoki kelgusi davr operatsion pul tushumlari yoki to'lovlarining har qanday kechiktirilishi yoki hisoblanishining natijalarini, hamda investitsion yoki moliyaviy pul oqimlari bilan bog'liq daromad yoki xarajatlarni hisobga olgan holda to'g'rilanadi.

Investitsion faoliyat natijasidagi pul oqimlarini alohida oshkor etish muhimdir, chunki bunday pul oqimlari kelajakdagi daromad va pul oqimlarini olish uchun mo'ljallangan resurslar uchun qancha xarajatlar sarflanganini aks ettiradi. Moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotda aktiv tan olinishiga olib keladigan xarajatlarga investitsion faoliyat sifatida tasniflanishi mumkin. Investitsion faoliyat natijasida kelib chiqadigan pul oqimlarining misollari quyida keltirilgan:

— asosiy vositalar, nomoddiy aktivlar va boshqa uzoq muddatli aktivlarni sotib olish uchun qilingan to'lovlar. Bu to'lovlarga, shuningdek, tajriba-konstruktorlik ishlariga ajratilgan va kapitallashtiriladigan xarajatlar va o'z ehtiyojlari uchun (xo'jalik hisobi usulida) ko'rilgan asosiy vositalar bo'yicha to'lovlar kiradi;

— asosiy vositalar, nomoddiy aktivlar va boshqa uzoq muddatli aktivlarni sotishdan kelgan pul tushumlari;

— boshqa xo'jalik subyektlarining ulushli yoki qarz instrumentlarini sotib olish hamda qo'shma korxonalarda ulushga ega bo'lish uchun amalga oshirilgan to'lovlar (pul mablag'lari ekvivalentlari bo'lib hisoblanadigan yoki vositachilik

va oldi-sotdi uchun mo'ljallangan instrumentlar uchun qilingan to'lovlardan tasliqari);

- boshqa xo'jalik subyektlarining ulushli yoki qarz qarz instrumentlarini va qo'shma korxonalaridagi ulushlarni sotishdan kelgan pul tushumlari (pul mablag'lari ekvivalentlari bo'lib hisoblanadigan yoki vositachilik va oldi-sotdi uchun mo'ljallangan instrumentlar bo'yicha kelgan tushumlardan tashqari);

- boshqa tomonlarga berilgan bo'naklar va qarzlar (moliyaviy institutlar tomonidan berilgan bo'naklar va qarzlardan tashqari);

- boshqa tomonlarga berilgan bo'naklar va qarzlarining qaytarilishi natijasidagi pul tushumlari (moliyaviy institutlar tomonidan berilgan bo'naklar va qarzlardan tashqari);

- fyuchers shartnomalari, forward shartnomalari, opsiyon shartnomalari va svop shartnomalari bo'yicha pul to'lovlari, bundan bu shartnomalar vositachilik yoki oldi-sotdi uchun mo'ljallangan holatlar, yoki to'lovlar moliyaviy faoliyat sifatida tasniflanadigan holatlar mustasno;

- fyuchers shartnomalari, forward shartnomalari, opsiyon shartnomalari va svop shartnomalari bo'yicha pul tushumlari, bundan bu shartnomalar vositachilik yoki oldi-sotdi uchun mo'ljallangan holatlar, yoki to'lovlar moliyaviy faoliyat sifatida tasniflanadigan holatlar mustasno.

Shartnoma muayyan pozitsiyani xejrlash sifatida hisobga olinganida, shartnoma bo'yicha pul oqimlari xejlanuvchi pozitsiya bo'yicha pul oqimlari bilan bir xil tarzda tasniflanadi.

Moliyaviy faoliyatdan kelib chiqadigan pul oqimlarini alohida ko'rsatish muhimdir, chunki bu xo'jalik subyektini moliyalashtiradigan tomonlar kelgusi pul oqimlariga bo'lgan talablarni oldindan bilishi uchun foydalidir. Moliyaviy faoliyat natijasida kelib chiqadigan pul oqimlarining misollari quyida keltirilgan:

- a) aksiyalar yoki boshqa ulushli instrumentlarni chiqarishdan keladigan pul tushumlari;

- b) xo'jalik subyektining aksiyalarini sotib olish yoki muomaladan chiqarish uchun mulk egalarga to'lovlar;

- d) qarz majburiyatlarini chiqarish, qarzlar berish, veksellar, obligatsiyalar, ipotekalar va boshqa qisqa muddatli yoki uzoq muddatli qarz majburiyatlarini chiqarishdan olingan pul tushumlari;

- e) qarzlar bo'yicha to'lovlar;

- f) ijaraga oluvchi tomonidan moliyaviy ijara bo'yicha majburiyatini kamaytirish uchun

Xo'jalik subyektini investitsion va moliyaviy faoliyatlardan kelib chiqadigan yalpi pul tushumlari va yalpi pul to'lovlarining asosiy toifalarini hisobotda alohida ko'rsatishi kerak.

Quyidagi operatsion, investitsion yoki moliyaviy faoliyatlar bo'yicha kelib chiqadigan pul oqimlari hisobotda sof asosda ko'rsatilishi mumkin:

(a) mijozlar nomidan olingan pul tushumlari va amalga oshirilgan to'lovlar, agar pul oqimlari xo'jalik subyektining emas, balki mijozning faoliyatini aks ettirsa; va

(b) tez aylanadigan, katta miqdordagi va so'ndirish muddati qisqa bo'lgan moddalar bo'yicha pul tushumlari va to'lovlari.

Moliyaviy institutning quyidagi faoliyatlaridan kelib chiqadigan pul oqimlari hisobotda sof asosda ko'rsatilishi mumkin:

- so'ndirish sanasi qat'iy belgilangan omonatlarni qabul qilish va qaytarib berish bo'yicha pul tushumlari va to'lovlari;

- boshqa moliyaviy institutlarda omonatlarni joylashtirish va qaytarib olish; va

- mijozlarga ajratilgan bo'naklar va kreditlar hamda bo'naklar va kreditlarning qaytarilishi.

Chet el valyutasidagi operatsiyalar natijasida kelib chiqadigan pul oqimlari, ushbu pul oqimi sanasidagi xo'jalik subyektining funksional valyutasi bilan chet el valyutasi orasidagi ayirboshlash kursini chet el valyutasi summasiga ko'paytirgan holda xo'jalik subyektining funksional valyutasida aks ettirilishi lozim.

Xorijiy sho'ba xo'jalik subyektining pul oqimlari, ushbu pul oqimlari sanasidagi funksional valyuta bilan chet el valyutasi orasidagi ayirboshlash kursi bo'yicha funksional valyutasiga o'tkazilishi (qayta hisoblanishi) lozim.

Chet el valyutasida aks ettirilgan pul oqimlari BHXS 21 "Valyutani ayirboshlash kurslaridagi o'zgarishlarning ta'siri"ga muvofiq tarzda taqdim qilinaadi. Bunda haqiqatdagi kursga taxminan teng bo'lgan ayirboshlash kursini qo'llashga ruxsat etiladi. Masalan, chet el valyutasidagi operatsiyalarni aks ettirish yoki chet el sho'ba xo'jalik subyektining pul oqimlarini bir valyutadan boshqa valyutaga o'tkazish uchun ma'lum davr uchun o'rta tortilgan ayirboshlash kursi qo'llanilishi mumkin. Biroq, BHXS 21-ga muvofiq chet el sho'ba xo'jalik subyektining pul oqimlarini funksional valyutaga o'tkazishda hisobot davrining ohiridagi ayirboshlash kursini qo'llashga ruxsat etilmaydi.

Olingan va to'langan foizlar va dividendlar ko'rinishidagi pul oqimlarining har biri alohida aks ettirilishi lozim. Ularning har biri davrdan davrga izchil ravishda operatsion, investitsion yoki moliyaviy faoliyatga tegishli pul oqimi sifatida tasniflanishi lozim.

Daromad soliqlari natijasida kelib chiqadigan pul oqimlari alohida ko'rsatilishi va operatsion faoliyat natijasidagi pul oqimlari sifatida tasniflanishi lozim, agar ular moliyaviy va investitsion faoliyatlariga maxsus bog'liq bo'lmasa.

Qaram xo'jalik jamiyati, qo'shma korxonasi yoki sho'balarga qilingan investitsiyalar hisobi ulush bo'yicha hisobga olish usuli yoki tannarx bo'yicha hisobga olish usulini qo'llagan holda olib borilsa, investor pul oqimlari to'g'ri-

sidagi hisobotda faqat uning o'zi va investitsiya obyekti o'rtasidagi pul oqimlarini, masalan dividendlar va bo'naklarni ko'rsatishi bilan chegaralanadi.

Xo'jalik subyekti, hisobot davri davomida, umumiy summada, sho'ba xo'jalik subyektlari yoki boshqa korxonalarda nazoratni qo'lga kiritish hamda yo'qotish bo'yicha quyidagilarning har birini oshkor etishi lozim:

a) investitsiya uchun umumiy to'langan yoki olingan tovon;

b) ushbu tovonning pul mablag'lari va pul ekvivalentlaridan tashkil topgan qismi;

d) nazorati qo'lga kiritilgan yoki yo'qotilgan sho'ba xo'jalik subyektlari yoki boshqa korxonalaridagi pul mablag'lari va ularning ekvivalentlari summasi;

e) nazorati qo'lga kiritilgan yoki yo'qotilgan sho'ba xo'jalik subyektlari yoki boshqa korxonalaridagi pul mablag'lari va ularning ekvivalentlaridan tashqari aktivlar va majburitlar summasi, asosiy toifalari bo'yicha jamlangan holda.

Pul mablag'lari yoki ularning ekvivalentlaridan foydalanishni taqozo etmaydigan investitsion va moliyaviy operatsiyalar pul oqimlari to'g'risidagi hisobotda aks ettirilmaydi. Bunday operatsiyalar moliyaviy hisobotlarning boshqa joyida ushbu investitsion va moliyaviy faoliyatlar to'g'risida barcha tegishli ma'lumotlarni aks ettiradigan tarzda oshkor etilishi lozim.

Xo'jalik subyekti pul va pul ekvivalentlarining tarkibiy qismlarini oshkor etishi va pul oqimlari to'g'risidagi hisobotidagi summalarning moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotda aks ettirilgan ekvivalent moddalari bilan solishtirmasini taqdim etishi lozim.

Xo'jalik subyekti rahbariyat izohlari bilan birgalikda, xo'jalik subyektida mavjud bo'lgan, ammo guruh tomonidan foydalanish imkoni bo'lmagan katta miqdordagi pul mablag'lari va pul ekvivalentlari summasini oshkor etishi lozim.

2.3. BHXS (IAS) 8 "Hisob siyosatlar, hisoblab chiqilgan baholardagi o'zgarishlar va xatolar"

BHXS (IAS) 8 "Hisob siyosatlar, buxgalteriya hisobi maqsadida baholashlardagi o'zgarishlar va xatolar" nomli standartning maqsadi hisob siyosatini tanlash va o'zgartirish uchun mezonlarni o'rnatish hamda hisob siyosatidagi o'zgarishlar, buxgalteriya hisobi maqsadida baholashlardagi o'zgarishlar va xatolarni tuzatishni hisobga olish tartibini va ularga tegishli oshkor qilinadigan ma'lumotni belgilashdan iboratdir. Ushbu Standart xo'jalik subyektining moliyaviy hisobotlarida aks ettirilgan axborotning o'rinliligi va ishonchligi hamda bu moliyaviy hisobotlarining davrlaro va boshqa xo'jalik subyektlarining moliyaviy hisobotlari bilan qiyosiylikni oshirishga qaratilgan.

Mazkur standart hisob siyosatini tanlashda va qo'llashda, shuningdek hisob siyosatidagi o'zgarishlarni, buxgalteriya hisobi maqsadida baholashlardagi o'zgarishlarni va oldingi davr xatolarini tuzatishni hisobga olishda qo'llanilishi kerak.

Oldingi davr xatolarini tuzatishning va hisob siyosatidagi o'zgarishlarni qo'llash uchun qilingan retrospektiv tuzatishlarning soliqlarga bo'lgan ta'siri MHXS 12 "Daromad soliqlari"ga muvofiq hisobga olinadi va oshkor etiladi.

Qandaydir MHXS operatsiyaga, boshqa hodisaga yoki sharoitga aniq tegishli bo'lganida, unga nisbatan qo'llaniladigan hisob siyosati yoki siyosatlari ushbu MHXSni qo'llash bilan aniqlanishi kerak.

Operatsiya, boshqa hodisa yoki sharoitga aniq tegishli bo'lgan MHXS mavjud bo'lmaganida, xo'jalik subyekting rahbariyati quyidagi xususiyatlarga ega bo'lgan axborotni shakllantiradigan hisob siyosatini ishlab chiqish va qo'llashda o'z hukmini chiqarishi kerak:

(a) foydalanuvchilarning iqtisodiy qarorlarni qabul qilish bilan bog'liq talablari uchun o'rinli bo'lgan;

(b) moliyaviy hisobotlar quyidagilarni ta'minlagani tufayli ishonchli bo'lgan:

- xo'jalik subyekting moliyaviy holati, moliyaviy natijalari va pul oqimlarini ishonchli ko'rsatadi;
- operatsiyalar, boshqa hodisalar va sharoitlarning nafaqat yuridik shakli, balki iqtisodiy mohiyatini aks ettiradi;
- betaraf, ya'ni xolis;
- ehtiyotkor;
- hamma ahamiyatli tomondan to'liq.

Yuqorida qayd qilinganidek hukm chiqarishda, rahbariyat quyidagi manbalarga qarashi va ularning qo'llanilishi mumkinligini pasayib boruvchi tartibda ko'rib chiqishi kerak:

(a) MHXSlarda shunga o'xshash yoki bog'liq masalalarga tegishli talablar;

(b) Konseptual asos keltirilgan aktivlar, majburiyatlar, daromadlar va xarajatlarining ta'rifi, tan olish mezonlari va baholash Konsepsiyalari.

Hukm chiqarishda, rahbariyat, shuningdek, standartlarni o'rnatadigan va buxgalteriya hisobi bo'yicha standartlarni ishlab chiqishda o'xshash konseptual asosdan, boshqa buxgalterlik adabiyotlardan va ushbu sohada qabul qilingan amaliyotlardan foydalanadigan boshqa idoralar tomonidan eng so'nggi chiqarilgan standart tusidagi hujjatlarni e'tiborga olishi mumkin.

Xo'jalik subyekti o'xshash operatsiyalar, boshqa hodisalar va sharoitlarga tegishli hisob siyosatlarini izchil ravishda tanlashi va qo'llashi kerak, agar qandaydir MHXS moddalarning har xil hisob siyosatlari to'g'ri kelishi mumkin bo'lgan toifalarga bo'linishini alohida talab etmasa yoki ruxsat etmasa. Agar

qandaydir MHXS moddalarning bunday toifalarga bo'linishini talab etsa yoki ruxsat etsa, bunday har bir toifaga tegishli bo'lgan hisob siyosati izchil ravishda tanlanishi va qo'llanilishi kerak.

Xo'jalik subyekti hisob siyosatini faqat quyidagi hollarda o'zgartirishi kerak:

(a) agar o'zgartirish MHXS tomonidan talab etilsa;

(b) agar o'zgartirishning natijasida moliyaviy hisobotlarda xo'jalik subyekting moliyaviy holatiga, moliyaviy natijalariga yoki pul oqimlariga operatsiyalarning, boshqa hodisalarning va sharoitlarning ta'siri to'g'risida ishonchli va o'rinliroq ma'lumotlar aks ettirilsa.

Quyidagilar hisob siyosatidagi o'zgarish bo'lib hisoblanmaydi:

– oldin sodir bo'lgan operatsiyalar, boshqa hodisalar yoki sharoitlardan mohiyati bo'yicha farqlanadigan operatsiyalar, boshqa hodisalar yoki sharoitlarga nisbatan qandaydir hisob siyosatini qo'llash;

– oldin sodir bo'lmagan yoki ahamiyatsiz darajadagi bo'lgan operatsiyalar, boshqa hodisalar yoki sharoitlarga nisbatan yangi hisob siyosatini qo'llash.

MHXS 16 "Asosiy vositalar" yoki MHXS 38 "Nomoddiy aktivlar"ga muvofiq aktivlarni qayta baholash siyosatini birinchi marta qo'llash – Mazkur standartga muvofiq emas, balki MHXS 16 yoki MHXS 38ga muvofiq qayta baholash sifatida qaraladigan hisob siyosatidagi o'zgarish bo'lib hisoblanadi.

Istisno holatlarini hisobga olgan holda:

- xo'jalik subyekti qandaydir MHXSni birinchi marta qo'llashi natijasida yuzaga keladigan hisob siyosatidagi o'zgarishni ushbu MHXSda belgilangan, agar belgilangan bo'lsa, maxsus o'tish qoidalariga muvofiq hisobga olishi kerak;

- agar qandaydir MHXSda qilinayotgan o'zgarishga tegishli bo'lgan maxsus o'tish qoidalari belgilanmagan bo'lib, xo'jalik subyekti ushbu MHXSni birinchi marta qo'llash paytida hisob siyosatini o'zgartirsa, yoki u hisob siyosatini ixtiyoriy ravishda o'zgartirsa, bunda ushbu xo'jalik subyekti hisob siyosatidagi o'zgarishlarni retrospektiv tarzda qo'llashi kerak.

Istisno holatlarini hisobga olgan holda, hisob siyosatidagi o'zgarish retrospektiv tarzda qo'llanilganida, xo'jalik subyekti taqdim qilingan oldingi davrlarning eng dastlabki davri uchun ushbu o'zgarish ta'sir qilgan kapitaldagi tarkibiy qismlarning boshlang'ich qoldiqlariga va har bitta taqdim qilingan oldingi davr uchun oshkor qilingan boshqa qiyosiy ma'lumotlarga, xuddi yangi hisob siyosati hamma vaqt qo'llanilganidek qilib, tuzatish kiritishi kerak.

Hisob siyosatidagi o'zgarish retrospektiv tarzda qo'llanilishi kerak, bundan o'zgarishning biror-bir davrga tegishli ta'sirini yoki yig'ilgan ta'sirini aniqlashni amaliy iloji yo'q bo'lgan holatlar istisno.

Hisob siyosatidagi o'zgarishning taqdim qilingan bir yoki undan ortiq oldingi davrlar uchun qiyosiy ma'lumotga nisbatan biror-bir davrga tegishli bo'li-

gan ta'sirini aniqlashni amaliy iloji yo'q bo'lganida, xo'jalik subyekti yangi hisob siyosatini retrospektiv qo'llashni amaliy iloji bo'lgan davrlardan eng birinchi davri, bu joriy davr ham bo'lishi mumkin, boshiga bo'lgan aktivlar va majburiyatlarning balans qiymatiga nisbatan qo'llashi kerak, hamda ushbu davrdagi kapitalning ta'sir qilingan har qanday tarkibiy qismining boshlang'ich qoldig'iga tegishli tuzatish kiritishi lozim.

Joriy davrning boshida yangi hisob siyosatini hamma oldingi davrlarga nisbatan qo'llashning yig'ilgan ta'sirini aniqlashni amaliy iloji bo'lmasa, xo'jalik subyekti yangi hisob siyosatini qo'llashni amaliy iloji paydo bo'lgan eng dastlabki sanadan boshlab istiqbolli qo'llash maqsadida, qiyosiy ma'lumotlarga tuzatish kiritishi kerak.

Qandaydir MHXSni birinchi marta qo'llash joriy davrga va har qanday oldingi davrga ta'sir qilganida, ushbu yilda kelgusi davrlarga ta'sir qilishi mumkin bo'lganida, bundan tuzatish summasini aniqlashni amaliy iloji yo'q bo'lgan holatlar istisno, xo'jalik subyekti quyidagilarni oshkor etishi kerak:

- ushbu MHXSning nomi;
- o'rinli bo'lsa, hisob siyosatidagi o'zgarish ushbu standartning o'tish qoidalariga muvofiq amalga oshirilganligi;
- hisob siyosatidagi o'zgarishning xususiyati;
- tegishli bo'lganda, o'tish qoidalarining tavsifi;
- tegishli bo'lganda, kelgusi davrlarga ta'sir qilishi mumkin bo'lgan o'tish qoidalari;
- joriy davr va har bir taqdim etilgan oldingi davr uchun, iloji boricha, quyidagilar bo'yicha tuzatish summasi:
 - moliyaviy hisobotning ta'sir ko'rsatilgan har qanday moddasi;
 - agar MHXS 33 "*Bitta aksiyaga to'g'ri keladigan foyda*" ushbu xo'jalik subyektiga tegishli bo'lsa, bitta aksiyaga to'g'ri keladigan bazaviy va kamaytirilgan foyda;
 - iloji boricha, taqdim qilingan davrlardan oldingi davrlarga tegishli bo'lgan tuzatish summasi.

Keyingi davrlarning moliyaviy hisobotlarida yuqorida qayd etilgan ma'lumotlarni qaytadan oshkor etish shart emas.

Hisob siyosatiga ixtiyoriy ravishda o'zgartirish kiritish joriy davrga yoki har qanday oldingi davrga ta'sir qilganida, ushbu davrga ta'sir qilishi mumkin bo'lganida, bundan tuzatish summasini aniqlashni amaliy iloji yo'q bo'lgan holatlar istisno, yoki kelgusi davrlarga ta'sir qilishi mumkin bo'lganida, xo'jalik subyekti quyidagilarni oshkor etishi kerak:

- a) hisob siyosatidagi o'zgarishning xususiyati;
- b) yangi hisob siyosatini qo'llash natijasida ishonchli va o'rinliroq axborot ta'minlanishining sabablari;

d) iloji boricha, joriy davr va taqdim qilingan har qanday oldingi davr uchun quyidagilar bo'yicha tuzatish summasi:

- moliyaviy hisobotning ta'sir ko'rsatilgan har qanday moddasi;
- agar MHXS 33 "*Bitta aksiyaga to'g'ri keladigan foyda*" ushbu xo'jalik subyektiga tegishli bo'lsa, bitta aksiyaga to'g'ri keladigan bazaviy va kamaytirilgan foyda;

e) iloji boricha, taqdim qilingan davrlardan oldingi davrlarga tegishli bo'lgan tuzatish summasi;

f) agar retrospektiv qo'llashni biror oldingi davr uchun yoki taqdim qilingan davrlardan oldingi davrlar uchun amalga oshirishni amaliy iloji bo'lmasa, bunday vaziyat bo'lishiga olib kelgan sharoitlar va hisob siyosatidagi o'zgarish qachondan boshlab va qanday qilib qo'llanilganligining tavsifi.

Keyingi davrlarning moliyaviy hisobotlarida yuqorida qayd etilgan ma'lumotlarni qaytadan oshkor etish shart emas.

Xo'jalik subyektini yangi chiqarilgan, ammo haligacha kuchga kirmagan MHXSni qo'llamagan bo'lsa, xo'jalik subyektini quyidagilarni oshkor etishi lozim:

- ushbu fakti o'zini;
- ushbu yangi MHXSni birinchi marta qo'llashning xo'jalik subyektining moliyaviy hisobotlariga mumkin bo'lgan ta'sirini baholash uchun ma'lum bo'lgan yoki oqilona ravishda baholanishi mumkin bo'lgan o'rinli ma'lumotlar.

Tadbirkorlik faoliyatiga xos bo'lgan noaniqliklar mavjud bo'lishi natijasida, moliyaviy hisobotlardagi ko'pgina moddalar aniq baholana olmaydi va faqat taxminiy baholanishi mumkin. Taxminiy baholashlar eng so'nggi ishonchli axborotga tayangan holda hukm chiqarishni qamrab oladi. Masalan, quyidagilarni taxminiy baholash zarur bo'lishi mumkin:

- umidsiz qarzlar;
- tovar-moddiy zaxiralarning qadrsizlanishi;
- moliyaviy aktivlar yoki moliyaviy majburiyatlarning haqqoniy qiymati;
- eskiradigan aktivlarning foydali xizmat muddati yoki ularda mujassamlangan kelgusi iqtisodiy naf qay tarzda olinishi;
- kafolat majburiyatlari.

Buxgalteriya hisobi maqsadida baholashdagi o'zgarishning ta'siri, bunda uni quyidagi davr foydasi yoki zararida aks ettirish orqali istiqbolli ravishda tan olinishi kerak:

(a) o'zgarish ro'y bergan davr, agar o'zgarish faqat ushbu davrga ta'sir qilsa;

(b) o'zgarish ro'y bergan davr va kelgusi davrlar, agar o'zgarish ikkalasiga ham ta'sir qiladigan bo'lsa.

Buxgalteriya hisobi maqsadida baholashdagi o'zgarish qay darajada aktivlar va majburiyatlarning o'zgarishini keltirib chiqarsa, yoki kapitalning qanday-

dir moddasiga tegishli bo'lsa, u tegishli bo'lgan aktivlarning, majburiyatlarning yoki kapital moddasining balans qiymatini tuzatish yo'li bilan o'zgarish ro'y bergan davrda tan olinishi kerak.

Xo'jalik subyekti joriy davrga ta'sir qiladigan yoki kelgusi davrlarga ta'sir qilishi kutilayotgan buxgalteriya hisobi maqsadida baholashdagi o'zgarishning xususiyatini va summasini oshkor etishi kerak, bundan kelgusi davrlarga bo'lgan ta'sirini, ushbu ta'sirni baholashni amaliy iloji yo'q bo'lganida, oshkor etish istisno qilinadi.

Agar kelgusi davrlarga bo'lgan ta'sir summasi, ushbu ta'sirni baholashni amaliy iloji yo'q bo'lgani tufayli oshkor etilmasa, xo'jalik subyekti ushbu faktni oshkor etishi lozim.

Xo'jalik subyekti oldingi davrlardagi ahamiyatli xatolarni, ular topilganidan keyin chiqarilishi ruxsat etilgan moliyaviy hisobotlarning birinchi to'plamida, retrospektiv tarzda quyidagicha tuzatishi lozim:

(a) xato paydo bo'lgan, taqdim etilgan oldingi davr(lar) uchun qiyosiy ma'lumotlarni qayta hisoblash yo'li bilan;

(b) agar xato taqdim etilgan oldingi davrlarning eng daslabki davridan oldin yuzaga kelgan bo'lsa, oldingi taqdim etilgan davrlarning eng daslabki davridagi aktivlar, majburiyatlar va kapitalning boshlang'ich qoldiqlarini qayta hisoblash yo'li bilan.

Oldingi davr xatosi retrospektiv qayta hisoblash yo'li bilan tuzatilishi kerak, bundan xatoning biror-bir davrga tegishli ta'sirini yoki natijaviy ta'sirini aniqlashni amaliy iloji yo'q bo'lgan holatlar istisno.

Xatoning taqdim qilingan bir yoki undan ortiq oldingi davrlar uchun qiyosiy ma'lumotga nisbatan biror-bir davrga tegishli bo'lgan ta'sirini aniqlashni amaliy iloji bo'lmaganida, xo'jalik subyekti retrospektiv qayta hisoblashni amaliy iloji bo'lgan davrlardan eng birinchi davridagi (bu joriy davr ham bo'lishi mumkin) aktivlarning, majburiyatlarning va kapitalning boshlang'ich qoldiqlarini qayta hisoblashi lozim.

Joriy davrning boshida xatoning hamma oldingi davrlarga bo'lgan yig'ilgan ta'sirini aniqlashni amaliy iloji bo'lmaganida, xo'jalik subyekti qayta hisoblashni amaliy iloji paydo bo'lgan eng daslabki sanadan boshlab xatoni istiqbolli ravishda tuzatish maqsadida qiyosiy ma'lumotlarni qayta hisoblashi kerak.

Xo'jalik subyekti quyidagilarni oshkor etadi:

- oldingi davrdagi xatoning xususiyati;
- taqdim qilingan har bir oldingi davr uchun, amaliy iloji boricha, tuzatishning quyidagilar bo'yicha summasi:

- moliyaviy hisobotning ta'sir ko'rsatilgan har qanday moddasi;
- agar MHXS 33 "*Bitta aksiyaga to'g'ri keladigan foyda*" ushbu xo'jalik subyektiga tegishli bo'lsa, bitta aksiyaga to'g'ri keladigan bazaviy va kamaytirilgan foyda;

- taqdim qilingan oldingi davrlardan eng dastlabki davr boshiga tuzatishning summasi;

- agar retrospektiv qayta hisoblashni biror oldingi davr uchun amalga oshirishni amaliy iloji bo'lmasa, bunday vaziyat bo'lishiga olib kelgan sharoitlar va xato qachondan boshlab va qanday qilib tuzatilganligining tavsifi.

Keyingi davrlarning moliyaviy hisobotlarida yuqorida qayd etilgan ma'lumotlarni qaytadan oshkor etish shart emas.

Ba'zi vaziyatlarda, joriy davr bilan qiyosiylikka erishish uchun bir yoki undan ortiq davrlar uchun qiyosiy ma'lumotni tuzatishni amaliy iloji bo'lmaydi. Masalan, yangi hisob siyosatini retrospektiv qo'llash yoki oldingi davr xatosini tuzatish uchun retrospektiv qayta hisoblash imkoniyatini yaratadigan tarzda ma'lumotlar oldingi davrlarda yig'ilmagan bo'lishi mumkin va bunday ma'lumotlarni qaytadan paydo qilishni amaliy iloji yo'q bo'lishi mumkin.

2.4. BHXS (IAS) 10 “Hisobot davridan keyingi hodisalar”. BHXS (IAS) 21 “Valyuta kurslaridagi o'zgarishlarning ta'sirlari”

BHXS (IAS) 10 “Hisobot davridan keyingi hodisalar” standartining maqsadi quyidagilarni belgilashdan iboratdir:

(a) xo'jalik subyekti o'z hisobotlariga hisobot davridan keyingi hodisalar uchun tuzatishlar kiritishi kerak bo'lgan paytni;

(b) xo'jalik subyekti tomonidan uning moliyaviy hisobotlarini e'lon qilish uchun tasdiqlash sanasi hamda hisobot davridan keyingi hodisalar haqida oshkor etilishi kerak bo'lgan ma'lumotlar.

Ushbu Standart, agar hisobot davridan keyingi hodisalar faoliyat uzluksizligi to'g'risidagi farazning xo'jalik subyekti uchun o'rinli emasligini ko'rsatsa, bunday xo'jalik subyekti moliyaviy hisobotlari faoliyat uzluksizligi asosida tayyorlanmasligini ham talab etadi.

BHXS (IAS) 10 “Hisobot davridan keyingi hodisalar” nomli standart hisobot davridan keyingi hodisalarni hisobga olishda va ularni oshkor etishda qo'llaniladi.

Ba'zi hollarda, xo'jalik subyekti o'z moliyaviy hisobotlarini moliyaviy hisobotlar e'lon qilinganidan so'ng aksiyadorlarning tasdig'iga havola etishi talab qilinadi. Bunday hollarda, aksiyadorlar moliyaviy hisobotlarni tasdiqlagan sanasida emas, balki moliyaviy hisobotlar e'lon qilingan sanasida ular e'lon qilish uchun tasdiqlangan bo'lib hisoblanadi.

Misol. Xo'jalik subyekti rahbariyati 20X1 yilning 31 Dekabr holatiga bo'lgan moliyaviy hisobotlarning dastlabki to'plamini 20X2 yilning 28 fevralida yakunladi. 20X2 yilning 18 Martida Boshqaruv a'zolari moliyaviy hisobotlarni ko'rib chiqdi va ularning e'lon qilinishini tasdiqladi. Xo'jalik subyekti o'z foy-

dasini va boshqa tanlangan moliyaviy ma'lumotlarni 20X2 yilning 19 martida e'lon qildi. Moliyaviy hisobotlar aksiyadorlar va boshqalar e'tiboriga 20X2 yilning 1 Aprelida taqdim etildi. Aksiyadorlar moliyaviy hisobotlarni 20X2 yilning 15 Mayida o'tkazilgan aksiyadorlarning yillik yig'ilishida tasdiqladi va tasdiqlangan moliyaviy hisobotlar tartibga soluvchi davlat idorasiga 20X2 yilning 17 mayida topshirildi.

20X2 yilning 18 martida moliyaviy hisobotlarning e'lon qilinishi tasdiqlandi (boshqaruv a'zolari moliyaviy hisobotlarning e'lon qilinishini tasdiqlagan sana).

Ba'zi hollarda, xo'jalik subyekting rahbariyati moliyaviy hisobotlarni (ijrochi bo'lmagan shaxslardangina tashkil topgan) kuzatuv kengashiga, moliyaviy hisobotlar ular tomonidan tasdiqlanishi uchun taqdim etishi talab qilinadi. Bunday hollarda, rahbariyat moliyaviy hisobotlarni kuzatuv kengashiga taqdim etilishini tasdiqlagan sana moliyaviy hisobotlarni e'lon qilish uchun tasdiqlash sanasi bo'lib hisoblanadi.

Xo'jalik subyekti tuzatishlar kiritilishini talab etadigan hisobot davridan keyingi hodisalarni aks ettirish maqsadida o'z moliyaviy hisobotlarida tan olingan summalarga tuzatishlarni kiritishi shart.

Quyida xo'jalik subyektidan o'z moliyaviy hisobotlarida tan olingan summalarga tuzatishlar kiritishni, yoki oldin tan olinmagan moddalarni tan olishni talab qiladigan hisobot davridan keyingi hodisalarga misollar keltirilgan:

(a) Xo'jalik subyekting hisobot davrining yakunida joriy majburiyatni bor bo'lganligini tasdiqlagan, sud ishining hisobot davridan keyin hal bo'lishi. Xo'jalik subyekti ushbu sud ishi yuzasidan oldin tan olingan har qanday zaxiralarga MHXS 37 "*Zaxiralar, shartli majburiyatlar va shartli aktivlar*"ga muvofiq tuzatish kiritadi yoki yangi zaxirani tan oladi. Xo'jalik subyekti faqat shartli majburiyatni oshkor etish bilan chegaralanmaydi, chunki sud ishining hal bo'lishi natijasida MHXS 37ga muvofiq e'tiborga olinishi kerak bo'lgan qo'shimcha dalillar ta'minlanadi.

Misol. 20X5 yilning 18 martida xo'jalik subyekting rahbariyati moliyaviy hisobotlarni kuzatuv kengashiga taqdim etilishi uchun tasdiqlaydi. Kuzatuv kengashi ijrochi bo'lmagan shaxslardangina tashkil topgan bo'lib, o'z ichiga xodimlar va boshqa tashqi manfaatdor tomonlarning vakillarini olgan bo'lishi mumkin. Kuzatuv kengashi 20X5yilning 26 martida moliyaviy hisobotlarni tasdiqladi. Moliyaviy hisobotlar aksiyadorlar va boshqalar e'tiboriga 20X5 yilning 1 aprelda taqdim etildi. Aksiyadorlar moliyaviy hisobotlarni 20X5 yilning 15 mayida o'tkazilgan aksiyadorlarning yillik yig'ilishida tasdiqladi va tasdiqlangan moliyaviy hisobotlar tartibga soluvchi davlat idorasiga 20X5 yilning 17 mayida topshirildi.

Moliyaviy hisobotlar 20X5 yilning 18 martida e'lon etish uchun tasdiqlandi (rahbariyat moliyaviy hisobotlarni kuzatuv kengashiga taqdim etish uchun tasdiqlagan sana).

(b) hisobot davri oxirida aktiv qadsizlanganligi yoki bu aktiv bo'icha oldin tan olingan zarar summasiga tuzatish kiritilishi kerakligidan dalolat beradigan ma'lumot hisobot davri tugaganidan keyin olinishi. Masalan:

- hisobot davri tugaganidan so'ng mijozlardan biri bankrotlikka uchrashi hisobot davri oxirida savdoga oid debitorlik qarzdorligi bo'yicha zarar mavjud bo'lganligini va xo'jalik subyekti debitorlik qarzdorlikning balans qiymatiga tuzatish kiritishi kerakligini tasdiqlaydi;

- tovar-moddiy zaxiralarning hisobot davri tugaganidan so'ng sotilishi ularning hisobot davrining oxiridagi sof sotish qiymati to'g'risida dalil berishi mumkin.

(d) hisobot davri tugallanishidan oldin sotib olingan aktivlarning tannarxi yoki sotilgan aktivlardan tushgan tushumning hisobot davri tugaganidan so'ng aniqlanishi.

(e) hisobot davri tugaganidan so'ng foydadan taqsimlanadigan to'lovlar yoki mukofotlar summasining aniqlanishi, agar xo'jalik subyektining hisobot davri oxirida bu sanadan oldin yuz bergan hodisalarning natijasida bunday to'lovlarni amalga oshirish bo'yicha joriy yuridik yoki konstruktiv majburiyati mavjud bo'lgan bo'lsa (BHXS 19 "*Xodimlarga haqlar*"ga qarang).

(f) moliyaviy hisobotlarning noto'g'ri ekanligini ko'rsatuvchi firibgarlik yoki xatolarning topilishi.

Agar xo'jalik subyekti ulushli instrument egalariga dividendlarni (BHXS 32 "*Moliyaviy instrumentlar: taqdim etish*"da ko'rsatilganidek) hisobot davri tugaganidan keyin e'lon qilsa, xo'jalik subyekti bu dividendlarni hisobot davrining oxirida majburiyat sifatida tan olmaydi.

Agar dividendlar hisobot davri tugaganidan so'ng, ammo moliyaviy hisobotlarni e'lon qilish uchun tasdiqlash sanasiga qadar e'lon qilinsa, dividendlar hisobot davrining oxirida majburiyat sifatida tan olinmaydi, chunki aynan ana shu paytda majburiyatlar mavjud bo'lmagan. Bunday dividendlar BHXS 1 "*Moliyaviy hisobotlarni taqdim etish*"ga binoan izohlarda oshkor qilinadigan ma'lumot sifatida ko'rsatiladi.

Agar hisobot davri tugaganidan keyin xo'jalik subyektining rahbariyati xo'jalik subyektini tugatish yoki uning savdo faoliyatini to'xtatish qaroriga kelsa yoki bunday yo'l tutishdan boshqa chorasi yo'q ekanligini aniqlasa, xo'jalik subyekti o'z moliyaviy hisobotlarini faoliyat uzluksizligi asosida tayyorlamasligi kerak.

BHXS 1 quyidagi holatlarda oshkor etilishi talab qilinadigan ma'lumotlarni belgilaydi:

(a) moliyaviy hisobotlar faoliyat uzluksizligi asosida tayyorlanmagan bo'lganida;

(b) xo'jalik subyektining rahbariyati faoliyat uzluksizligi faraziga jiddiy shubha uyg'otishi mumkin bo'lgan hodisalar yoki vaziyatlarga aloqador bo'lgan

ahamiyatli noaniqliklardan xabardor bo'lganida. Oshkor etilishini talab etuvchi hodisalar yoki vaziyatlar hisobot davridan keyin yuzaga kelishi mumkin.

Xo'jalik subyekti moliyaviy hisobotlarni e'lon qilish uchun tasdiqlash nasini hamda bu kim tomonidan tasdiqlanganligi haqida ma'lumotni oshkor qilishi kerak. Agar xo'jalik subyekting mulk egalari yoki boshqa tomonlar moliyaviy hisobotlar e'lon qilinganidan keyin ularga o'zgartirishlar kiritish vakolatlariga ega bo'lsa, xo'jalik subyekti bu faktni oshkor etishi hisobot davri oxiridagi shart-sharoitlar to'g'risidagi oshkor qilinadigan ma'lumotlarni yangilash lozim bo'ladi.

Agar xo'jalik subyekti hisobot davri tugaganidan keyin hisobot davri oxirida mavjud bo'lgan shart-sharoitlar to'g'risidagi ma'lumotni qo'lga kiritisa, u ushbu shart-sharoitlarga tegishli oshkor qilingan ma'lumotlarni yangi ma'lumotga tayangan holda o'zgartirishi kerak.

Agar tuzatishlar kiritilishini talab etmaydigan hisobot davridan keyingi hodisalar ahamiyatli bo'lsa, ular to'g'risida ma'lumotlarni oshkor etmaslik foydalanuvchilarning moliyaviy hisobotlar asosida qabul qilinadigan iqtisodiy qarorlariga ta'sir ko'rsatishi mumkin. SHuning uchun ham, xo'jalik subyekti tuzatishlar kiritilishini talab etmaydigan hisobot davridan keyingi hodisalarning har bir ahamiyatli toifasi bo'yicha quyidagilarni oshkor etishi kerak:

- hodisaning tabiati;
- uning moliyaviy ta'sirini tahminan baholash, yoki bunday tahminiy baholashning imkoni yo'qligini ta'kidlash.

Quyida oshkor etilishi kerak bo'lgan ma'lumotlar taqdim etilishiga sabab bo'luvchi tuzatishlar kiritilishi talab etilmaydigan hisobot davridan keyingi hodisalarga misollar keltirilgan:

(a) Hisobot davridan keyin amalga oshgan yirik biznes birlashuvi (MHXS 3 *“Biznes birlashuvlari”* bunday holatlarda muayyan ma'lumotlar oshkor etilishini talab etadi) yoki yirik sho'ba xo'jalik subyekting chiqib ketishi;

(b) faoliyatni to'xtatish rejasini e'lon qilish;

(d) aktivlarni katta summada sotib olish, MHXS 5 *“Sotish uchun mo'ljallangan uzoq muddatli aktivlar va to'xtatilgan faoliyat”*ga muvofiq sotish uchun mo'ljallangan aktivlarning tasniflanishi, aktivlarning boshqacha yo'llar bilan chiqib ketishi yoki davlat tomonidan yirik aktivlarning musodara qilinishi;

(e) hisobot davridan keyin yirik ishlab chiqarish zavodining yong'in natijasida vayron bo'lishi;

(f) yirik restrukturizatsiya rejasini e'lon qilish yoki uni amalga oshirishni boshlash (BHXS 37ga qarang);

(g) hisobot davridan keyin oddiy va potensial oddiy aksiyalar bilan amalga oshirilgan yirik operatsiyalar (BHXS 33 *«Bitta aksiyaga to'g'ri keladigan foyda»* xo'jalik subyektidan bunday operatsiyalarning tavsifini oshkor etishni talab etadi, lekin bunday operatsiyalarga BHXS 33ga muvofiq tuzatishlar kiritilishi

kerak bo'lgan kapitalizatsiya yoki aksiyalarni imtiyozli shartlarda chiqarish, aksiyalar bo'linishi yoki aksiyalarni yaxlitlashni o'z ichiga oladigan operatsiyalar kiritilmaydi);

(h) hisobot davridan keyin aktivlar narxлари yoki valyuta ayriboshlash kurslaridagi g'ayrioddiy darajadagi katta o'zgarishlar;

(i) joriy va muddati kechiktirilgan soliq aktivlari va majburiyatlariga katta ta'sir qiladigan, hisobot davridan keyin soliq stavkasi yoki amaldagi soliq qonunchiligidagi o'zgarishlar (MHXS 12 «*Daromad soliqlari*» ga qarang);

(j) katta majburiyatlar yoki shartli majburiyatlarni olish, masalan, katta summadagi kafolat xatlarini chiqarish orqali;

(k) faqat hisobot davridan keyingi hodisalardan kelib chiqqan yirik sud jarayonining boshlanishi.

BHXS (IAS) 21 “Valyuta kurslaridagi o'zgarishlarning ta'sirlari”

Tashkilot ikki usulda xorijdagi bo'linmalarni amalga oshirishi mumkin. U xorijiy valyutalardagi operatsiyalarni amalga oshirishi mumkin yoki u xorijdagi bo'linmaga ega bo'lishi mumkin. Shu bilan birga, tashkilot o'z moliyaviy hisobotlarini xorijiy valyutada taqdim etishi mumkin. Mazkur standartning maqsadi xorijiy valyutalardagi operatsiyalarni va xorijdagi bo'linmani qanday qilib moliyaviy hisobotlarda aks ettirishni hamda moliyaviy hisobotlarni taqdim qilish valyutasiga qanday o'tkazishni belgilashdan iboratdir.

Asosiy masalalar – qaysi valyuta kurslaridan foydalanish va moliyaviy hisobotlarda valyuta kurslaridagi o'zgarishlar ta'sirlarini qanday qilib taqdim etish hisoblanadi.

Mazkur standart quyidagi holatlarda qo'llanilishi lozim:

- xorijiy valyutalardagi operatsiyalarni va qoldiqlarni hisobga olishda, bunda MHXS 9 «*Moliyaviy instrumentlar*» ning qo'llash doirasidagi derivativ operatsiyalar va qoldiqlardan tashqari;

- jamlash yoki ulushi bo'yicha hisobga olish usuli orqali tashkilotning moliyaviy hisobotlarida aks ettirilgan xorijdagi bo'linmaning faoliyat natijalarini va moliyaviy holatini bir valyutadan boshqa valyutaga o'tkazishda;

- tashkilotning faoliyat natijalarini va moliyaviy holatini taqdim qilish valyutasiga o'tkazishda.

Tashkilot faoliyat yuritadigan asosiy iqtisodiy muhit bo'lib odatda u asosan pul mablag'ini ishlab topadigan va xarajat qiladigan muhit hisoblanadi. Tashkilot o'zining funksional valyutasini aniqlashda quyidagi omillarni inobatga oladi:

(a) valyuta, qaysiki:

- asosan tovarlar va xizmatlarning sotish narxlariga ta'sir qiladi (bu ko'p hollarda uning tovarlari va xizmatlarining sotish narxları belgilanadigan va hisob-kitob qilinadigan valyuta bo'ladi);

- asosan raqobat shartlari va me'yoriy bazalari uning tovarlari va xizmatlarining sotish narxlarini aniqlaydigan mamlakatning valyutasi.

(b) tovarlar yoki xizmatlarni ta'minlashda asosan ishchi kuchi, xom-ashyo va boshqa xarajatlarga ta'sir qiladigan valyuta (bu ko'p hollarda bunday xarajatlar belgilanadigan va hisob-kitob qilinadigan valyuta bo'ladi).

Quyidagi omillar ham tashkilotning funksional valyutasining dalilini ta'minlashi mumkin:

- moliyalashtirish faoliyatlaridan (ya'ni, qarz va kapital instrumentlar chiqarish) fondlar hosil qilinadigan valyuta.

- operatsion faoliyatlaridan tushumlar odatda saqlanadigan valyuta.

Tashkilot xorijdagi bo'linmadan olinadigan yoki unga to'lanadigan monetar moddaga ega bo'lishi mumkin. Hisob-kitob qilinishi yaqin kelajakda na rejalashtirilgan va na sodir bo'lish ehtimoli mavjud modda, mohiyatan, tashkilotning ushbu xorijdagi bo'linmaga sof investitsiyasining qismi bo'ladi. Bunday monetar moddalar uzoq muddatli debitorlik qarzlarini yoki kreditlarni o'z ichiga olishi mumkin. Ular savdo bo'yicha debitorlik qarzlarini va kreditorlik qarzlari o'z ichiga olmaydi.

Monetar moddaning asosiy jihati bu valyuta birliklarining o'zgarmas yoki aniqlanadigan summasini olish huquqidir yoki yetkazib berish majburiyatidir. Misollar quyidagilarni o'z ichiga oladi: pul mablag'ida to'lanadigan nafaqalar va boshqa xodimlarning daromadlari; pul mablag'ida hisob-kitob qilinadigan rezervlar; majburiyat sifatida tan olingan pul mablag'idagi dividendlar. Xuddi shuningdek, olinadigan (yoki yetkazib beriladigan) haqqoniy qiymat valyuta birliklarining o'zgarmas yoki aniqlanadigan summasiga teng bo'lgan holatdagi tashkilotning ulushli instrumentlarining o'zgaruvchan summasini yoki aktivlarining o'zgaruvchan qiymatini olish (yoki yetkazib berish) shartnomasi – monetar modda hisoblanadi.

Aksincha, nomonetar moddaning asosiy jihati bu valyuta birliklarining o'zgarmas yoki aniqlanadigan summasini olish huquqining yoki yetkazib berish majburiyatining mavjud bo'lmashligidir. Misollar quyidagilarni o'z ichiga oladi: tovarlar va xizmatlar uchun oldindan to'langan qiymatlar (masalan, ijara bo'naklari); gudvill; nomoddiy aktivlar; tovar-moddiy zaxiralar; asosiy vositalar; va nomonetar aktivni yetkazib berish orqali hisob-kitob qilinadigan rezervlar.

Xorijiy valyutadagi operatsiya xorijiy valyutada belgilangan yoki hisob-kitobni talab etadigan operatsiyadir, jumladan tashkilot quyidagilarni amalga oshirganda yuzaga keladigan operatsiyalardir:

(a) narxi xorijiy valyutada belgilangan tovarlar yoki xizmatlarni sotib olish yoki sotish;

(b) to'lanadigan yoki olinadigan qiymatlar xorijiy valyutada belgilangan holda, pul mablag'larini qarzga olish yoki qarzga berish;

(v)boshqa hollarda xorijiy valyutada belgilangan aktivlarni xarid qilish yoki chiqib ketishi, yoki majburiyatlarni hosil qilish yoki hisob-kitob qilish.

Xorijiy valyutadagi operatsiya, funksional valyutada dastlabki tan olinishida, xorijiy valyutadagi qiymatga operatsiya sanasidagi funksional valyuta bilan xorijiy valyuta o'rtasidagi spot valyuta kursini qo'llagan holda qayd qilinishi lozim.

Operatsiya sanasi operatsiya MHXSlarga muvofiq dastlabki tan olish mezonini qanoatlantirgan sanadir. Amaliy sabablar uchun, operatsiya sanasidagi kursga yaqinroq kurs ko'p hollarda foydalaniladi, masalan, hafta yoki oy uchun o'rtacha kurs ushbu davr mobaynida sodir bo'ladigan har bir xorijiy valyutadagi barcha operatsiyalar uchun foydalanilishi mumkin. Biroq, agarda valyuta kurslari ahamiyatli tarzda tebransa, davr uchun kursdan foydalanish noo'rin bo'ladi.

Har bir hisobot davri oxirida:

- xorijiy valyutadagi monetar moddalar oxirgi kursdan foydalangan holda bir valyutadan boshqa valyutaga o'tkazilishi lozim;

- xorijiy valyutada boshlang'ich qiymat bo'yicha hisoblangan nomonetar moddalar operatsiya sanasidagi valyuta kursidan foydalangan holda bir valyutadan boshqa valyutaga o'tkazilishi lozim;

- xorijiy valyutada haqqoniy qiymat bo'yicha hisoblangan nomonetar moddalar haqqoniy qiymat baholangan sanasidagi valyuta kurslaridan foydalangan holda bir valyutadan boshqa valyutaga o'tkazilishi lozim.

Monetar moddalarning hisob-kitobidan yoki monetar moddalarni davr mobaynida yoki oldingi moliyaviy hisobotlarda dastlabki tan olinishida foydalanilgan kurslardan boshqa kurslarda bir valyutadan boshqa valyutaga o'tkazishda yuzaga keladigan kurs farqlari foyda yoki zararda ular yuzaga kelgan davrda tan olinishi lozim.

Qachonki nomonetar modda bo'yicha foyda yoki zarar boshqa umumlashgan daromadda tan olinsa, ushbu foyda yoki zararning har qanday valyuta qismi boshqa umumlashgan daromadda tan olinishi lozim. Aksincha, qachonki nomonetar modda bo'yicha foyda yoki zarar tan olinsa, ushbu foyda yoki zararning har qanday valyuta qismi foyda yoki zararda tan olinishi lozim.

Hisobot beruvchi tashkilotning xorijdagi bo'linmaga sof investitsiyasining qismini tashkil etadigan monetar moddadan yuzaga keladigan kurs farqlari, o'rinliligini inobatga olib, hisobot beruvchi tashkilotning alohida moliyaviy hisobotlaridagi yoki xorijdagi bo'linmaning alohida moliyaviy hisobotlaridagi foyda yoki zararda tan olinishi lozim. Xorijdagi bo'linma va hisobot beruvchi tashkilotni o'z ichiga olgan moliyaviy hisobotlarda (masalan, xorijdagi bo'linma sho'ba bo'lgan holatdagi jamlangan moliyaviy hisobotlar), bunday kurs farqlari dastlab boshqa umumlashgan daromadda tan olinishi lozim va sof investitsiyani chiqib ketishida kapitaldan foyda yoki zararda qayta tasniflanishi lozim.

Misol. Kompaniya funksional valyutasi sh.b. Kompaniya ishlab chiqarish uskunasi xorijiy hamkordan sotib olmoqda. Uskuna qiymati 100000 dollar. 1 dekabr 20____ yilda kompaniya shartnoma shartiga ko'ra oldindan 50% to'lovni amalga oshirdi. 20 dekabrda kompaniya uskunani olib keldi. Uskunaning qolgan summasi 20____ yil yavvarda kompaniya tomonidan to'lanadi.

Sh.b.ning dollarga nisbatan kursi sanalar bo'yicha quyidagicha:

1 dekabr 20____ yilda 1.20 sh.b.

20 dekabr 20____ yilda 1.22 sh.b.

31 dekabr 20____ yilda 1.23 sh.b.

1 dekabr 20____ yildagi provodka:

Dt asosiy vositalarni sotib olish uchun avanslar (M1010) 60000

Kt valyuta schyoti (M5200) 60000

$100000 \times 50\% \times 1.2 = 60000$ sh.b.

20 dekabr 20____ yildagi provodka:

Dt asosiy vositalar (M0100) 121000

Kt asosiy vositalarni sotib olish uchun avanslar (M1010) 60000

Kt mol yetkazib beruvchilarga to'lanadigan schyotlar (M6010) 61000

Asosiy vositalarni sotib olish uchun mol yetkazib beruvchilarga avanslar nomonetar moddalar hisoblanadi va shu sababli xorijiy valyutadagi mablag'ni uni almashtirish kursi bo'yicha tarixiy qiymatda aks ettiriladi.

31 dekabr 20____ yildagi provodka:

Dt valyuta kursi farqidan zarar (M9620) 500

Kt mol yetkazib beruvchilarga to'lanadigan schyotlar (M6010) 500

$10000 \times 50\% \times (1.23 - 1.22) = 500$ sh.b.

Mol yetkazib beruvchilarga to'lanadigan schyotlar monetar moddalar hisoblanadi va shu sababli xorijiy valyutadagi mablag'ni uni yopiladigan kursi bo'yicha qiymatda aks ettiriladi.

Tashkilot o'zining moliyaviy hisobotlarini har qanday valyutada (yoki valyutalarda) taqdim etishi mumkin. Agarda taqdim qilish valyutasi tashkilotning funksional valyutasidan farq qilsa, u o'zining faoliyat natijalarini va moliyaviy holatini taqdim qilish valyutasiga o'tkazadi. Masalan, guruh turli funksional valyutalarga ega alohida tashkilotlaridan iborat bo'lsa, har bir tashkilotning faoliyat natijalari va moliyaviy holati umumiy valyutada ifodalanadi va buning natijasida jamlangan moliyaviy hisobotlar taqdim etilishi mumkin.

Funksional valyutasi giperinflatsiya iqtisodiyotining valyutasi bo'lmagan tashkilotning faoliyat natijalari va moliyaviy holati quyidagi tartiblardan foydalanган holda boshqa taqdim qilish valyutasiga o'tkazilishi lozim:

(a) taqdim etiladigan har bir moliyaviy holat to'g'risidagi hisobot uchun aktivlar va majburiyatlar (ya'ni, jumladan qiyosiy ma'lumotlar) ushbu moliyaviy holat to'g'risidagi hisobot sanasidagi oxirgi kursda o'tkazilishi lozim;

(b)foyda yoki zarar va boshqa umumlashgan daromadni aks ettiradigan har bir hisobot uchun daromad va xarajatlar (ya'ni, jumladan qiyosiy ma'lumotlar) operatsiyalar sanalaridagi valyuta kurslarida o'tkazilishi lozim;

(d)barcha natijaviy kurs farqlari boshqa umumlashgan daromadda tan olinishi lozim.

Amaliy sabablar uchun, operatsiyalar sanalaridagi valyuta kurslariga yaqinroq kurs, masalan davr uchun o'rtacha kurs, ko'p hollarda daromad va xarajat moddalarini o'tkazishda foydalaniladi. Biroq, agarda valyuta kurslari sezilarli tarzda tebransa, davr uchun o'rtacha kursdan foydalanish noo'rindir.

Kurs farqlari quyidagilardan yuzaga keladi:

- daromad va xarajatlarni operatsiyalar sanalaridagi valyuta kurslarida va aktiv va majburiyatlarni oxirgi kurslarda o'tkazish.
- boshlang'ich sof aktivlarni oldingi oxirgi kursdan farq qiladigan oxirgi kursda o'tkazish.

Funksional valyutasi giperinflyatsiya iqtisodiyotining valyutasi bo'lgan tashkilotning faoliyat natijalari va moliyaviy holati quyidagi tartiblardan foydalanigan holda boshqa taqdim qilish valyutasiga o'tkazilishi lozim:

- barcha summalar (ya'ni aktivlar, majburiyatlar, kapital moddalar, daromad va xarajatlar, jumladan qiyosiy ma'lumotlar) moliyaviy holat to'g'risidagi eng yaqin hisobot sanasidagi oxirgi kursda o'tkazilishi lozim.

- summalar nogiperinflyatsiya iqtisodiyotining valyutasiga o'tkazilganda, qiyoslanuvchan summalar summategishli o'tgan yilning moliyaviy hisobotlarida joriy yil summolari summa sifatida taqdim etilgan summalar summa bo'lishi lozim (ya'ni narx darajasidagi keyingi o'zgarishlarga yoki valyuta kurslaridagi keyingi o'zgarishlarga to'g'rilanmagan).

Tashkilot quyidagilarni ochib berishi lozim:

- foyda yoki zararda tan olingan kurs farqlarining summasi, bunda MHXS 9 ga muvofiq foyda yoki zarar orqali haqqoniy qiymatda baholangan moliyaviy instrumentlardan yuzaga keladigan kurs farqlaridan tashqari;

- boshqa umumlashgan daromadda tan olingan va kapitalning alohida tarkibiy qismida yig'ilgan sof kurs farqlari, shu bilan birga bunday kurs farqlari summasining davr boshidagi va oxiridagi solishtirmasi.

II MODUL. MOLİYAVIY HISOBOTNING XALQARO STANDARTLARI TAVSIFI

3-BOB. TUSHUMLARNI HISOBGA OLUVCHI STANDARTLARINING TAVSIFI

3.1. BHXS (IAS) 11 “Qurilish shartnomalari”

BHXS (IAS) 11 “Qurilish Shartnomalari” nomli standartning maqsadi qurilish shartnomalari bilan bog‘liq daromadlar va xarajatlarning buxgalteriya hisobini belgilashdan iboratdir. Qurilish shartnomalari asosida amalga oshiriladigan faoliyatning o‘ziga xos xususiyatlari tufayli shartnoma bo‘yicha faoliyatning boshlanishi sanasi va tugashi sanasi odatda har xil hisobot davrlariga to‘g‘ri keladi. Shuning uchun, qurilish shartnomalarini hisobga olishning asosiy vazifasi shartnoma bo‘yicha daromadlar va xarajatlarni qurilish ishlari amalga oshiriladigan hisobot davrlarida to‘g‘ri taqsimlashdir. Qurilish shartnomasi bo‘yicha daromadlar va xarajatlar umumlashgan daromad to‘g‘risidagi hisobotda qachon tan olinishi kerakligini aniqlash uchun Mazkur standartda moliyaviy hisobotlarni tayyorlash va taqdim etishning konseptual asosida belgilangan tan olish mezonlaridan foydalaniladi. Shuningdek, ushbu mezonlarning qo‘llanishida amaliy yo‘riqnomalar ham beriladi.

Ushbu Standartning talablari odatda har bir qurilish shartnomasiga alohida qo‘llaniladi. Ammo, muayyan vaziyatlarda, ushbu Standartni shartnoma yoki shartnomalar guruhining mohiyatini aks ettirish maqsadida bitta shartnomaning alohida ajratiladigan qismlariga yoki shartnomalar guruhiga nisbatan qo‘llash talab etiladi.

Agar shartnoma bo‘yicha bir qancha aktivlarning qo‘rilishi ko‘zda tutilsa, quyidagi hollarda har bir aktivning qurilishi alohida qurilish shartnomasi sifatida hisobga olinadi:

- (a) har bir aktiv uchun alohida takliflar berilganida;
- (b) har bir aktivning qurilishi shartlari yuzasidan alohida muzokaralar olib borilgan, hamda pudratchi va buyurtmachi shartnomaning har bir aktivga tegishli bo‘lgan qismini qabul qilish yoki rad etish imkoniyatiga ega bo‘lganida;
- (d) har bir aktivga tegishli bo‘lgan xarajatlar va daromatlarni aniqlash mumkin bo‘lganida.

Shartnomalar guruhi, yagona buyurtmachi yoki bir qancha buyurtmachilar bilan tuzilganidan qat'iy nazar, quyidagi hollarda yagona shartnoma sifatida hisobga olinadi:

- shartnomalar guruhi yuzasidan yagona to'plam sifatida muzokaralar olib borilganida;

- shartnomalar shunchalik bir biriga chambarchas bog'langan bo'lib, amalda ular umumiy foyda me'yoriga ega bo'lgan yagona loyihaning bir qismini tashkil qilganida;

- shartnomalar bir vaqtning o'zida yoki birin ketin amalga oshirilganida.

Shartnoma buyurtmachining istagiga ko'ra qo'shimcha aktivning qurilishi ni ko'zda tutishi mumkin, yoki qo'shimcha aktivning qurilishi uchun shartnomaga o'zgartirish kiritilishi mumkin. Qo'shimcha aktivning qurilishi quyidagi hollarda alohida qurilish shartnomasi sifatida hisobga olinishi kerak:

- qo'shimcha aktiv dastlabki shartnomada ko'rsatilgan aktiv yoki aktivlardan o'zining loyihasi, texnologiyasi yoki vazifasi bilan jiddiy darajada farq qiladi;

- qo'shimcha aktivning narxi dastlabki shartnoma narxidan qat'iy nazar kelishiladi.

Shartnoma bo'yicha daromadlar quyidagilardan tarkib topadi:

(a) shartnomada kelishilgan dastlabki summa;

(b) shartnomada ko'zda tutilgan ishlar o'zgarishidan olinadigan daromadlar, da'volar va rag'batlantirish summolari:

- ular daromad olinishiga olib kelishi ehtimolligi bor darajada;

- ularni ishonchli baholash mumkin bo'lgan darajada.

Shartnoma bo'yicha daromad, olingan yoki olinadigan tovonning haqqoniy qiymatida, baholanadi. Kelgusi hodisalarning natijasiga bog'liq bo'lgan turli noaniqliklar shartnoma bo'yicha daromadning baholanishiga ta'sir qiladi. Hodisalar ro'y berishi va noaniqliklar hal bo'lishi sari taxminiy baholashlar tez-tez qayta ko'rib chiqilishi talab etiladi. SHu bois ham, shartnoma bo'yicha daromadning summasi bir davrdan ikkinchi davrga o'tganda bir ko'payib bir kamayishi mumkin. Masalan:

(a) pudratchi va buyurtmachi shartnoma dastlabki tuzilganidan keyin keldigan davrda shartnoma bo'yicha daromadni ko'paytiradigan yoki kamaytiradigan o'zgarishlarni yoki da'volarni kelishib olishi mumkin;

(b) narxi qat'iy belgilangan shartnomada kelishilgan daromadning summasi xarajatlarning qayta ko'rib chiqilishi shartiga binoan ko'tarilishi mumkin;

(d) shartnoma bo'yicha daromadning summasi shartnomani bajarish davomida pudratchining aybi bilan yo'l qo'yilgan kechiktirilishlar tufayli yuzaga kelgan jarimalar natijasida kamayishi mumkin;

(e) narxi qat'iy belgilangan shartnoma qurilish ishlarining birligi bo'yicha qat'iy belgilangan narxni ko'zda tutsa, shartnoma bo'yicha daromad ishlar birliklarining soni oshgani sari ko'payib boradi.

O'zgartirish - bu shartnoma bo'yicha bajariladigan ishlar ko'lamiga o'zgartirish kiritilishiga buyurtmachi tomonidan berilgan ko'rsatmadir. O'zgartirish shartnoma bo'yicha daromadning o'sishi yoki kamayishiga olib kelishi mumkin. O'zgartirish misoli bo'lib shartnoma muddatini o'zgartirish yoki qurilish obyektiga qo'yiladigan texnik talablarni yoki uning loyihasini o'zgartirish xizmat qiladi. O'zgartirish summasi quyidagi hollarda shartnoma bo'yicha daromadga kiritiladi:

- agar o'zgartirish va o'zgartirish natijasida yuzaga keluvchi daromad summasi buyurtmachi tomonidan tasdiqlanishi ehtimoli mavjud bo'lsa;
- daromadning summasi ishonchli ravishda baholanishi mumkin bo'lsa.

Da'volar bo'yicha daromadlar - bu shartnoma narxiga kiritilmagan xarajatlarning buyurtmachi yoki boshqa shaxs tomonidan qoplanishi sifatida pudratchi tomonidan olinishi kutilayotgan summa. Da'vo quyidagilar natijasida yuzaga kelishi mumkin: masalan, buyurtmachining aybi bilan yo'l qo'yilgan kechiktirishlar, qurilish obyektiga qo'yiladigan texnik talablardagi yoki uning loyihasidagi yo'l qo'yilgan xatolar, va shartnoma bo'yicha ishlarga tortishuvga sabab bo'ladigan o'zgartirishlarni kiritish. Da'volar natijasida yuzaga keluvchi daromad summasi yuqori darajadagi noaniqlik bilan baholanishi mumkin va ko'pincha muzokaralar natijasiga bog'liq. SHu bois, da'volar shartnomala bo'yicha daromadlarga faqat quyidagi hollarda kiritiladi:

(a) muzokaralar buyurtmachi tomonidan da'vo qabul qilinishini kutish mumkin darajasiga yetganida;

(b) buyurtmachi tomonidan qabul qilinishi mumkin bo'lgan summa ishonchli darajada baholanishi mumkin bo'lganda.

Rag'batlantirish to'lovlari shartnomada belgilangan ishlarni bajarishning me'yoriy ko'rsatkichlariga erishilganda yoki oshirib bajarilganda pudratchiga to'lanadigan qo'shimcha summalaridir. Masalan, pudratchiga shartnomani muddatidan oldin bajargani uchun rag'balantirish to'lovi amalga oshirilishi shartnomada ko'zda tutilishi mumkin. Rag'batlantirish to'lovlari shartnoma bo'yicha daromadga quyidagi hollarda kiritiladi:-

- shartnoma, unda belgilangan me'yoriy ko'rsatkichlarga erishilishi yoki ularning oshirib bajarilishini kutish mumkin bo'lgan, u bo'yicha ishlar tugallanishi darajasiga yetganida;
- rag'batlantirish to'lovi summasini ishonchli darajada baholash mumkin bo'lganda.

Shartnoma bo'yicha xarajatlar quyidagilardan tarkib topadi:

- muayyan shartnoma bilan bevosita bog'liq bo'lgan xarajatlar;

- shartnoma bo'yicha faoliyatga umuman taalluqli bo'lgan va shartnoma qiymatiga taqsimlanishi mumkin bo'lgan xarajatlar;
- shartnoma shartlari ostida buyurtmachi tomonidan alohida qoplanadigan xarajatlar.

Muayyan shartnoma bilan bevosita bog'liq bo'lgan xarajatlarga quyidagilar kiradi:

- ♦ qurilishga oid mehnat haqini to'lash bo'yicha xarajatlar, shu jumladan qurilish maydonini kuzatish xarajatlari;
- ♦ qurilishda ishlatilgan xomashyo va materiallar;
- ♦ shartnomani bajarishda foydalanilgan asosiy vositalarning eskirishi;
- ♦ asosiy vositalarni va materiallarni qurilish maydoniga olib kelish va olib chiqish bo'yicha xarajatlar;
- ♦ asosiy vositalarning ijarasi bo'yicha xarajatlar;
- ♦ shartnoma bilan bevosita bog'liq bo'lgan konstruktorlik va texnik yordam bo'yicha xarajatlar;
- ♦ kamchiliklarni yo'qotish va kafolatlangan ishlar hajmini bajarish bo'yicha taxminiy baholangan xarajatlar, shu jumladan kafolatlangan xizmat ko'rsatish bo'yicha kutilayotgan xarajatlar;
- ♦ uchinchi tomonlarning da'vo-e'tirozlari.

Ushbu xarajatlar shartnoma bo'yicha daromadga kiritilmagan tasodifiy daromadlar olinishi natijasida kamayishi mumkin. Masalan, ortiqcha materiallarni sotishdan olingan daromadlar yoki shartnoma muddati tugagach u bo'yicha foydalanilgan asosiy vositalarni sotishdan olingan daromadlar natijasida.

Shartnoma bo'yicha faoliyatga umuman taalluqli bo'lgan va muayyan shartnoma qiymatiga taqsimlanishi mumkin bo'lgan xarajatlar quyidagilarni o'z ichiga oladi:

- a) sug'urta xarajatlari;
- b) muayyan shartnomaga bevosita tegishli bo'lmagan konstruktorlik va texnik yordam bo'yicha xarajatlar;
- d) qurilish bo'yicha ustama xarajatlari.

Bunday xarajatlar sistematik va ratsional hamda o'xshash xususiyatlarga ega bo'lgan barcha xarajatlarga izchil ravishda qo'llaniladigan usullar yordamida taqsimlanadi. Xarajatlar qurilish ishlari bajarilishining normal sur'atlariga asoslangan holda taqsimlanadi. Qurilish bo'yicha ustama xarajatlari, masalan qurilish bo'yicha ishchilarga to'lanadigan ish haqini hisoblash va to'lov qaydnomalarini tayyorlashga oid xarajatlarni, o'z ichiga oladi. SHartnoma bo'yicha faoliyatga umuman taalluqli bo'lgan va muayyan shartnoma qiymatiga kiritilishi mumkin bo'lgan xarajatlar qarzlar bo'yicha xarajatlarni qamrab oladi.

Shartnoma shartlari ostida buyurtmachi tomonidan alohida qoplanadigan xarajatlar shartnomada qoplanishi alohida belgilangan ba'zi umumiy ma'muriy xarajatlarni va tajriba-konstruktorlik xarajatlarini qamrab olishi mumkin.

Shartnoma bo'yicha faoliyatga taalluqli bo'lmagan yoki muayyan shartnoma qiymatiga taqsimlab kiritib bo'lmaydigan xarajatlar qurilish shartnomasi bo'yicha xarajatlarga kiritilmaydi. Bunday xarajatlarni quyidagilarni o'z ichiga oladi:

- a) qoplanishi shartnomada alohida belgilanmagan umumiy ma'muriy xarajatlar;
- b) sotish bo'yicha xarajatlar;
- d) qoplanishi shartnomada alohida belgilanmagan tadqiqot va tajriba-konstruktorlik xarajatlari;
- e) muayyan shartnomani bajarishda foydalanilmagan bekor turgan asosiy vosita.

Shartnoma bo'yicha xarajatlar shartnoma tuzilishi kafolatlangan sanadan boshlab shartnomani to'liq bajarishgacha bo'lgan davrda shartnomaga tegishli bo'lgan xarajatlardan tarkib topadi. Biroq, shartnomaga bevosita bog'liq bo'lgan xarajatlar va shartnoma tuzilishini kafolatlash uchun amalga oshirilgan xarajatlar ham shartnoma bo'yicha xarajatlarning bir qismi sifatida hisobga olinadi, agar ularni alohida ajratish va ishonchli darajada baholash mumkin bo'lsa hamda shartnoma tuzilishining ehtimoli mavjud bo'lsa. Shartnomani tuzish uchun amalga oshirilgan sarflar xarajatlar sifatida ular amalga oshirilgan davrda tan olinganida, ular keyingi davrda shartnoma tuzilganidan keyin shartnoma bo'yicha xarajatlarga kiritilmaydi.

Qurilish shartnomasining natijasi ishonchli ravishda baholanishi mumkin bo'lganida, qurilish shartnomasi bilan bog'liq bo'lgan shartnoma daromadlari va xarajatlari hisobot davri oxiridagi shartnoma bo'yicha qurilish ishlarining tugallanishi darajasi (foizi)ga bog'liq ravishda daromadlar va xarajatlar sifatida tan olinishi kerak. Narxi qat'iy belgilangan qurilish shartnomasining natijasi quyidagi barcha shartlarga rioya etilganida ishonchli baholanishi mumkin:

- shartnoma bo'yicha jami daromad summasi ishonchli darajada baholaniganida;

- shartnoma bilan bog'liq bo'lgan iqtisodiy naf tashkilot tomonidan olinishi ehtimoli mavjud bo'lganida;

- shartnomani to'liq bajarish bo'yicha xarajatlarni va shartnoma bajarilishining hisobot davri oxiridagi darajasini ishonchli baholash mumkin bo'lsa;

- shartnomaga taalluqli bo'lgan xarajatlarni, shartnoma bo'yicha haqiqatda amalga oshirilgan xarajatlarni oldingi taxminiy baholashlar bilan taqqoslash mumkin bo'ladigan darajada, aniqlash va ishonchli baholash mumkin bo'lsa.

"Xarajatlar plyus" shartnomasining natijasi quyidagi barcha shartlarga rioya etilganida ishonchli baholanishi mumkin:

- a) shartnoma bilan bog'liq bo'lgan iqtisodiy naf tashkilot tomonidan olinishi ehtimoli mavjud bo'lganida;

b) shartnomaga taalluqli bo'lgan xarajatlarni, ular alohida qoplanishi yoki qoplanmasligidan qat'iy nazar, aniqlash va ishonchli baholash mumkin bo'lsa.

Daromadlar va xarajatlarni shartnomaning tugallanishi darajasiga bog'liq ravishda tan olish tugallanish darajasi usuli deb yuritiladi. Bu usulga ko'ra shartnoma bo'yicha daromadlar shartnomaning ma'lum tugallanish darajasiga yetish uchun shartnoma bo'yicha amalga oshirilgan xarajatlar bilan solishtiriladi, buning natijasida qurilish ishlarining tugallangan qismiga tegishli bo'lishi mumkin bo'lgan daromadlar, xarajatlar va foyda mutanosib ravishda tan olinadi. Bu usul shartnoma bo'yicha qurilish ishlarining hajmi va faoliyat natijalari to'g'risida foydali ma'lumotni ta'minlaydi.

Tugallanish darajasi usuli qo'llanilganda shartnoma bo'yicha daromadlar qurilish ishlari bajarilgan hisobot davrlarida daromad sifatida foyda yoki zarar tarkibida tan olinadi. SHartnoma bo'yicha xarajatlar ular tegishli bo'lgan qurilish ishlari bajarilgan hisobot davrlarida xarajat sifatida foyda yoki zarar tarkibida, odatda, tan olinadi.

Pudratchi tomonidan shartnoma bo'yicha kelgusi faoliyatga tegishli bo'lgan xarajatlar amalga oshirilgan bo'lishi mumkin. Bunday xarajatlar aktiv sifatida, agar ular qoplanishining ehtimoli mavjud bo'lsa, tan olinishi kerak. Bunday xarajatlar buyurtmachidan olinadigan summani ifoda qilib, ko'pincha tugallanmagan ishlab chiqarish (qurilish) sifatida tasniflanadi.

Qurilish shartnomasining natijasi faqat shartnoma bilan bog'liq iqtisodiy naf tashkilot tomonidan olinishi ehtimoli mavjud bo'lganida ishonchli baholanishi mumkin. Biroq, shartnoma bo'yicha daromadga kiritilgan va foyda yoki zarar tarkibida tan olingan summaning olinishi shubha to'g'dirs, olib bo'lmaydigan summa yoki olinishi ehtimoli bo'lmagan summa shartnoma bo'yicha daromadning tuzatilishi emas, balki xarajat sifatida tan olinishi kerak.

Tashkilot odatda shartnoma natijasini ishochli bahola oladi, agar u quyidagilarni aniq belgilaydigan shartnomada kelishilgan bo'lsa:

a) qurilishi kerak bo'lgan aktiv (qurilish obyekti) bo'yicha har qaysi tomonning yuridik kuchga ega huquqlari;

b) qurilish obyekti evaziga olinadigan tovon;

d) hisob-kitoblarning shakli va shartlari.

Tashkilot uchun, shuningdek, samarali ichki moliyaviy rejalatirish va hisobot tizimiga ega bo'lish muhimdir. Tashkilot, zarur bo'lganida, shartnoma bo'yicha baholangan daromadlar va xarajatlarni shartnoma bajarilishi sari qayta ko'rib chiqadi. Bunday qayta ko'rib chiqishlar zarurati mavjudligi shartnomaning natijasini ishonchli baholab bo'lmaydi degani emas.

Shartnomaning tugallanishi darajasi bir nechta usullar bilan aniqlanishi mumkin. Tashkilot bajarilgan ishlarni ishonchli darajada baholaydigan usuldan foydalanadi. Shartnomaning xususiyatidan kelib chiqib, bu usullarga quyidagilar kiritilishi mumkin:

(a) shartnoma bo'yicha ma'lum sanagacha tugallangan ishlarga oid amalga oshirilgan xarajatlarning shartnoma bo'yicha jami baholangan xarajatlarga nisbatini aniqlash;

(b) bajarilgan ishlarning nazorat o'ldiruvchi o'ldiruvchi;

(d) shartnoma bo'yicha tugallangan ishlarning fizik ko'rsatkichlardagi tugallanish darajasini hisoblash.

Buyurtmachilar tomonidan ishlar bajarilishi sari amalga oshiriladigan to'lovlar va olingan bo'naklar ko'pincha ish bajarilishi darajasini ko'rsatmaydi.

Tugallanish darajasi ma'lum sanagacha amalga oshirilgan shartnoma xarajatlarga bog'liq ravishda aniqlanganida, shartnoma bo'yicha xarajatlarning tugallangan ishlarni aks ettiruvchi qismigina ushbu sanagacha amalga oshirilgan xarajatlarga kiritiladi. Ularga kiritilmaydigan xarajatlarning misollari quyidagicha:

a) shartnoma bo'yicha kelgusi faoliyatga tegishli bo'lgan shartnoma xarajatlari, masalan qurilish maydoniga yetkazilgan yoki shartnoma bo'yicha foydalanish uchun olib qo'yilgan, lekin shartnomani bajarishda haligacha o'rnatilmagan, ishlatilmagan yoki foydalanilmagan materiallar bo'yicha xarajatlar, bundan shartnoma uchun maxsus tayyorlangan materiallar xarajatlari mustasno;

b) ikkilamchi pudrat bo'yicha pudratchilarga ikkilamchi pudrat shartnomasi bo'yicha oldindan bajarilgan ishlar uchun amalga oshirilgan to'lovlar.

Qurilish shartnomasining natijasini ishonchli darajada baholab bo'lmaganida:

- daromadlar, qoplanishi mumkin bo'lgan shartnoma xarajatlarining hajmidagina, tan olinishi kerak;

- shartnoma bo'yicha xarajatlar ular amalga oshirilgan davrda xarajat sifatida tan olinishi kerak.

Qurilish shartnomasi bo'yicha kutilayotgan zarar darhol xarajat sifatida tan olinishi kerak.

Ko'pincha shartnoma bajarilishining ilk bosqichlarida shartnomaning natijasini ishonchli darajada baholab bo'lmaydi. Shunga qaramasdan, tashkilot shartnoma bo'yicha amalga oshiriladigan xarajatlarni qoplashi ehtimoli mavjud bo'lishi mumkin. Shuning uchun, shartnoma bo'yicha daromad qoplanishi kutilayotgan xarajatlarning qismidagina tan olinadi. Shartnomaning natijasini ishonchli darajada baholash mumkin bo'lmagan tufayli, foyda tan olinmaydi. Biroq, shartnomaning natijasini ishonchli baholash mumkin bo'lmaganda, shartnoma bo'yicha jami xarajatlar shartnoma bo'yicha jami daromadlardan oshib ketishi ehtimoli mavjud bo'lishi mumkin.

Qoplanishi ehtimoli bo'lmagan shartnoma xarajatlari darhol xarajatlari sifatida tan olinishi kerak. Amalga oshirilgan shartnoma xarajatlarining qoplanishi ehtimoli bo'lmagan va bunday xarajatlar darhol xarajatlar sifatida tan olinishi

kerak bo'lishi mumkin bo'lgan vaziyatlar misoliga quyidagi shartnomalar kiradi:

a) ular to'liq yuridik kuchga ega emas, ya'ni ularning haqiqiyligi jiddiy shubha to'g'iradi;

b) ularning tugallanishi hal bo'lmagan sud ishi natijasiga yoki qonunchilikka bog'liq;

d) musodara yoki ekspropriatsiya qilinishi ehtimoli bor mulkka tegishli;

e) buyurtmachi o'z majburiyatlarini bajarishga qodir emas; yoki

f) pudratchi sharnomani nihoyasiga yetkazish yoki shartnoma bo'yicha majburiyatlarni boshqacha qilib bajarishga qodir emas.

SHartnoma bo'yicha jami xarajatlar shartnoma bo'yicha jami daromadlardan oshsa, kutilayotgan zarar darhol xarajat sifatida tan olinishi kerak.

Bunday zararning summasi quyidagilardan qat'iy nazar aniqlanishi kerak:

a) shartnoma bo'yicha ishlar boshlanganligi yoki boshlanmaganligi;

b) shartnoma bo'yicha ishlarining tugallanishi darajasi;

d) qurilish shartnomasi sifatida hisobga olinmaydigan boshqa shartnomalar bo'yicha olinishi kutilayotgan foyda summasi.

Tugallanish darajasi (foizi) usuli kumulyativ asosda shartnoma bo'yicha daromadlar va xarajatlarning joriy baholangan summalariga nisbatan har hisobot davrida qo'llaniladi. Shuning uchun, shartnoma bo'yicha daromadlar va xarajatlarning baholanishidagi o'zgarishlarning oqibatlari, yoki shartnoma natijasini baholashdagi o'zgarishning oqibati, buxgalteriya hisobi maqsadida baholashdagi o'zgarish kabi hisobga olinadi (BHXS 8 *"Hisob siyosatlar, buxgalteriya hisobi maqsadida baholashlardagi o'zgarishlar va xatolar"* ga qarang). O'zgargan baholangan summalar o'zgarish ro'y bergan davr va keyingi davrlarning foydasi yoki zarari tarkibida tan olingan daromadlar va xarajatlar summasiga ta'sir qiladi.

3.2. BHXS (IAS) 18 "Odatdagi faoliyatdan olinadigan daromad"

BHXS (IAS) 18 "Odatdagi faoliyatdan olinadigan daromad" standarti-ning maqsadi daromad "Moliyaviy hisobotlarni tayyorlash va taqdim etishning konseptual asosi" da quyidagicha aniqlanadi: "daromad – bu aktivlarning kelib tushishi yoki ko'payishi yohud majburiyatlarning kamayishi shaklida iqtisodiy nafning hisobot davrida o'sishidir va ushbu o'sish kapitalning mulk egalari-ning kapitalga qo'yilmalari bilan bog'liq bo'lmagan ko'payishiga olib keladi". Daromad tushunchasi odatdagi faoliyatdan olinadigan daromad va boshqa daromadni o'z ichiga oladi. Odatdagi faoliyatdan olinadigan daromad (keyingi matnda «daromad») tashkilotning odatdagi faoliyati doirasida hosil bo'ladi va turlicha nomlanadi, shu jumladan sotishdan tushum, yig'implar, foizlar, dividendlar, royalti va ijara haqi. Ushbu standartning maqsadi ayrim turdagi operatsiyalar va hodisalar

natijasida hosil bo'ladigan daromadni hisobga olish tartibini belgilashdan iboratdir.

Daromadni hisobga olishdagi asosiy masala bo'lib ushbu daromad qachon tan olinishi kerakligini aniqlash hisoblanadi. Daromad kelgusi iqtisodiy nafashkilot tomonidan olinishi ehtimoli mavjud bo'lganida va ushbu nafashonchli darajada baholanishi mumkin bo'lganda tan olinadi. Mazkur standart ushbu mezonlar bajaraladigan va shu bois, daromad tan olinadigan holatlarni belgilaydi. U, shuningdek, ushbu mezonlarni qo'llash bo'yicha amaliy ko'rsatmalarni beradi.

Ushbu standart quyidagi operatsiya va hodisalar natijasida hosil bo'ladigan daromadni hisobga olishda qo'llanilishi kerak:

- (a) tovarlarni sotish;
- (b) xizmatlarni ko'rsatish;
- (d) boshqa tomonlar tashkilotning foizlar, royalti va dividendlar ko'rinishi-dagi daromadlarni keltiradigan aktivlaridan foydalanishi.

Tovarlarga tashkilot tomonidan sotish maqsadida ishlab chiqarilgan tovarlar hamda qayta sotish uchun xarid qilingan tovarlar. Masalan chakana savdo bilan shug'ullanadigan sotuvchi tomonidan xarid qilingan tovarlar yoki qayta sotish maqsadida saqlanayotgan yer va boshqa mulklar kiradi.

Xizmat ko'rsatish odatda tashkilot shartnomada belgilab qo'yilgan topshiriqni kelishilgan davr davomida bajarishini o'z ichiga oladi. Xizmatlar bitta yoki bir necha davrlar davomida ko'rsatilishi mumkin. Xizmat ko'rsatishga oid ayrim shartnomalar qurilish shartnomalari bilan bevosita bog'liq bo'ladi, masalan, arxitektorlar va loyiha boshqaruvchilari xizmatiga oid shartnomalar. Bunday shartnomalar bo'yicha yuzaga keladigan daromadlar Mazkur standartga binoan emas, balki BHXS 11 "Qurilish shartnomalari"da qurilishga oid shartnomalar bo'yicha belgilangan talablarga muvofiq hisobga olinadi.

Tashkilotning aktivlaridan boshqa tomonlar foydalanishi natijasida quyidagi ko'rinishdagi daromadlar yuzaga keladi:

(a) foizlar— tashkilotga qarashli bo'lgan pul mablag'lari yoki ularning ekvivalentlaridan yoki tashkilotga to'lanishi kerak bo'lgan summalardan foydalanilgani uchun olinadigan haq;

(b) royalti— tashkilotga qarashli bo'lgan uzoq-muddatli aktivlar, masalan patentlar, savdo belgilari, avtorlik huquqlari va dasturiy ta'minotlardan foydalanilgani uchun olinadigan haq;

(v) dividendlar— ulushli investitsiyalarning egalariga ularning ayrim turdagi kapitaldagi ulushiga mutanosib ravishda foydaning taqsimlanishi.

Ushbu standart quyidagilardan keladigan daromadlarga nisbatan qo'llanilmaydi:

- ijara shartnomalari (BHXS 17 "Ijara" ga qarang);

• ulush bo'yicha hisobga olish usulida aks ettiriladigan investitsiyalardan olinadigan dividendlar (BHXS 28 "Qaram xo'jalik subyektlari va qo'shma korxonalarga investitsiyalar"ga qarang);

• MHXS 4 "Sug'urta shartnomalari"ning qo'llash doirasidagi bo'lgan sug'urta shartnomalari;

• moliyaviy aktivlar yoki moliyaviy majburiyatlarning haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlar yoki ularning chiqib ketishi (MHXS 9 "Moliyaviy instrumentlar" ga qarang);

• boshqa joriy aktivlarning qiymatidagi o'zgarishlar;

• qishloq xo'jaligi faoliyatiga tegishli bo'lgan biologik aktivlarni dastlabki tan olinishi va ularning haqqoniy qiymati o'zgarishi (BHXS 41 "Qishloq xo'jaligi");

• qishloq xo'jaligi mahsulotlarini dastlabki tan olinishi (BHXS 41 ga qarang); va

• mineral ma'danlarni qazib olish.

Daromad olingan yoki olinadigan tovonning haqqoniy qiymati bo'yicha baholanadi.

Operatsiya natijasida hosil bo'ladigan daromad summasi odatda tashkilot bilan xaridor yoki aktivdan foydalanuvchi o'rtasidagi kelishuv asosida aniqlanadi. U olingan yoki olinadigan tovonning haqqoniy qiymati bo'yicha baholanadi, bunda tashkilot tomonidan ruxsat etilgan har qanday savdo chegirmalari yoki ulgurji savdo chegirmalari hisobga olinadi.

Aksariyat hollarda, tovon pul mablag'lari yoki ularning ekvivalentlari shaklida bo'ladi va daromadning summasi bo'lib olingan yoki olinadigan pul mablag'lari yoki ularning ekvivalentlari summasi xizmat qiladi. Biroq, pul mablag'lari va ularning ekvivalentlari tushumi kechiktirilgan bo'lsa, tovonning haqqoniy qiymati olingan yoki olinadigan pul mablag'larining nominal qiymatidan kam bo'lishi mumkin. Masalan, tashkilot xaridorga foizsiz kredit berishi yoki sotilgan tovarga haq sifatida xaridor tomonidan berilgan va bozor narxidan kamroq foiz stavkasiga ega bo'lgan vekselni aktseptlashi mumkin. Kelishuv amalda moliyalashtirish operatsiyasi bo'lganida, tovonning haqqoniy qiymati barcha kelgusi tushumlarni hisoblab topilgan foiz stavkasi bo'yicha diskontlash orqali aniqlanadi. Hisoblab topilgan foiz stavkasi – bu quyidagi ikkita stavkadan aniqroq aniqlanadigani:

(a) kredit reytingi bir xil bo'lgan emitentning o'xshash moliyaviy instrumentlari bo'yicha ustuvor stavkasi;

(b) moliyaviy instrumentning nominal qiymatini tovarlar yoki xizmatlarning sotish narxlariga teng bo'lguncha diskontlaydigan foiz stavkasi.

Agar tovarlar yoki xizmatlar qiymati teng bo'lgan yoki o'xshash tovarlar yoki xizmatlarga almashtirilsa, bunday operatsiya daromad keltirmaydigan operatsiya bo'lib hisoblanadi. Bu ko'pincha moy yoki sut kabi mahsulotlarga hos, bun-

da mol yetkazib beruvchilar muayyan joyda ushbu mahsulotlarga bo'lgan talabni o'z vaqtida qondirish maqsadida boshqa-boshqa joylarda joylashgan tovar-moddiy zaxiralalar bilan almashishadi. Tovarlar yoki xizmatlar o'xshash bo'lmagan tovarlar yoki xizmatlarga almashtirilishi yo'li bilan sotilsa, bunday almashish daromad keltiradigan operatsiya bo'lib hisoblanadi. Daromad olingan tovarlar yoki xizmatlarning ushbu operatsiyada o'tkazilgan pul mablag'lari yoki ularning ekvivalentlari summasiga tuzatilgan haqqoniy qiymati bo'yicha baholanadi. Agar olingan tovarlar yoki xizmatlarning haqqoniy qiymatini ishonchli darajada baholab bo'lmasa, daromad berilgan tovarlar yoki xizmatlarning ushbu operatsiyada o'tkazilgan pul mablag'lari yoki ularning ekvivalentlari summasiga tuzatilgan haqqoniy qiymati bo'yicha baholanadi.

Standartda keltirilgan tan olish mezonlari, odatda, har bir alohida operatsiyaga nisbatan qo'llaniladi. Biroq, ayrim holatlarda, tan olish mezonlarini bitta operatsiyaning alohida ajratiladigan tarkibiy qismlariga nisbatan, ushbu operatsiyaning mohiyatini aks ettirish maqsadida, qo'llash zarur bo'ladi. Masalan, mahsulotning sotish narxi sotishdan so'nggi xizmat ko'rsatish uchun alohida aniqlab bo'ladigan summani o'z ichiga olsa, bu summa kechiktiriladi va xizmat ko'rsatiladigan davr mobaynida daromad sifatida tan olinadi yoki aksincha, tan olish mezonlari ikkita va undan ortiq operatsiyalarga nisbatan birgalikda qo'llaniladi, agar ushbu operatsiyalar ularning tijorat natijasini faqat bir qator operatsiyalarni bir butun operatsiya sifatida hisobga olganda tushunib bo'ladigan tarzda bir-biriga bog'liq bo'lsa. Masalan, tashkilot tovarlarni sotishi mumkin, va, shu paytning o'zida, ushbu tovarlarni keyinchalik qayta sotib olishga qaratilgan alohida shartnoma tuzishi va bu bilan operatsiyaning natijasini yo'qqa chiqarishi mumkin. Bunday holatda, ikkita operatsiya birgalikda hisobga olinishi kerak.

Tovarlar (mahsulotlarni) sotishdan daromad quyidagi shartlarning hammasi bajarilganda tan olinishi kerak:

a) tashkilot tovarlarga egalik qilish bilan bog'liq risklar va mukofotlarning ancha qismini xaridorga o'tkazganida;

b) tashkilot odatda egalik huquqiga hos bo'lgan darajada sotilgan tovarlarni endilikda boshqara olmaganida va ularni samarali darajada nazorat qila olmaganida;

d) daromadning summasini ishonchli darajada baholab bo'lganda;

e) tashkilot tomonidan operatsiya bilan bog'liq bo'lgan iqtisodiy nafning olinishi ehtimoli mavjud bo'lganida;

f) operatsiya bo'yicha amalga oshirilgan yoki amalga oshiriladigan xarajatlar ishonchli darajada baholana olganda.

Mulkka egalik qilish huquqi bilan bog'liq risklar va mukofotlarning ancha qismi tashkilot tomonidan xaridorga o'tkazilishi paytini aniqlash uchun operatsiyaning jihatlarini o'rganish talab etiladi. Aksariyat hollarda, egalik huquqi bilan bog'liq risklar va mukofotlarning o'tkazilishi xaridorga yuridik egalik qilish

huquqi yoki tasarruf qilish huquqining o'tishi paytiga to'g'ri keladi. Bu aksariyat chakana savdo operatsiyalariga hosdir. Boshqa hollarda, egalik huquqi bilan bog'liq risklar va mukofotlarning o'tkazilishi yuridik egalik qilish huquqi yoki tasarruf qilish huquqining o'tishi paytiga to'g'ri kelmaydi.

Tashkilot mulkka egalik qilish bilan bog'liq risklarning ancha qismini saqlab qolsa, bunday operatsiya sotish bo'lib hisoblanmaydi va daromad tan olinmaydi. Tashkilot mulkka egalik qilish bilan bog'liq risklarning ancha qismini turli holatlarda saqlab qolishi mumkin. Tashkilot mulkka egalik qilish bilan bog'liq risklar va mukofotlarning ancha qismini saqlab qoladigan holatlarga misollar quyidagicha:

a) tashkilot mahsulotning oddiy kafolat shartlari bilan qoplanmagan yomon ishlashi uchun javobgarlikni saqlab qolganida;

b) muayyan sotishdan daromad olish xaridor tovarlarni sotishi natijasida daromad olishiga bog'liq bo'lganida;

d) o'rnatishni talab qiladigan tovarlar sotilib, o'rnatish tashkilot tomonidan oxirigacha bajarilmagan shartnomaning muhim qismi bo'lganida;

e) xaridor oldi-sotdi shartnomasida kelishilgan sababga ko'ra xaridni bekor qilish huquqiga ega bo'lganda va tashkilotni daromad olishiga ishonchi komil bo'lmaganida.

Tashkilot egalik qilish bilan bog'liq riskning faqat ahamiyatsiz qismini saqlab qolganida, operatsiya sotish bo'lib hisoblanadi va daromad tan olinadi. Masalan, sotuvchi tovarlarga egalik qilish huquqini olinishi lozim bo'lgan summaning undirilishini ta'minlash maqsadidagina saqlab qolishi mumkin. Bunday holatda, agar tashkilot egalik huquqi bilan bog'liq risklar va mukofotlarning ancha qismini o'tkazgan bo'lsa, operatsiya sotish bo'lib hisoblanadi va daromad tan olinadi. Tashkilot egalik qilish bilan bog'liq riskning faqat ahamiyatsiz qismini saqlab qolishining yana bitta misoli bo'lib xaridor xarid bilan mamnun bo'lmaganida unga pullari qaytarilishi taklif qilingan chakana sotuv hisoblanishi mumkin. Bunday hollarda daromad sotish paytida tan olinadi, agar sotuvchi kelgusida tovarlarning qaytarilishini ishonchli darajada bahola olsa hamda oldingi tajriba bilan boshqa tegishli omillar asosida qaytariladigan tovarlar uchun majburiyatni tan olsa. Daromad operatsiya bilan bog'liq bo'lgan iqtisodiy naf tashkilot tomonidan olinishi ehtimoli mavjud bo'lganidagina tan olinadi. Ba'zi hollarda, bunday ehtimol, tovon olinmaguncha yoki noaniqlik bartaraf bo'lmaguncha, mavjud bo'lmastligi mumkin. Masalan, chet el hukumati sotishdan olingan tovonni xorijga o'tkazilishiga ruxsat berishi noaniq bo'lishi mumkin. Bunday ruxsat berilganida, noaniqlik bartaraf bo'lad va daromad tan olinadi. Biroq, daromadga kiritilgan summaning undirib olinishi to'g'risida shubha (noaniqlik) tug'ilganida, undirib olib bo'lmaydigan yoki qoplanishi ehtimoli bo'lmagan summa oldin tan olingan daromad summasining tuzatilishi emas, balki xarajat sifatida tan olinadi.

Xizmatlarni ko'rsatish bo'yicha operatsiyaning natijasini ishonchli baholab bo'lsa, operatsiya bilan bog'liq bo'lgan daromad operatsiyaning hisobot davri oxiridagi tugallanishi darajasiga bog'liq ravishda tan olinadi. Operatsiyaning natijasini quyidagi shartlar bajarilganda ishonchli baholash mumkin bo'ladi:

- a) daromadning summasini ishonchli darajada baholash mumkin;
- b) operatsiya bilan bog'liq iqtisodiy naf tashkilot tomonidan olinishi ehtimoli mavjud;

- d) operatsiyaning hisobot davri oxiridagi tugallanish darajasini ishonchli baholash mumkin;

- e) operatsiya bo'yicha amalga oshirilgan xarajatlarni hamda operatsiyaning oxiriga yetkazish uchun zarur xarajatlarni ishonchli baholash mumkin.

Daromadlarni operatsiyaning tugallanishi darajasiga bog'liq ravishda tan olinishi, ko'pincha, tugallanish darajasi (foizi) usuli deb yuritiladi. Bu usul bo'yicha, daromad xizmatlar ko'rsatilgan hisobot davrlarida tan olinadi. Daromadning ushbu usul bo'yicha tan olinishi davr davomida ko'rsatilgan xizmatlarning hajmi va faoliyat natijalari to'g'risida foydali ma'lumot beradi. BHXs 11 ham daromadlarning ushbu usul bo'yicha tan olinishini talab etadi. BHXs 11ning talablari odatda xizmatlarni ko'rsatishni qamrab oladigan operatsiya bo'yicha daromadlarni va ular bilan bog'liq xarajatlarni tan olishda qo'llanilishi mumkin.

Daromad operatsiya bilan bog'liq bo'lgan iqtisodiy naf tashkilot tomonidan olinishi ehtimoli mavjud bo'lganidagina tan olinadi. Biroq, daromadga kiritilgan summaning undirib olinishi to'g'risida shubha (noaniqlik) tug'ilganida, undirib olib bo'lmaydigan yoki qoplanishi ehtimoli bo'lmagan summa oldin tan olingan daromad summasinining tuzatilishi emas, balki xarajat sifatida tan olinadi.

Tashkilot operatsiyada ishtirok etuvchi boshqa tomonlar bilan quyidagilar bo'yicha kelishganidan so'ng, odatda, daromadni ishonchli baholay oladi:

- a) ko'rsatiladigan va operatsiyaning tomonlari tomonidan qabul qilinadigan xizmat yuzasidan har qaysi tomonning yuridik kuchga ega huquqlari;

- b) xizmatlar evaziga olinadigan tovon;

- d) hisob-kitoblarning shakli va shartlari.

Tashkilot uchun, shuningdek, samarali ichki moliyaviy rejalatirish va hisobot tizimiga ega bo'lish muhimdir. Tashkilot, zaruriyat tug'ilganda, baholangan daromadlarni xizmatlar bajarilishi sari qayta ko'rib chiqadi. Bunday qayta ko'rib chiqishlar zarurati mavjudligi operatsiyaning natijasini ishonchli baholab bo'lmaydi degani emas.

Operatsiyaning tugallanishi darajasi bir nechta usullar bilan aniqlanishi mumkin. Tashkilot ko'rsatilgan xizmatlarni ishonchli darajada baholaydigan usuldan foydalanadi. Operatsiyaning xususiyatidan kelib chiqib, bu usullarga quyidagilar kiritilishi mumkin:

- a) bajarilgan ishlarning nazorat o'lchovini o'tkazish;

b) ma'lum sanagacha ko'rsatilgan xizmatlarning jami ko'rsatiladigan xizmatlarga nisbatini (foizlarda) aniqlash;

d) operatsiya bo'yicha ma'lum sanagacha amalga oshirilgan xarajatlarning operatsiya bo'yicha jami baholangan xarajatlarga nisbatini aniqlash. Ma'lum sanagacha amalga oshirilgan xarajatlarga faqat o'sha sanagacha ko'rsatilgan xizmatlarni aks ettiradigan xarajatlar kiritiladi. Operatsiya bo'yicha jami baholangan xarajatlarga ko'rsatilgan yoki ko'rsatilishi kerak bo'lgan xizmatlar bo'yicha xarajatlar kiritiladi.

Buyurtmachilar tomonidan xizmatlar ko'rsatilishi sari amalga oshiriladigan to'lovlar va olingan bo'naklar ko'pincha xizmatlar ko'rsatilishi darajasini ko'rsatmaydi.

Tashkilotning foizlar, royalti va dividendlar ko'rinishidagi daromadlarni keltiruvchi aktivlaridan boshqa tomonlar foydalanishi natijasida hosil bo'ladigan daromad quyidagicha tan olinishi kerak:

- operatsiya bilan bog'liq bo'lgan iqtisodiy naf tashkilot tomonidan olinishi ehtimoli mavjud bo'lganida;

- daromadning summasini ishonchli darajada baholab bo'lganda.

Daromad quyidagi asosda tan olinishi lozim:

a) foizlar BHXS 39da belgilanganidek effektiv foiz stavkasi usulida tan olinishi kerak;

b) royalti tegishli shartnomaning mohiyatiga ko'ra hisoblash usuli bo'yicha tan olinishi kerak;

d) dividendlar, hissador tomonidan to'lov olinishi huquqi kuchga kirgani-da, tan olinishi kerak.

4-BOB. NOMOLIYAVIY AKTIVLARNI HISOBGA OLUVCHI STANDARTLARINING TAVSIFI

4.1. BHXS (IAS) 2 “Zaxiralar”

BHXS (IAS) 2 “Zaxiralar” nomli standartning maqsadi tovar-moddiy zaxiralarni (TMZlarni) hisobga olish tartibini belgilashdan iboratdir. TMZlarni hisobga olishda asosiy masala bo‘lib TMZlarning tannarxi qanday summada aktiv sifatida tan olinishi va ular bilan bog‘liq bo‘lgan daromadlar kelgusi davrlarda tan olinguncha hisobga olinishi kerakligi hisoblanadi. Ushbu Standart tannarx va uning keyinchalik xarajat sifatida tan olinishi, shu jumladan uning har qanday sof sotish qiymatigacha kamaytirilishi bo‘yicha ko‘rsatmalarni beradi. U, shuningdek, tovar-moddiy zaxiralarning tannarhini aniqlashda qo‘llaniladigan tannarxni hisoblash formulalari bo‘yicha ko‘rsatmalarni keltiradi.

Ushbu standart, quyidagilardan tashqari, barcha tovar-moddiy zaxiralarga nisbatan qo‘llaniladi⁸:

- qurilish shartnomalari, shu jumladan ular bilan bevosita bog‘liq bo‘lgan xizmat shartnomalari ostida kelib chiqadigan tugallanmagan ishlab chiqarish (BHXS 11 “Qurilish Shartnomalari” ga qarang);
- moliyaviy instrumentlar (BHXS 32 “Moliyaviy Instrumentlar: Taqdim etish” va MHXS 9 “Moliyaviy Instrumentlar” ga qarang);
- qishloq xo‘jaligi faoliyatiga tegishli biologik aktivlar va yig‘im jarayonidagi qishloq xo‘jaligi hosillari (BHXS 41 “Qishloq xo‘jaligi”).

Ushbu Standart quyidagilar egaligidagi tovar-moddiy zaxiralarga nisbatan qo‘llanilmaydi:

- qishloq va o‘rmon xo‘jaliklari mahsulotlarini ishlab chiqaruvchilar, yig‘imdan so‘nggi qishloq xo‘jaligi hosillari, foydali qazilmalar va qazilma mahsulotlari, agar ular shu sohalarida o‘rnatilgan ilg‘or amaliyotlarga muvofiq sof sotish qiymati bo‘yicha baholanadigan bo‘lsa. Agar bunday TMZlar sof sotish qiymati bo‘yicha baholanadigan bo‘lsa, ushbu qiymatdagi o‘zgarishlar shu o‘zgarish ro‘y bergan davrdagi foyda yoki zararida tan olinadi.
- o‘z TMZlarini sotish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymat bo‘yicha baholaydigan, tovarlarni sotuvchi broker-treyderlari. Bunday TMZlar sotish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymat bo‘yicha hisobga olinganida, sotish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymatdagi o‘zgarishlar o‘zgarish ro‘y bergan davrdagi foyda yoki zararida tan olinadi.

⁸ M. Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010. part 2. P.1327-1328.

Tovar-moddiy zaxiralari tannarxi yoki sof sotish qiymatidan qaysi biri kamroq bo'lsa, o'sha bo'yicha baholanishi lozim.

Tovar-moddiy zaxiralar tannarxiga TMZlarni sotib olish, qayta ishlash va ularni hozirgi paytdagi joylashishi hamda holatiga keltirish uchun amalga oshirilgan boshqa jami xarajatlar kiritilishi lozim.

Tovar-moddiy zaxiraning sotib olish xarajatlari xarid narhi, import bojlari va boshqa soliqlar (soliq idoralari tomonidan xo'jalik subyektiga keyinchalik qaytariladiganlardan tashqari), tashish, ortish-tushirish hamda tayyor mahsulotlar, materiallar va xizmatlarni sotib olish bilan bevosita bog'liq boshqa jami xarajatlar kiradi. Savdo chegirmalari, qoplab berishlar va shu kabilar sotib olish xarajatlariidan chegirilib tashlanishi lozim.

Tovar-moddiy zaxiralarni qayta ishlash xarajatlari mahsulotni ishlab chiqarish bilan bevosita bog'liq xarajatlar, masalan bevosita mehnat xarajatlari, kiradi. Ularga, shuningdek, materiallarni tayyor mahsulotga aylantirishda amalga oshiriladigan va sistematik tarzda taqsimlanadigan doimiy va o'zgaruvchan ustama xarajatlar ham kiradi. Doimiy ishlab chiqarish ustama xarajatlari - bu ishlab chiqarish hajmidan qat'iy nazar nisbatan doimiy bo'lib qoladigan bilvosita ishlab chiqarish xarajatlari, masalan ishlab chiqarish binolari va uskunalarning eskirishi va ularni saqlash xarajatlari hamda ishlab chiqarishni boshqarish xarajatlari. O'zgaruvchan ishlab chiqarish ustama xarajatlari bu ishlab chiqarish hajmiga to'g'ridan to'g'ri yoki deyarli to'g'ridan to'g'ri bog'liqlikda o'zgaradigan bilvosita ishlab chiqarish xarajatlari, masalan bilvosita materiallar va bilvosita mehnat xarajatlari.

Boshqa xarajatlar TMZlar tannarxiga, faqatgina TMZlarni hozirgi paytdagi joylashishi va holatiga keltirish uchun sarflangan xarajatlar hajmidagina, kiritiladi. Masalan, no-ishlab chiqarish ustama xarajatlari yoki maxsus mijozlar uchun mahsulotlarni yasash xarajatlarini tovar-moddiy zaxiralar tannarxiga kiritish o'rinli bo'lishi mumkin.

Tovar-moddiy zaxiralar tannarxiga kiritilmaydigan va ular kelib chiqqan davr xarajatlari sifatida tan olinadigan xarajatlar misoliga quyidagilar kiradi⁹:

a) me'yorida tashqari sarflangan xom ashyo, mehnat va boshqa ishlab chiqarish xarajatlari summasi;

b) saqlash xarajatlari, agar bu xarajatlar ishlab chiqarish jarayonining keyingi bosqichlari uchun talab etilmasa;

d) tovar-moddiy zaxiralarni hozirgi paytdagi joylashishi va holatiga keltirish bilan bog'liq bo'lmagan ma'muriy ustama xarajatlar;

e) sotish xarajatlari.

⁹ M. Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010. part 2. P.1331-1334.

MHXS 23 “Qarzlar bo’yicha xarajatlar” olingan qarzlar bo’yicha xarajatlar tovar-moddiy zaxiralar tannarxiga kiritiladigan kamdan-kam hollarini belgilaydi.

Xo’jalik subyekti tovar-moddiy zaxiralarni kechiktirib to’lash shartlarida sotib olishi mumkin. Agar bunday kelishuv amalda moliyalashtirish elementini o’z ichiga olsa, bu element, masalan, odatdagi shartlarda kreditga sotib olish narhi va to’lov summasi orasidagi farq, ushbu moliyalashtirish davrida foiz xarajatlari sifatida tan olinishi shart.

1-misol.

Ishlab chiqarish kompaniyasi TMZlar partiyasini sotib olmoqda. Materialning pereyskurant bahosi 12 sh.b. Sotuvchi 500 tadan 1000 tagacha material sotib olsa 4%, 1000 tadan ortiq sotib olsa 8% chegirma beradi. Kompaniya 900ta materialni hozir, kelgusida 300 ta sotib olishni rejalashtirmoqda. Sotuvchi sotuv bahosidan 20% QQS to’laydi. Omboga olib kelishgacha transport xarajatlari 1300 sh.b.

Sotib olish tannarxini aniqlang.

Yechim.

Sotib olish tannarxi = $900 \times 12 \times (100\% - 4\%) + 1300 = 11668 \text{ sh.b.}$

2-misol.

Kompaniya to’lovni kechiktirish sharti bilan tovarlar partiyasini sotib olmoqda. Kompaniya 3 oydan keyin 76800 sh.b. to’laydi. O’z vaqtida to’lansa tovar partiyasi 75000 sh.b. turadi.

1. Sotib olishdagi provodka:

Dt: Xom ashyo va materiallar (M2010) 75000

Kt: Mol yetkazib beruvchilarga to’lanadigan schyotlar (M6010) 75000

2. Oylik xarajatni tan olish (foiz xarajatlari)

Dt: Foiz xarajatlari (M9610) 600

Kt: Mol yetkazib beruvchilarga to’lanadigan schyotlar (M6010) 600

(76800-75000)/3 oy = 600 sh.b.

3-misol.

Kompaniya olti oy davomida oyiga 90000 ish soat me’yorini o’rnatdi. Oylik ishlab chiqarish ustama xarajatlari 144000 sh.b. Kompaniya 1 oyda 80000 ish soat, 2 oyda 105000 ish soat ishladi.

Ishlab chiqarish ustama xarajatlarini taqsimlang:

1. Birinchi oy uchun taqsimlanmagan ustama xarajatlarni foyda va zararga hisobdan chiqariladi:

Dt: Sotish tannarxi (M9110)

yoki Dt: Boshqa operatsion xarajatlar (M9430) 16000

Kt: Umumishlab chiqarish xarajatlari (M2400) 16000

144000/90000 x (90000-80000) = 16000 sh.b.

2. Ikkinchi oy uchun ortiqcha paydo bo'lgan xarajatni qayta tiklash kerak:

Dt: Umumishlab chiqarish xarajatlari (M2400) 24000

Kt: Asosiy ishlab chiqarish (M2100)

yoki Kt: Sotish tannarxi (M9110) 24000

4-misol.

Chakana savdo tashkiloti zaxiralarini chakana savdo usulida baholaydi. Oziq ovqat mahsulotlari uchun 20 % li o'rtacha marja usulini qo'llaydi. Bu mahsulotning oy boshiga qoldigi 40000 sh.b. (tannarxi), 8000 sh.b. (savdo ustamasi) Oy davomida 360000 sh.b. (tannarxi) mahsulot sotib olindi va 450000 sh.b. mahsulot sotildi.

Sotilgan mahsulotlarning savdo ustamasi va sotish bahosini toping

1. Sotilgan mahsulot savdo ustamasi:

$40000 + 360000 - 450000 / (100\% + 20\%) = 25000 \text{ sh.b.}$

2. Sotish bahosi:

$450000 / (100\% + 20\%) = 375000 \text{ sh.b.}$

Xizmat ko'rsatuvchi tashkilotlar tovar-moddiy zaxiralarga ega bo'lganida, ular bu TMZlarni ishlab chiqarish xarajatlari summasida baholaydilar. Bu xarajatlar, asosan, xizmat ko'rsatishda bevosita band bo'lgan xodimlar, shu jumladan ularni nazorat qiladigan xodimlar bilan bog'liq bo'lgan mehnat haqi va boshqa xarajatlar, hamda tegishli ustama xarajatlardan tashkil topadi. Xizmatlarni sotishda band bo'lgan va umumiy ma'muriy xodimlarga tegishli bo'lgan mehnat haqi va boshqa xarajatlari tannarxga kiritilmaydi, va ular kelib chiqqan davrning xarajatlari sifatida tan olinadi. Aksariyat hollarda, xizmat ko'rsatuvchi tashkilotlarning TMZlari tannarxiga ular tomonidan xizmat narhiga kiritiladigan foyda me'yori yoki taqsimlanmaydigan ustama xarajatlar kiritilmaydi.

MHXS 41 "Qishloq xo'jaligi"ga asosan xo'jalik subyekti o'zining biologik aktivlaridan yig'ib olgan qishloq xo'jaligi mahsulotlarini o'z ichiga oladigan tovar-moddiy zaxiralari, ularni dastlabki tan olishda yig'im paytidagi sotish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymati bo'yicha baholanadi. Bu o'sha sanadagi tovar-moddiy zaxiralarning, Mazkur standart qo'llanilishi maqsadidagi, tannarxidir.

TMZlar tannarxini baholash uchun, qulaylik maqsadida, me'yoriy xarajatlar bo'yicha tannarxni hisoblash usuli yoki chakana usuli kabi usullardan foydalanish mumkin, agarda ularni qo'llash natijalari taxminan tannarxga teng bo'lsa. Me'yoriy xarajatlarda xom ashyo va materiallar, ishchi kuchi, samaradorlik va quvvatdan foydalanishning normal darajasi hisobga olinadi. Me'yorlar doimiy tarzda tahlil qilib turiladi, va, zarur hollarda joriy shart-sharoitlarga qarab qayta ko'rib chiqiladi.

Chakana usuli ko'pincha chakana savdo sohasida ko'p sonli, tez-tez o'zgarib turuvchi va bir xil foyda olib keladigan shunday TMZlarni baholash uc-

hun foydalaniladiki, ular tannarxini hisoblash uchun boshqa usullarni qo'llashni amaliy iloji bo'lmaydi. Tovar-moddiy zaxiraning tannarxi ushbu TMZning sotish qiymatini yalpi foydaning tegishli foiziga kamaytirish yo'li bilan aniqlanadi. Qo'llaniladigan foizni aniqlashda, qiymati dastlabki sotish narhidan kamaytirilgan tovar-moddiy zaxiralari hisobga olinadi. Ko'pincha hamma chakana savdo BOBlari bo'yicha o'rtacha foiz qo'llaniladi.

5-misol.

Oy boshiga kompaniyada A tovardan 200 dona 15 sh.b. dan bor edi. Kelgusi oy davomida A tovar bo'yicha quyidagi sotib olish va sotishlar amalga oshirildi:

Kunlar	Sotib olish	Sotish
5 kun		160 dona
14 kun	380 dona 15.1 sh.b.dan	
18 kun		50 dona
22 kun	270 dona 15.3 sh.b. dan	
27 kun		560 dona

FIFO usuli:

Sotilgan = $200 \times 15 + 380 \times 15,1 + 190 \times 15,3 = 11645$ sh.b.

Qoldiq = $200 \times 15 + 380 \times 15,1 + 270 \times 15,3 - 11645$ sh.b. = 1224 sh.b.

O'rtacha tortilgan usul:

O'rtacha qiymat birlik = $(200 \times 15 + 380 \times 15,1 + 270 \times 15,3) / (200 + 380 + 270) = 15.14$ sh.b.

Sotilgan = $(160 + 50 + 560) \times 15.14 = 11657.80$ sh.b.

Qoldiq = $200 \times 15 + 380 \times 15,1 + 270 \times 15,3 - 11657.8$ sh.b. = 1211.20 sh.b.

Odatda bir-birini o'rnini bosmaydigan (bir-birini almashtira olmaydigan) TMZlar moddalarining hamda maxsus loyihalar uchun ishlab chiqarilgan va ajratilgan tovarlar va xizmatlarning tannarxi ularga tegishli alohida xarajatlarning maxsus aniqlanishi yo'li bilan baholanadi.

Tannarxni maxsus aniqlanishi deganda alohida xarajatlarning tovar-moddiy zaxiralarning alohida aniqlangan moddalariga olib borilishi tushuniladi. Bu maxsus loyiha uchun ajratilgan TMZlarni hisobga olishda, ular sotib olingan yoki ishlab chiqarilgan bo'lishidan qat'iy nazar, to'g'ri yondashuv hisoblanadi. Ammo, ko'p miqdordagi, odatda bir-birini o'rnini bosadigan TMZlar moddalari mavjud bo'lganida, xarajatlarning maxsus aniqlanishi noo'rin hisoblanadi. Bunday hollarda, foyda yoki zarar shakllanishida oldindan belgilangan natijalarga erishish maqsadida tovar-moddiy zaxiralarda qoladigan moddalarni tanlash usulini qo'llash mumkin.

Tovar-moddiy zaxiralar tannarxi birinchi-kirim, birinchi-chiqim (FIFO) usuli yoki o'rtacha tortilgan qiymat formulasi orqali aniqlanishi lozim. Xo'jalik

subyekti, uning uchun bir xil xususiyatga ega bo'lgan va bir xil tarzda foydalaniladigan barcha tovar-moddiy zaxiralar bo'yicha bir xil tannarxni aniqlash formulasidan foydalanishi shart. Har xil xususiyatga ega bo'lgan va har xil yo'nalishda ishlatiladigan tovar-moddiy zaxiralar uchun har xil tannarxni aniqlash formulalaridan foydalanish mumkin.

Masalan, tovar-moddiy zaxiralardan bitta operatsion segmentida foydalanish tarzi xo'jalik subyekti boshqa operatsion segmentida shu turdagi tovar-moddiy zaxiralardan foydalanish tarzidan farqlanishi mumkin. Ammo, tovar-moddiy zaxiralarning geografik joylashuvidagi (yoki soliq qoidalariga nisbatan) farq o'z-o'zidan har xil tannarx formulalaridan foydalanishga asos bo'la olmaydi.

Tovar-moddiy zaxiralarning tannarxi agar ushbu zaxiralar shikastlangan, yohud butunlay yoki qisman eskirgan, yoki ularning sotish narxlari kamaygan bo'lsa, qoplanmasligi mumkin. Tovar-moddiy zaxiralarning tannarxi, shuningdek, ishlab chiqarishni oxiriga yetkazish bo'yicha baholangan xarajatlar yoki sotuvni amalga oshirish bo'yicha baholangan xarajatlar oshgan taqdirda ham qoplanmasligi mumkin. Tovar-moddiy zaxiralar qiymatini tannarxdan past bo'lgan sof sotish qiymatigacha kamaytirish amaliyoti shunday nuqtai nazar bilan to'g'ri keladiki, bunda aktivlar ularning sotilishi yoki foydalanishidan olinishi kutilayotgan summadan oshmagan qiymatda hisobga olinishi zarur.

Odatda tovar-moddiy zaxiralar moddama-modda sof sotish qiymatigacha kamaytiriladi. Ammo ayrim hollarda, bir xil yoki o'zaro bog'liq moddalarni guruhlashtirish o'rinli bo'lishi mumkin. Bu tovar-moddiy zaxiralarning bir xil maqsadda yoki bir xil yakuniy iste'molchilar uchun ishlab chiqariladigan, bir xil geografik hududda ishlab chiqariladigan va sotiladigan mahsulot turi bilan bog'liq bo'lgan, hamda ushbu mahsulot turiga kiradigan boshqa moddalardan amalda alohida baholana olmaydigan moddalariga tegishli bo'lishi mumkin. Tovar-moddiy zaxiralarning tannarxini, ularning tasniflanishi, masalan, tayyor mahsulotlar yoki ma'lum bir operativ segmentdagi barcha tovar-moddiy zaxiralar, asosida kamaytirish noto'g'ridir. Xizmat ko'rsatuvchi tashkilotlar odatda alohida sotish na'hi belgilanadigan har bir xizmat bo'yicha xarajatlarni to'playdilar. SHu tufayli, har bir bunday xizmatga alohida modda sifatida qaraladi.

Sof sotish qiymatining baholanishi sotilishi kutilayotgan tovar-moddiy zaxiralarning summasi baholangan paytida mavjud bo'lgan eng ishonchli dalillarga asoslanadi. Bunday baholashda, davr tugashidan keyin ro'y beradigan hodisalar bilan bevosita bog'liq bo'lgan narxning yoki tannarxning o'zgarishlari hisobga olinadi, agar bunday hodisalar davr oxiriga mavjud bo'lgan shart-sharoitlarni tasdiqlasa.

Tovar-moddiy zaxiralar sotilganida, ushbu zaxiralarning balans qiymati xarajat sifatida, ular bilan bog'liq bo'lgan daromad tan olinadigan davrda, tan olinishi lozim. Har qanday tovar-moddiy zaxirani sof sotish qiymatigacha kamay-

tirish summasi va zaxiralar bo'yicha yo'qotishlar ushbu kamaytirish yoki yo'qotish ro'y bergan davrda xarajat sifatida tan olinishi lozim. Sof sotish qiymatining oshishi natijasida kelib chiqadigan tovar-moddiy zaxiralarni kamaytirishning har qanday qayta tiklash summasi, xarajat bo'lib tan olingan TMZlar summasi kamayishi sifatida bunday qayta tiklash ro'y bergan davrda tan olinishi lozim.

Ba'zi tovar-moddiy zaxiralarning qiymati boshqa aktivlar schyotlariga olib borilishi mumkin, masalan, o'z kuchi bilan qurilgan asosiy vositalarning tarkibiy qismi sifatida. Bunday usul bilan boshqa aktivlarga kiritilgan tovar-moddiy zaxiraning qiymati, ushbu aktivdan foydalanish muddati davomida xarajat sifatida tan olinadi.

4.2. BHXS (IAS) 16 "Asosiy vositalar"

BHXS (IAS) 16 "Asosiy vositalar" nomli standartning maqsadi moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilar tadbirkorlik subyektining asosiy vositalariga qilingan investitsiyalarini va bunday investitsiyalardagi o'zgarishlar haqidagi ma'lumotlarni tushunishi uchun asosiy vositalarni hisobga olish tartibini belgilab berishdan iboratdir. Asosiy vositalarni hisobga olishda asosiy masalalar bo'lib aktivlarni tan olish, ularning balans qiymatini aniqlash va ular bo'yicha eskirish xarajatlarni va qadrsizlanish bo'yicha zararlarni tan olish hisoblanadi.

Ushbu Standart asosiy vositalarni hisobga olishda qo'llanilishi lozim, biroq boshqa standartlar asosiy vositalarni o'zgacha hisobga olishni talab etgan yoki ruxsat etgan hollari bundan mustasno.

Ushbu Standart quyidagilarga nisbatan qo'llanilmaydi¹⁰:

(a) MHXS 5 "Sotish uchun mo'ljallangan uzoq muddatli aktivlar va davom ettirilmaydigan faoliyat" ga asosan sotish uchun mo'ljallangan deb tasniflanadigan asosiy vositalar;

(b) qishloq xo'jaligi faoliyatiga tegishli biologik aktivlar (BHXS 41 "Qishloq xo'jaligi" ga qarang);

(d) foydali qazilmalarni qidirish va aniqlashda ushbu foydali qazilmalarning tan olinishi va baholanishi (MHXS 6 "Foydali qazilmalarni qidirish va aniqlash" ga qarang);

(e) neft, tabiiy gaz va shunga o'xshash qayta tiklanmaydigan resurslar kabi foydali qazilmalarga huquqlar va foydali qazilmalarning zaxiralari.

Biroq, ushbu Standart (b)–(g) bandlarda qayd qilingan aktivlarni qazib olish yoki ishlatishda foydalaniladigan asosiy vositalarga nisbatan qo'llaniladi.

¹⁰ M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010. part 2. P.1122-1123.

Balans qiymati – bu har qanday jamg'arilgan eskirish va yig'ilgan qadrsizlanish bo'yicha zararlar chegirib tashlanganidan so'ng aktivning tan olinadigan summasidir.

Tannarx – bu aktivni uning xaridi yoki qurilishi paytida sotib olish uchun to'langan pul mablag'i yoki pul mablag'i ekvivalentidagi qiymat yoki boshqa turdagi uning evaziga berilgan tovonning haqqoniy qiymati yoki, tegishli hollarda, boshqa MHXSlarining, masalan MHXS 2 “Aksiyaga asoslangan to'lov”ning aniq talablariga muvofiq ushbu aktivning dastlabki tan olinishidagi qiymatidir.

Eskirish hisoblanadigan qiymat – bu aktivning tugatish qiymati chegirilgandagi tannarxi yoki tannarx o'rniga aks ettiriladigan boshqa qiymatdir.

Eskirish – bu aktivning eskirish hisoblanadigan qiymatini uning foydali xizmat muddati davomida sistematik tarzda xarajatlarga olib borishdir.

Tadbirkorlik subyektiga xos qiymat - bu tadbirkorlik subyekti tomonidan aktivdan davomiy foydalanishidan va foydali xizmat muddati oxirida balansdan chiqarishdan yoki majburiyat so'ndirilganida kutiladigan pul oqimlarining keltirilgan qiymatidir.

Xaqqoniy qiymat - bu baholash sanasida bozor ishtirokchilari o'rtasidagi odatdagi operatsiyada aktivni sotishda olinishi mumkin bo'lgan yoki majburiyatni o'tkazishda to'lanishi mumkin bo'lgan narxdir. (MHXS 13 “Haqqoniy qiymatni baholash” ga qarang).

Qadrsizlanish bo'yicha zarar - bu aktivning balans qiymatining uning qoplanadigan qiymatidan oshadigan qismidir.

Asosiy vositalar – quyidagilar uchun mo'ljallangan moddiy aktivlardir:

(a) mahsulotlarni ishlab chiqarish yoki yetkazib berish, yoki xizmatlarni ko'rsatish, yoki boshqa tomonlarga ijaraga berish, yoki ma'muriy maqsadlarda foydalanish uchun mo'ljallangan;

(b) bir davrdan uzoqroq muddat davomida foydalanilishi kutilgan.

Qoplanadigan qiymat – bu aktivning quyidagi qiymatlaridan yuqorirog'i: sotish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymati va uning foydalanishdagi qiymati.

Aktivning tugatish qiymati - bu aktivning chiqib ketishi bo'yicha baholangan xarajatlar chegirilgan holda, tadbirkorlik subyekti ayni paytda xuddi aktiv foydali xizmat muddati oxirida kutilgan muddati va holatida bo'lganidek aktivning chiqib ketishidan oladigan baholangan qiymatidir.

Foydali xizmat muddati bu¹¹:

- aktivning tadbirkorlik subyekti tomonidan foydalanishi uchun yaroqli bo'lishi kutilgan davr;

- tadbirkorlik subyekti tomonidan aktivdan olinishi kutilgan ishlab chiqarish hajmi (miqdori) yoki shunga o'xshash birliklar soni.

¹¹ M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010. part 2. P.1128.

Asosiy vositalar obyektining tannarxi faqatgina quyidagi shartlar bajarilganda aktiv sifatida tan olinadi:

(a) tadbirkorlik subyekti tomonidan asosiy vosita bilan bog'liq kelgusi iqtisodiy naf olinishi ehtimoli mavjud bo'lsa;

(b) aktivning tannarxi ishonchli baholana olsa.

Ehtiyot qismlar, yordamchi va ta'mirlovchi jihozlar kabi moddalar asosiy vositalar ta'rifiga mos kelganida ushbu MHXSga muvofiq tan olinadi. Aks holda bunday moddalar tovar-moddiy zaxiralar sifatida tasniflanadi.

Ushbu Standart tan olish uchun o'lchov birligini, ya'ni asosiy vosita obyekti nimadan tashkil topishini belgilab bermaydi. Shuning uchun, tadbirkorlik subyektinging o'ziga xos shart-sharoitlarida tan olish mezonlarini qo'llash uchun mulohaza qilish talab etiladi. Qoliplar, dastaklar va muhrlar kabi alohida muhim bo'lmagan moddalarni birlashtirish va tan olish mezonlarini ushbu birlashtirilgan qiymatga nisbatan qo'llash o'rinli bo'lishi mumkin.

Tadbirkorlik subyekti barcha asosiy vositalar bilan bog'liq xarajatlarni ularning kelib chiqish paytiga qarab ushbu tan olish mezonlari asosida baholaydi. Bunday xarajatlar o'z ichiga asosiy vosita obyektini sotib olish yoki qurish bilan bog'liq boshlang'ich xarajatlarni, hamda asosiy vositani keyinchalik kengaytirish, qandaydir qismini almashtirish yoki unga texnik xizmat ko'rsatish uchun amalga oshirilgan xarajatlarni qamrab oladi.

Asosiy vositalar obyektlari xavfsizlik yoki atrof-muhitni muhofaza qilish maqsadlarida sotib olinishi mumkin. Bu kabi asosiy vositalarni sotib olish mavjud bo'lgan qandaydir asosiy vosita obyektidan olinadigan kelgusi iqtisodiy nafni bevosita oshirmasada, tadbirkorlik subyekti boshqa aktivlaridan kelgusida iqtisodiy naf olishi uchun zarur bo'lishi mumkin. Bunday asosiy vositalar obyektlari aktiv sifatida tan olinadi, chunki ular yordamida tadbirkorlik subyekti tomonidan ular bilan bog'liq bo'lgan aktivlardan kelgusida olinadigan iqtisodiy naf bunday obyektlar sotib olinmaganida olinadigan nafdan ko'ra ko'proq bo'ladi. Masalan, kimyoviy mahsulotlarni ishlab chiqaruvchi korxona xavfli kimyoviy moddalarni ishlab chiqarish va saqlash bilan bog'liq ekologik talablarga rioya etish maqsadida yangi kimyoviy moddalar bilan ishlash texnologiyalarini jalb etishi mumkin; tegishli yangi texnologiyalar aktiv sifatida tan olinadi, chunki ularsiz tadbirkorlik subyekti kimyoviy mahsulotlarni ishlab chiqara va sota olmaydi. Biroq, bunday aktiv va u bilan bog'liq bo'lgan aktivlarning balans qiymati qadrsizlanganligi BHXS 36 "Aktivlarning qadrsizlanishi" ga muvofiq tekshiriladi.

Ayrim kompaniyalar asosiy vositalari tarkibida ijtimoiy obyektlar mavjud. Masalan, uy joylar, bog'cha va shu kabilar, xodimlarni pulsiz ko'rinishda rag'batlantirishni ifodalaydi va natijada, xodimlarga pullik xarajatlarni kamayishiga sabab bo'ladi.

Tan olish mezonlariga ko'ra, tadbirkorlik subyekti asosiy vosita obyektining balans qiymatiga obyektning kundalik xizmat ko'rsatish bilan bog'liq xarajatlarini kiritmaydi. Bunday xarajatlar kelib chiqish paytida foyda yoki zarar tarkibida tan olinadi. Kundalik xizmat ko'rsatish xarajatlari asosan mehnat haqi va materiallardan tashkil topadi hamda o'z ichiga mayda extiyot qismlar qiymatini ham olishi mumkin. Bu kabi xarajatlarning maqsadi ko'pincha asosiy vositalar obyektiga "joriy xizmat ko'rsatish va ta'mirlash" sifatida izohlanadi.

Ayrim asosiy vositalar obyektlarining qismlari muntazam ravishda almashtirilishi talab etilishi mumkin. Masalan, pechning futerovkasi ma'lum ishlash soatlari o'tganidan so'ng almashtirilishi kerak bo'lishi mumkin, samolyotlardagi o'rindiqlar va oshxona kabi asbob-uskunalar samolyotning foydali xizmat muddati davomida bir necha marta almashtirilishi mumkin. Asosiy vositalarning obyektlari binoning ichki devorlarini almashtirish kabi almashtirishlarni kamroq takrorlash yoki takrorlanmaydigan qilib almashtirish maqsadida sotib olinishi mumkin. Tan olish mezonlariga ko'ra, tadbirkorlik subyekti asosiy vositaning balans qiymatida uning bir qismini almashtirish bo'yicha xarajatlarni ushbu xarajatlar amalga oshirilgan paytda tan olishi kerak, agar bunda xarajatlar tan olish mezonlariga mos kelsa. Almashtirilgan qismlarning balans qiymati ushbu Standartdagi hisobdan chiqarish qoidalariga muvofiq hisobdan chiqariladi.

1-misol

Kompaniya 2011 yil 1 aprelda qiymati 342000 sh.b. bo'lgan uskunani sotib oldi. Foydali muddati 9 yil. Qoliq qiymati yo'q. Bu uskunaga kompaniya to'g'ri chiziqli amortizatsiya usulini qo'llaydi. Har uch yilda uskunaning ayrim agregatlari almashtiriladi. Bu agregatlar qiymati 126000 sh.b.ni tashkil qiladi.

Sotib olgandan so'ng kompaniya amortizatsiya hisoblashda ikkita alohida foydali muddati turli bo'lgan komponentni hisobga oladi: "A" komponent foydali muddati 9 yil, qiymati 216000 sh.b. (342000-126000), "V" komponent foydali muddati 3 yil, qiymati 126000 sh.b. 1 aprel 2014 yilgacha 3 yil davomida kompaniya har oyda 5500 sh.b. $(216000/9 \times 1/12) + (126000/3 \times 1/12)$ amortizatsiya hisoblaydi.

2014 yil 1 aprelda agregat 133200 sh.b. ga almashtirildi. Foydali muddati o'zgarmadi.

2014 yil 1 aprelda kompaniya "V" agregatni to'la amortizatsiya qilgani uchun, 0 qiymatda hisobdan chiqaradi va o'rniga qiymati 133200 sh.b. bo'lgan yangi "V" agregatni asosiy vositalari tarkibiga kiritadi. Uskunaning yangi balans qiymati shu sanaga 277200 sh.b.ni tashkil qiladi $(342000 - 5500 \times 12 \times 3 + 133200)$, shu jumladan, "A" komponent qiymati 144000 $(277200 - 133200)$ sh.b. ga teng. Kelgusi 3 yil davomida (foydali muddati o'zgarmasa) hisoblanadigan amortizatsiya summasi 5700 sh.b.ni tashkil qiladi $(144000/6 \times 1/12 + 133200/3 \times 1/12)$.

Asosiy vositalar obyektining ayrim qismlarini almashtirilishi yoki almash-tirilmasligidan qat'iy nazar, nuqsonlar paydo bo'lganligini aniqlash uchun mun-tazam ravishda katta ko'lamdagi texnik ko'riklarini o'tkazish shu obyekt-dan (masalan samolyotdan) foydalanishni davom etishning shartlaridan biri bo'lis-hi mumkin. Har bir katta ko'lamdagi texnik ko'rik o'tkazilganda, u bo'yicha xarajatlar tan olish mezonlari bajarilganda asosiy vositalar obyektining balans qiymatida qisman almashtirish sifatida tan olinadi. Har qanday oldingi texnik ko'rik bo'yicha xarajatlarning aktiv balans qiymatidagi qoldig'i (ehtiyot qism-lardan tashqari) hisobdan chiqariladi. Bunday hisobdan chiqarish oldingi teks-hiruv xarajatlari obyekt sotib olinishi yoki qurilishi paytidagi operatsiyada tan olinganligi yoki olinmaganligidan qat'iy nazar amalga oshiriladi. Zarur bo'lgan-da, obyekt sotib olinishi yoki qurilishi paytidagi balans qiymatiga qo'shilgan texnik ko'rik xarajatlarini aniqlashda shu kabi kelgusi tekshiruv xarajatlarning baholangan summasidan foydalanish mumkin.

2-misol.

Kompaniya 2011 yil 1 oktyabrda qiymati 900000 sh.b. bo'lgan sanoat ob-yektini qurdi. Foydali muddati 15 yil. Qoldiq qiymati yo'q. Bu binoga kompa-niya to'g'ri chiziqli amortizatsiya usulini qo'llaydi. Har ikki yilda binoni texnik ko'rikdan o'tkazish kerak, texnik ko'rik xarajatlari 72000 sh.b. bino tannarxiga kiritilgan.

Kompaniya amortizatsiya hisoblashda ikkita alohida foydali muddati tur-li bo'lgan komponentni hisobga oladi: "A" komponent foydali muddati 15 yil, qiymati 82800 sh.b. (90000-72000), "V" komponent foydali muddati 2 yil, qi-y-mati 72000 sh.b. 1 oktyabr 2014 yilgacha 2 yil davomida kompaniya har oyda 7600 sh.b. $(828000/15 \times 1/12) + (72000/2 \times 1/12)$ amortizatsiya hisoblaydi. Kelgusi texnik ko'rikda xarajat asosiy vosita tannarxiga kiritiladi.

Aktivni tan olish mezonlariga mos keladigan asosiy vosita obyektini tannarx bo'yicha baholanishi lozim.

Asosiy vositaning tannarxi quyidagilardan tashkil topadi:

a) savdo chegirmalarini va imtiyozlarini chegirgan holda, uning xarid narxi, jumladan import bojlari va sotib olish bilan bog'liq qoplanmaydigan so-liqlar.

b) aktivni undan tadbirkorlik subyektining rahbariyati tomonidan ko'z-langan holda foydalanish uchun zarur bo'lgan joy va holatiga olib kelish bilan bog'liq bevosita xarajatlar.

d) tadbirkorlik subyektining tovar-moddiy zaxiralar yaratish bilan bog'liq bo'lmagan maqsadlarda qandaydir obyektini sotib olish yoki undan qandaydir davr mobaynida foydalanish paytida o'z zimmasiga oladigan asosiy vosita ob-yektini demontaj va yo'q qilish hamda u egallagan yer uchastkasida tabiiy re-surslarni qayta tiklash xarajatlarining boshlang'ich bahosi aktivni demontaj qi-lish va olib tashlash hamda u joylashgan maydondagi tabiiy resurslarni qayta

tiklash bilan bog'liq xarajatlarning daslabki baholanishi, agar tadbirkorlik subyekti bular bo'yicha majburiyatga aktiv sotib olinganida yoki undan ma'lum davr mobaynida tovar-moddiy qimmatliklarni ishlab chiqarish bilan bog'liq bo'lmagan maqsadlarda foydalanish natijasida ega bo'lsa.

Quyidagilar bevosita xarajatlarga misollardir:

- asosiy vosita obyektni barpo etish (qurish) yoki sotib olish natijasida bevosita hosil bo'ladigan xodimlarga haq to'lash xarajatlari (BHXS 19 "Xodimlarning daromadlari" da keltirilganidek);

- joyni tayyorlash xarajatlari;
- yetkazib berish va ortish-tushirish bilan bog'liq boshlang'ich xarajatlari;
- o'rnatish va montaj bo'yicha xarajatlari;
- aktivning to'g'ri ishlashini sinab ko'rish xarajatlaridan aktivni tegishli joyga va holatga keltirish paytida ishlab chiqarilgan mahsulotni (uskunalarni sinovdan o'tkazishda ishlab chiqarilgan mahsulotlar kabi) sotishdan olingan sof tushumning ayirmasi;

- malakali xizmatlar uchun haqlar.

Tadbirkorlik subyekti obyektidan ma'lum bir davr mobaynida tovar-moddiy zaxiralar ishlab chiqarish uchun foydalanishi oqibatida paydo bo'ladigan obyektning demontaj qilish va olib tashlash hamda u egallagan yer maydonida tabiiy resurslarni qayta tiklash majburiyatlari bo'yicha xarajatlarga nisbatan BHXS 2 "Tovar-moddiy zaxiralar"ni qo'llaydi. BHXS 2 yoki BHXS 16 ga mos ravishda hisoblanadigan xarajatlari bo'yicha majburiyatlar BHXS 37 "Rezervlar, shartli majburiyatlar va shartli aktivlar" ga mos ravishda tan olinadi va baholanadi.

Asosiy vositalar obyektiga kirmaydigan xarajatlarga quyidagilar misol bo'la oladi:

- yangi ishlab chiqarish obyektni tashkil etish xarajatlari;
- yangi mahsulot yoki xizmat turini tatbiq etish bilan bog'liq xarajatlari (shu jumladan, reklama va marketing faoliyati xarajatlari);
- tijoratni yangi joyga yoki mijozlarning yangi toifasiga moslashtirish bilan bog'liq xarajatlari (shu jumladan, hodimlarni qayta tayyorlash xarajatlari);
- ma'muriy va boshqa umumiy ustama xarajatlari.

Asosiy vositalar obyekti undan tadbirkorlik subyekti rahbariyati tomonidan ko'zlangan holda foydalanish uchun zarur bo'lgan joy va holatiga keltirilganida bu obyektning balans qiymatiga qo'shiladigan xarajatlarning tan olinishi to'xtatiladi. Shu bois, obyektidan foydalanish yoki uni boshqa joyga ko'chirishda hosil bo'ladigan xarajatlari shu obyektning balans qiymatiga kiritilmaydi. Masalan, quyidagi xarajatlari asosiy vositalar obyektining balans qiymatiga kiritilmaydi:

(a) rahbariyat tomonidan ko'zlangan holda foydalanish uchun tayyor bo'lgan obyekt haligacha foydalanishga topshirilmagan yoki to'liq quvvatidan past darajada foydalanilganda hosil bo'lgan xarajatlari;

(b)birlamchi operatsion zararlar, masalan obyekt yordamida ishlab chiqarilgan mahsulotga talab hosil bo'lishi davridagilar kabi;

(d)tadbirkorlik subyekti quvvatlarini qisman yoki to'la qayta ko'chirish yoki qayta tashkil etish xarajatlari.

Ayrim operatsiyalar asosiy vositalar obyektini qurish yoki barpo etish bilan bog'liq bo'ladi, ammo bu obyektning undan tadbirkorlik subyekti rahbariyati tomonidan ko'zlangan holda foydalanish uchun zarur bo'lgan joy va holatiga keltirish uchun zarur bo'lmaydi. Bu yordamchi operatsiyalar qurilish yoki barpo etish ishlari davomida yoki undan oldin ro'y berishi mumkin. Masalan, qurilish maydonidan qurilish ishlari boshlanishidan oldin avtostoyanka sifatida foydalanishdan foyda olinishi mumkin. Yordamchi operatsiyalar obyektning rahbariyat tomonidan ko'zlangan holda foydalanish uchun zarur bo'lgan joy va holatiga keltirish uchun zarur bo'lmaganligi sababli, yordamchi operatsiyalar bilan bog'liq daromad va xarajatlar foyda yoki zararining tarkibida tan olinadi va daromad yoki xarajatlarning tegishli guruhlariga kiritiladi.

Xo'jalik usulida qurilgan aktivning tannarxi xuddi sotib olingan aktiv tannaxsini aniqlash tamoyillarini qo'llash orqali aniqlanadi. Agar tadbirkorlik subyekti aktivlarni o'zining asosiy faoliyati doirasida sotish uchun barpo etsa, aktivning tannarxi sotish uchun qurilgan aktiv bilan bir xil bo'ladi (MHXS 2 ga qarang). Shu sababli, bu kabi tannarxlarni aniqlashda har qanday ichki foyda ayirib tashlanadi. Shunga o'xshash, aktivni xo'jalik usulida qurishda me'yoridan ortiq sarflangan material, mehnat yoki boshqa resurslar xarajati aktivning tannarxiga kiritilmaydi. BHXS 23 "Qarzlarni bo'yicha xarajatlar" foizlarni xo'jalik usulida qurilgan asosiy vositalar balans qiymatining bir qismi sifatida tan olish mezonlarini belgilab beradi.

3-misol.

2011 yil 1 iyulda kompaniya kechiktirib to'lash sharti bilan uskunani sotib oldi. Shartnoma shartlariga ko'ra 188600 sh.b. to'lov 20x2 yil 30 iyunda amalga oshiriladi. Agar uskunani hozir sotib olinsa 164000 sh.b. to'lanadi.

Kompaniya uskunani sotib olish paytida quyidagi provodka beriladi:

Dt: asosiy vositalar 164000;

Kt: mol yetkazib beruvchilarga to'lanadigan schyotlar 164000.

Har oyda kompaniya foiz xarajatlarini tan olib boradi:

Dt: Foiz xarajatlari 2050;

Kt: Kt: Mol yetkazib beruvchilarga to'lanadigan schyotlar 2050.

(188600-164000)/12=2050.

Asosiy vositalarning bir yoki undan ko'p obyektini nomonetar aktiv yoki aktivlarga almashtirish, yoki monetar va nomonetar aktivlarning guruhiga almashtirish orqali sotib olinishi mumkin. Quyida ko'rib chiqilgan qoidalar bitta nomonetar aktivni boshqa nomonetar aktivga almashtirishga hamda yuqoridagi gapda tavsiflangan barcha almashishlarga nisbatan qo'llaniladi. Bunday asosiy

vosita obyektining tannarxi uning haqqoniy qiymatida baholanadi, bundan quyidagi holatlar istisno: (a) almashish operatsiya tijorat maqsadlarida foyda olish uchun amalga oshirilayotgan bo'lmasa yoki (b) olingan yoki berilgan aktivning haqqoniy qiymati ishonchli tarzda baholana olmasa. Olingan aktiv uning haqqoniy qiymatida baholanadi, agar tadbirkorlik subyekti beriladigan aktivni darhol hisobdan chiqara olmasa. Agar olingan aktiv haqqoniy qiymatida baholana olmasa, uning tannarxi bo'lib beriladigan aktivning balans qiymati xizmat qiladi.

Tadbirkorlik subyekti almashish operatsiyasi tijorat maqsadlariga ega bo'lishini kelgusi pul oqimlari operatsiyaning natijasini qay darajada o'zgartirishi mumkinligini inobatga olgan holda aniqlaydi. Almashish operatsiyasi tijorat maqsadlariga ega bo'ladi, agar:

(a) olingan aktiv bo'yicha pul oqimlarining tuzilishi (ya'ni riski, muddati va summasi) berilgan aktiv bo'yicha pul oqimlarining tuzilishidan farq qilsa;

(b) tadbirkorlik subyektining operatsiya ta'sir qilgan faoliyati qismining tadbirkorlik subyektiga xos bo'lgan qiymati almashish natijasida o'zgarsa;

(v)(a) yoki (b) dagi farq almashtiriladigan aktivlarning haqqoniy qiymatiga nisbatan katta bo'lsa.

Almashish operatsiyasi tijorat maqsadlariga ega ekanligini aniqlash uchun, tadbirkorlik subyektining operatsiya ta'sir qilgan faoliyati qismining tadbirkorlik subyektiga xos bo'lgan qiymati soliq solingandan keyingi pul oqimlarini aks ettirishi kerak. Bunday tahlilning natijasi batafsil hisob-kitoblarni amalga oshirilmaganidan aniq bo'lishi mumkin.

Aktivning haqqoniy qiymatini ishonchli tarzda baholash mumkin bo'ladi, agar (a) haqqoniy qiymatlarning ishonchli baholanishidagi o'zgaruvchanlik ushbu aktiv uchun katta bo'lmasa yoki (b) haqqoniy qiymatni baholashda diapazon ichidagi turli baholangan qiymatlarning ehtimollik darajalari ishonchli tarzda baholanishi va ishlatilishi mumkin bo'lsa. Agar tadbirkorlik subyekti olingan yoki berilgan aktivning haqqoniy qiymatini ishonchli tarzda baholay olsa, olingan aktivning tannarxini baholash uchun berilgan aktivning haqqoniy qiymati olinadi, biroq olingan aktivning haqqoniy qiymati aniqroq holda ayon bo'lmasa.

4-misol.

Kompaniya uskunani o'zining yuk avtomobiliga ayriboshlamoqda. Kelishuv tijorat xarakteriga ega. Uskunaning haqqoniy qiymati 100000 sh.b. (ishonchli baholangan). Yuk avtomobilining balans qiymati 60000 sh.b. (dastlabki qiymati 80000 sh.b.) uning haqqoniy qiymati 85000 sh.b. (ishonchli baholangan). Uskuna sotuvchisiga kompaniya 10000 sh.b. pul mablag'i to'laydi.

1-yechim. Uskunaning haqqoniy qiymati 100000 sh.b. ishonchliroq deb baholasa,

Dt: asosiy vosita (M0130) 100000

Dt: asosiy vositaning eskirishi (M0260) 20000

Kt: asosiy vosita (M0160) 80000

Kt: pul mablag'lari (M5110) 10000

Kt: asosiy vositaning chiqib ketishi (M9210) 30000

Dt: asosiy vositaning chiqib ketishi (M9210) 30000

Kt: asosiy vositaning chiqib ketishidan foyda (M9310) 30000

2-yechim. Uskunaning haqqoniy qiymati 100000 sh.b. ishonchliroq emas deb baholasa, kompaniya uskunaning qiymatini ayriboshlanayotgan aktiv haqqoniy qiymati va pul to'lovlari yig'indisi sifatida aks ettiradi:

Dt: asosiy vosita (M0130) 95000 (85000+10000);

Dt: asosiy vositaning eskirishi (M0260) 20000;

Kt: asosiy vosita (M0160) 80000;

Kt: pul mablag'lari (M5110) 10000;

Kt: asosiy vositaning chiqib ketishi (M9210) 25000;

Dt: asosiy vositaning chiqib ketishi (M9210) 25000;

Kt: asosiy vositaning chiqib ketishidan foyda (M9310) 25000.

Tadbirkorlik subyekti tannarx bo'yicha hisobga olish modelini yoki qayta baholash modelini o'zining hisob siyosati sifatida qabul qilishi kerak va ushbu siyosatni asosiy vositalarning alohida butun turkumiga nisbatan qo'llashi kerak.

Aktiv sifatida tan olinganidan so'ng, asosiy vosita obyekti uning tannarxidan har qanday jamg'arilgan eskirish summasi va har qanday qadrsizlanish bo'yicha yig'ilgan zararlar chegirib tashlangan qiymatda hisobga olinishi kerak.

5-misol.

1 aprel 2011 yilda kompaniya 120000 sh.b. ka uskuna sotib oldi. U to'g'ridan to'g'ri foydalanishga topshiriladi. Foydali muddati 8 yil. Qoldiq qiymati yo'q. To'g'ri chiziqli usulda amortizatsiya hisoblaydi va haqiqiy xarajat modeli bo'yicha hisobga oladi. 31 dekabr 20x1 yilda kompaniya uskunaning qiymati 5000 sh.b.ga qadrsizlanganligini aniqladi. Bu qadrsizlanishni zarar sifatida baholadi.

1. Amortizatsiya hisoblanishi:

Dt: umumishlab chiqarish xarajatlari (M2400) 11250

Kt: Jamlangan amortizatsiya uskuna (M0230) 11250;

(120000/8x9/12);

2. 31 dekabr 2011 yilda aktiv qadrsizlanishi hisobi:

Dt Nomoliyaviy aktivlar qadrsizlanishidan zarar (M9440) 5000;

Kt Asosiy vositalar qadrsizlanishi bo'yicha jamlangan zarar (M0330) 5000.

Uskunaning 31 dekabr 2011 yilga balans qiymati (120000-11250-5000)=103750 sh.b.

Aktiv sifatida tan olinganidan so'ng, haqqoniy qiymati ishonchli tarzda baholanishi mumkin bo'lgan asosiy vosita obyekti qayta baholangan qiymati bo'yicha hisobga olinishi kerak. Bunda uning qayta baholangan qiymati bo'lib uni qayta baholash sanasiga bo'lgan haqqoniy qiymatidan keyinchalik jamg'arilgan eskirish summasi va keyinchalik yig'ilgan qadrsizlanish bo'yicha zarar-

lar chegirilgandagi qiymati hisoblanadi. Aktivning balans qiymati hisobot davri oxiridagi haqqoniy qiymati asosida aniqlanadigan qiymatidan ahamiyatli darajada farq qilmasligi uchun qayta baholashlar yetarlicha muntazam ravishda amalga oshirilishi kerak.

Qayta baholashlarning muntazam ravishda takrorlanishi qayta baholana-yotgan asosiy vosita obyektining haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlarga bog'liq bo'ladi. Qayta baholanayotgan aktivning haqqoniy qiymati uning balans qiymatidan ahamiyatli darajada farq qilmasligi uchun, keyingi qayta baholashlarni o'tkazish talab etiladi. Ayrim asosiy vositalarning haqqoniy qiymatida katta darajada va o'zgaruvchan tebranishlar kuzatilishi mumkin, buning natijasida qayta baholashlarni yillik asosda o'tkazish talab etiladi. Bunday qayta baholashlarni tez-tez o'tkazish haqqoniy qiymati faqatgina katta bo'lmagan darajada o'zgarib turadigan asosiy vositalar obyektlari uchun talab etilmaydi. Aksincha, bunday obyektlar faqatgina uch yoki besh yilda bir marta qayta baholanishi talab etilishi mumkin.

Asosiy vosita obyekti qayta baholanganida, qayta baholash sanasigacha jamg'arilgan har qanday eskirish summasi quyidagi usullarning biri yordamida tuzatiladi:

a) aktivning yalpi balans qiymatidagi o'zgarishga proporsional tarzda qayta hisoblanadiki, natijada qayta baholashdan so'ng aktivning balans qiymati uning qayta baholangan qiymatiga teng bo'ladi. Ushbu usuldan aktivning qayta tiklash qiymatini aniqlash uchun indeks qo'llanilganida ko'pincha foydalaniladi (MHXS 13 ga qarang).

b) aktivning yalpi balans qiymatidan chegirib tashlanadi va sof balans qiymati aktivning qayta baholangan qiymati summasida aks ettiriladi. Ushbu usuldan ko'pincha binolar uchun foydalaniladi.

Jamg'arilgan eskirishni qayta hisoblash yoki chegirib tashlashda yuzaga keladigan tuzatish summasi balans qiymatining ko'payishi yoki kamayishining bir qismini tashkil etadi.

Agar asosiy vosita obyekti qayta baholansa, ushbu aktiv tegishli bo'lgan asosiy vositalarning butun turkumi ham qayta baholanishi kerak.

Asosiy vositalarning turkumi – bu bir xil xususiyatga va tadbirkorlik subyekting faoliyatida foydalanish maqsadlariga ega bo'lgan aktivlarning guruhi-dir. Quyidagilar alohida turkumlarga misollardir:

- a) yer;
- b) yer va binolar;
- d) asbob-uskuna;
- c) kemalar;
- f) samolyot;
- g) transport vositalari;
- n) mebel va jihozlar;

i) ofis asbob-uskunasi.

Asosiy vositalarning turkumidagi obyektlar aktivlarning ixtiyoriy ravishda turlicha qayta baholanishiga hamda moliyaviy hisobotlarda har xil sanalarga bo'lgan tannarx va qiymatlarning aralashmasi aks ettirilishiga yo'l qo'ymaslik maqsadida bir paytda qayta baholanadi. Biroq, aktivlarning turkumi o'zgaruvchi grafik asosida aktivlar turkumining qayta baholanishi qisqa davr ichida tugallanishi va qayta baholashlar yangilanishi sharti bilan amalga oshirilishi mumkin.

Agar qayta baholash natijasida aktivning balans qiymati oshsa, oshgan qism boshqa umumlashgan daromadga tan olinishi va kapital tarkibidagi boshlang'ich qiymatiga nisbatan qayta baholash qiymatining oshgan summasi hisobga olinadigan schyotda yig'ilishi lozim. Biroq, oshgan qism foyda yoki zararlarida shu darajada tan olinishi lozimki, bunda oldin aynan shu aktivni qayta baholash natijasida foyda yoki zararlarida tan olingan uning kamayishi summasi oldin qoplanishi lozim.

Agarda aktivning balans qiymati qayta baholash natijasida kamaysa, kamaygan qism foyda yoki zarar tarkibida tan olinishi lozim. Biroq, kamaygan qism boshqa umumlashgan daromadga ushbu aktiv bo'yicha boshlang'ich qiymatiga nisbatan qayta baholash qiymatining oshgan summasi hisobga olinadigan schyotining har qanday kredit saldosisiga teng miqdorda tan olinishi lozim. Boshqa umumlashgan daromadga tan olingan kamaygan qism kapital tarkibidagi boshlang'ich qiymatiga nisbatan qayta baholash qiymatining oshgan summasi hisobga olinadigan schyotda yig'ilgan summani kamaytiradi.

Kapitalda boshlang'ich qiymatiga nisbatan qayta baholash qiymatining oshgan summasi hisobga olinadigan schyotda asosiy vosita obyekti bo'yicha jamlangan summa to'g'ridan to'g'ri taqsimlanmagan foydaga o'tkazilishi mumkin, qachonki bu aktiv hisobdan chiqarilganida. Jami bunday summa aktivning foydali xizmat muddati tugaganida yoki u balansdan chiqarilganida o'tkazilishi mumkin. Biroq, bu schyotdagi summaning ma'lum qismi aktiv tadbirkorlik subyekti tomonidan foydalanilayotganida o'tkazilishi mumkin. Bunda o'tkaziladigan summa – aktivning qayta baholangan balans qiymati asosida hisoblangan eskirish summasi bilan aktivning boshlang'ich tannarxi asosida hisoblangan eskirish summasi o'rtasidagi farqqa teng bo'ladi. Boshlang'ich qiymatiga nisbatan qayta baholash qiymatining oshgan summasi taqsimlanmagan foydaga o'tkazilganda foyda yoki zararlarida aks ettirilmaydi.

Asosiy vositalarning qayta baholanishi natijasida yuzaga keladigan foyda soliqlariga bo'lgan ta'sir BHXS 12 "Foyda solig'i"ga muvofiq tan olinadi va u bo'yicha ma'lumotlar ochib beriladi.

6-misol.

1 iyul 2011 yilda kompaniya 2 mln. sh.b.ga bino sotib oldi. Foydalanish muddati 40 yil. Qoldiq qiymati yo'q. To'g'ri chiziqli usulda amortizatsiya hisoblaydi va qayta baholash modeli bo'yicha hisobga oladi. Qayta baholashda

jamg'arilgan amortizatsiya obyektning yalpi balans qiymatidan hisobdan chiqariladi.

Uch yil davomida binoning 31 dekabr holatiga qayta baholash qiymati:

2011 yil 31 dekabr 2106000 sh.b.

2012 yil 31 dekabr 1900000 sh.b.

2013 yil 31 dekabr 1924000 sh.b.

2011 yil

Olti oyda yig'ilgan amortizatsiya summasi: $2000000 / 40 \times 6 / 12 = 25000$ sh.b.

Dt: jamg'arilgan amortizatsiya bino (M0220) 25000

Kt: asosiy vositalar bino (M0120) 25000

Qayta baholashgacha binoning balans qiymati (2011 yil 31 dekabr):

$2000000 - 25000 = 1975000$ sh.b.

Balans qiymatini qayta baholash (2011 yil 31 dekabr):

Dt: asosiy vosita (M0120) 131000

Kt: asosiy vositalarni qayta baholash bo'yicha xazina (M8510, M8010)

131000

$(2106000 - 1975000) = 131000$ sh.b.

Qayta baholashdan so'ng binoning balans qiymati (20x1 yil 31 dekabr):

2106000 sh.b.

2012 yil

Yillik yig'ilgan amortizatsiya summasi: $2000000 / 39 = 54000$ sh.b.

Dt: jamg'arilgan amortizatsiya bino (M0220) 54000

Kt: asosiy vositalar bino (M0120) 54000

Qayta baholashgacha binoning balans qiymati (2012 yil 31 dekabr):

$2106000 - 54000 = 2052000$ sh.b.

Balans qiymatini qayta baholash (2012 yil 31 dekabr):

Dt: asosiy vositalarni qayta baholash bo'yicha xazina (M8510, M8010)

131000

Dt: nomoliyaviy aktivlar qadrsizlanishidan zarar (M9440) 21000

Kt: asosiy vosita (M0120) 131000

Kt: asosiy vositalarni qadrsizlanishidan zarar (M0330) 21000

$2052000 - 1900000 = 152000 - 131000 = 21000$ sh.b.

Qayta baholashdan so'ng binoning balans qiymati (2012 yil 31 dekabr):

1900000 sh.b.

2013 yil

Yillik yig'ilgan amortizatsiya summasi: $1900000 / 38 = 50000$ sh.b.

Dt: jamg'arilgan amortizatsiya bino (M0220) 50000

Kt: asosiy vositalar bino (M0120) 50000

Qayta baholashgacha binoning balans qiymati (2013 yil 31 dekabr):

$1900000 - 50000 = 1850000$ sh.b.

Balans qiymatini qayta baholash (2013 yil 31 dekabr):

Dt: asosiy vositalar bino (M0120) 53000

Dt: Asosiy vositalar qadrsizlanishi bo'yicha jamlangan zarar (M0330) 21000

Kt: asosiy vositani qayta baholash bo'yicha zaxira (M8510, M8010) 53000

Kt: qadrsizlanish bo'yicha zararni reversirlash (M9440) 21000

$1924000 - 1850000 = 74000 - 21000 = 53000$ sh.b.

Qayta baholashdan so'ng binoning balans qiymati (2013 yil 31 dekabr): 1924000 sh.b.

Asosiy vosita obyektining qandaydir qismining tannarxi ushbu obyektning umumiy tannarxiga nisbatan katta bo'lganida, bunday har bir qism bo'yicha eskirish alohida hisoblanishi kerak.

Tadbirkorlik subyekti asosiy vosita objekti bo'yicha dastlab tan olingan summani uning katta bo'lgan qismlari o'rtasida taqsimlaydi va bunday har bir qism bo'yicha eskirishni alohida hisoblaydi. Masalan, samolyotning korpusi va motori bo'yicha eskirishni alohida hisoblash to'g'ri bo'lishi mumkin, bu samolyot tadbirkorlik subyektining o'ziniki bo'lishi yoki moliyaviy ijaraga olinganligidan qat'iy nazar. Shunga o'xshash, agar tadbirkorlik subyekti asosiy vositalarni operativ ijaraga berish uchun sotib olsa va ushbu operativ ijarada u ijaraga beruvchi bo'lib hisoblansa, ijaraning bozor sharoitlariga nisbatan ijobiy yoki salbiy shartlariga tegishli bo'lgan va ushbu aktivning tannarxida aks ettirilgan alohida summalar bo'yicha eskirishni alohida hisoblash o'rinli bo'lishi mumkin.

Asosiy vosita obyektining katta qismi bo'yicha foydali xizmat muddati va eskirishni hisoblash usuli ushbu aktivning boshqa katta qismi bo'yicha foydali xizmat muddati va eskirishni hisoblash usuli bilan bir xil bo'lishi mumkin. Bunday qismlar eskirish xarajatlarini aniqlash maqsadida guruhlanishi mumkin.

Tadbirkorlik subyekti asosiy vosita obyektining ayrim qismlari bo'yicha eskirishni alohida hisoblaganida, u ushbu aktivning qolgan qismi bo'yicha ham eskirishni alohida hisoblaydi. Qolgan qismi alohida katta bo'lmagan qismlardan iborat bo'ladi. Agar tadbirkorlik subyektining ushbu qismlardan foydalanish rejalari o'zgarsa, obyektning qolgan qismi bo'yicha eskirishni hisoblash uchun uning qismlaridan foydalanish tarzini yoki foydali xizmat muddatini to'g'ri aks ettiradigan taxminiy hisoblash usullaridan foydalani zarur bo'lishi mumkin.

Tadbirkorlik subyekti asosiy vosita obyektining tannarxi ushbu obyektning umumiy tannarxiga nisbatan katta bo'lmagan qismlar bo'yicha eskirishni alohida hisoblashga qaror qilishi mumkin.

Har bir davr uchun eskirish xarajatlari, ular boshqa aktivning balans qiymatiga qo'shilmaganida, foyda yoki zarar tarkibida tan olinishi kerak.

Esikirish xarajatlari odatda foyda yoki zarar tarkibida tan olinadi. Biroq, ba'zida, aktivda mujjasamlashtirilgan kelgusi iqtisodiy naf boshqa aktivlarga ishlab chiqarish jarayonida o'tkaziladi. Bunday holatda, eskirish xarajatlari boshqa aktivlar tannarxining bir qismini tashkil etadi va uning balans qiymatiga

qo'shiladi. Masalan, ishlab chiqarish zavodining va asbob-uskunaning eskirishi tovar-moddiy zaxiralarini qayta ishlash qiymatiga kiritiladi (BHXS 2 ga qarang). SHunga o'xshash, tajriba-konstruktorlik ishlab chiqishda foydalanilgan asosiy vositalarning eskirishi MHXS 38 "Nomoddiy aktivlar" ga muvofiq nomoddiy aktivning tannarxida hisobga olinishi mumkin.

Aktivning eskirish hisoblanadigan qiymati sistematik tarzda uning foydali xizmat muddati davomida taqsimlanishi kerak.

Aktivning tugatish qiymati va foydali xizmat muddati kamida har moliyaviy yilning oxirida qayta ko'rib chiqilishi kerak va, kutishlar oldingi baholashlardan farq qilsa, o'zgarishlar buxgalteriya hisobi maqsadida baholashdagi o'zgarish sifatida MHXS 8 "Hisob siyosatlar, buxgalteriya hisobi maqsadida baholashdagi o'zgarishlar va xatolar"ga muvofiq hisobga olinishi kerak.

Eskirish hattoki aktivning haqqoniy qiymati uning balans qiymatidan ko'proq bo'lganida ham tan olinadi, agar aktivning tugatish qiymati uning balans qiymatidan oshmaydigan bo'lsa. Aktivning ta'mirlanishi va unga texnik xizmat ko'rsatilishi u bo'yicha eskirish hisoblanishi zaruratini inkor qilmaydi.

Aktivning eskirish hisoblanadigan qiymati uning tugatish qiymati chegarilanganidan so'ng aniqlanadi. Amaliyotda, aktivning tugatish qiymati ko'pincha katta bo'lmaydi va shu bois eskirish hisoblanadigan qiymatni hisoblashda ahamiyatli bo'lmaydi.

Aktivning tugatish qiymati aktivning balans qiymatiga teng bo'lgan yoki undan oshgan summagacha ko'payishi mumkin. Bunday holatda, aktivning eskirish summasi nolga teng bo'ladi, agar uning tugatish qiymati keyinchalik aktivning balans qiymatidan past bo'lgan summagacha kamaymasa.

Aktiv bo'yicha eskirish hisoblanishi ushbu aktiv foydalanish uchun yaroqli va mavjud bo'lganidan so'ng boshlanadi, ya'ni u rahbariyat tomonidan ko'zlangan holda foydalanish uchun zarur bo'lgan joy va holatiga keltirilganida. Aktiv bo'yicha eskirish hisoblanishi aktiv MHXS 5 ga muvofiq sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan (lekin sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan chiqib ketish guruhiga kiritilgan) sana va aktiv hisobdan chiqarilgan sanadan qaysi biri ertaroq keladigan bo'lsa, o'sha sanada to'xtatilishi kerak. Shuning uchun, eskirish hisoblanishi aktiv to'xtab qolganida yoki faol foydalanishdan ehiqarilganida, toki aktiv bo'yicha to'liq eskirish hisoblanmaguncha, to'xtatilmaydi. Biroq, eskirishni hisoblashning ishlab chiqarish birliklari usulida ishlab chiqarish yo'qligi tufayli eskirish summasi nolga teng bo'lishi mumkin.

Aktivda mujassamlashtirilgan kelgusi iqtisodiy nafni tadbirqorlik subyekti asosan undan foydalanish orqali o'zlashtiradi. Biroq, boshqa omillar, masalan texnik yoki tijorat eskirish yoki aktiv to'xtab turganida jismoniy eskirish ko'pincha ushbu aktivdan olinishi mumkin bo'lgan iqtisodiy nafning kamayishiga olib keladi. Buning natijasida, aktivning foydali xizmat muddatini aniqlashda quyidagi barcha omillar hisobga olinadi:

(a)aktivdan ko'zlangan foydalanish. Foydalanish aktivning hisoblangan quvvati yoki fizik mahsuldorligi asosida aniqlanishi mumkin.

b) aktiv foydalanadigan smenalar soni, uni ta'mirlash va texnik xizmat ko'rsatish dasturi, aktiv to'xtab turganida unga texnik xizmat ko'rsatish kabi operatsion omillarga bog'liq bo'lgan kutilgan jismoniy eskirish.

d) ishlab chiqarishdagi o'zgarishlar yoki takomillashtirishlar, yoki aktiv foydalanilishida ishlab chiqarilayotgan mahsulot yoki ko'rsatilayotgan xizmatga bozor talabi o'zgarishi natijasida texnik yoki tijorat eskirish.

e) aktivdan foydalanishga qo'yiladigan yuridik yoki shunga o'xshash cheklovlar, masalan tegishli ijara kelishuvlari muddatining tugashi sanalari.

Aktivning foydali xizmat muddati aktivning tadbirkorlik subyekti uchun kutilgan foydaliligi nuqtai nazaridan aniqlanadi. Tadbirkorlik subyekting aktivlarni boshqarish siyosati aktivlar chiqib ketishini maxsus vaqtdan so'ng yoki aktivda mujassamlashtirilgan kelgusi iqtisodiy nafni ma'lum qismi o'zlashtirilganidan so'ng ko'zda tutishi mumkin. Shuning uchun, aktivning foydali xizmat muddati uning iqtisodiy foydalanish muddatidan qisqaroq bo'lishi mumkin. Aktivning foydali xizmat muddatini baholash tadbirkorlik subyekting o'xshash aktivlar bilan tajribasi asosida mulohaza qilgan holda amalga oshiriladi.

Yer va binolar bir biridan ajratilishi mumkin bo'lgan aktivlar va ular birgalikda sotib olingan bo'lsada, alohida hisobga olinadi. Ayrim istisnolarni hisobga olgan holda, masalan chiqindilar uchun ajratiladigan yerlar sifatida ishlatiladigan karerlar va maydonlarni, yerning foydali xizmat muddati chegaralanmagan va shu bois uning eskirishi hisoblanmaydi. Binolarning foydali xizmat muddati chegaralangan va shuning uchun ular bo'yicha eskirish hisoblanadi. Bino turgan yer maydonining qiymati oshishi binoning eskirish hisoblanadigan qiymatiga ta'sir etmaydi.

Yerning tannarxi unda joylashgan asosiy vositalarning demontaji va olib tashlanishi, yer maydonidagi tabiiy resurslarni tiklash bo'yicha xarajatlarni o'z ichiga olsa, yer aktivining ushbu qismi bunday xarajatlarni amalga oshirishdan naflar olinishi davrini qamrab oladi. Ayrim holatlarda, yerning o'zi chegaralangan foydali xizmat muddatiga ega bo'lishi mumkin, bunday holatda yerning u bo'yicha olinadigan naflarni aks ettiradigan tarzda eskirishi hisoblanishi kerak.

• Eskirish usuli tadbirkorlik subyekti tomonidan aktivdan olinadigan kelgusi iqtisodiy naflar qay tarzda sarflanishini aks ettirishi kerak.

Aktiv bo'yicha qo'llaniladigan eskirish usuli kamida har moliyaviy yilning oxirida qayta ko'rib chiqilishi kerak va aktivda mujassamlangan kelgusi iqtisodiy naflar olinishi kutilayotgan tarzda jiddiy o'zgarish paydo bo'lganida, ushbu o'zgargan tarzda aks ettirish uchun qo'llaniladigan usul ham o'zgartirilishi kerak. Bunday o'zgarish buxgalteriya hisobi maqsadida baholashdagi o'zgarish sifatida MHXS 8ga muvofiq hisobga olinishi kerak.

Aktivning eskirish hisoblanadigan qiymatini uning foydali xizmat muddati davomida sistematik tarzda xarajatlarga olib borish uchun turli eskirishni hisoblash usullaridan foydalanish mumkin. Ushbu usullar to'g'ri chiziqli (bir tekis maromdagi) usul, kamayib boruvchi qoldiq usuli va ishlab chiqarish birligi usulini qamrab oladi. Eskirishni hisoblashning to'g'ri chiziqli usuli aktivning tugatish qiymati o'zgarmaganida aktivning foydali xizmat muddati davomida bir xil (o'zgarmas) summasi xarajatlarga olib borilishiga olib keladi. Kamayib boruvchi qoldiq usuli qo'llanilganda aktivning foydali xizmat muddati davomida kamayib boradigan summa xarajatlarga olib borilishiga olib keladi. Ishlab chiqarish birliklari usuli kutilayotgan foydalanish yoki ishlab chiqarish hajmiga bog'liq bo'lgan summa xarajatlarga olib borilishiga olib keladi. Tadbirkorlik subyekti aktivda mujassamlangan kelgusi iqtisodiy naf qay tarzda sarflanishini aniqroq aks ettiradigan usulni tanlashi kerak. Ushbu usul izchil ravishda davrdan davrga, kelgusi iqtisodiy naf sarflanishi tarzi o'zgarmaganida qo'llanilishi kerak.

7-misol.

2011 yil 1 yanvarda kompaniya asosiy vositani 260000 sh.b.ga sotib oldi. Foydali muddati dastlab 8 yil va qoldiq qiymati 10000sh.b. belgilangan edi. 2011, 2012 yillarda bu baholash asosida hisob yuritildi. To'g'ri chiziqli usulda amortizatsiya hisoblaydi va haqiqiy xarajat modeli bo'yicha hisobga oladi. 2013 yil boshida kompaniya asosiy vosita foydali muddatini 5 yilga va qoldiq qiymatini 7000 sh.b. ga baholadi.

Yechim.

MHXS (IAS) 8 "Hisob siyosatlar, buxgalteriya hisobi maqsadida baholashlardagi o'zgarishlar va xatolar"ga ko'ra avvalgi yillar amortizatsiyasi tuzatilmaydi yani perespektiv hisobga olinadi.

2011 yilga eskirish $(260000-10000)/8 \text{ yil} = 31250 \text{ sh.b.}$

2012 yilga eskirish $(260000-10000)/8 \text{ yil} = 31250 \text{ sh.b.}$

Yil oxiriga balans qiymati $260000-31250-31250 = 197500 \text{ sh.b.}$

2013 yilga eskirish $(197500-7000)/5 \text{ yil} = 38100 \text{ sh.b.}$

Asosiy vosita obyekti qadsizlanganligini aniqlash uchun tadbirkorlik subyekti MHXS 36 "Aktivlarning qadsizlanishi"ni qo'llashi kerak. Ushbu standartda tadbirkorlik subyekti aktivlarning balans qiymatini qanday qilib qayta ko'rib chiqishi, aktivning qoplanadigan qiymatini qanday qilib aniqlashi va qadsizlanish bo'yicha zararlar qachon tan olinishi va tiklanishi kerakligi tushuntirilgan.

Qadsizlangan, yo'qolgan yoki arzonroq berib yuborilgan asosiy vositalar uchun uchinchi tomonlardan olinadigan qoplash summasi u olinishi lozim bo'lganida foyda yoki zarar tarkibida aks ettirilishi kerak.

Asosiy vositalarning qadsizlanishi yoki yo'qolishi, qoplab berish bo'yicha tegishli da'volar yoki uchinchi tomonlar tarafidan to'lanadigan qoplash summaları, bunday aktivlarning o'miga keyinchalik yangi aktivlar sotib olinishi yoki

qurilishi alohida iqtisodiy hodisalar bo'lib, ular quyidagicha alohida hisobga olinadi:

- a) asosiy vositalarning qadrsizlanishi MHXS 36 ga muvofiq tan olinadi;
- b) to'liq eskirgan yoki chiqib ketgan asosiy vositalarning hisobdan chiqarilishi ushbu standartga muvofiq aniqlanadi;
- d) qadrsizlangan, yo'qolgan yoki arzonroq berib yuborilgan asosiy vositalar uchun uchinchi tomonlardan olinadigan qoplash summasi u olinishi lozim bo'lganida foyda yoki zararda aks ettiriladi;
- e) oldingi aktivlar o'rniga qayta tiklangan, sotib olingan yoki qurilgan asosiy vositalarning tannarxi ushbu standartga muvofiq aniqlanadi.

Asosiy vosita obyektining balans qiymati quyidagi holatlarda hisobdan chiqarilishi kerak:

- u chiqib ketganida;
- undan foydalanishdan yoki uning chiqib ketishidan hech qanday kelgusi iqtisodiy naf kutilmaganida

Asosiy vositalarni hisobdan chiqarishdan yuzaga kelgan foyda yoki zarar asosiy vosita objekti hisobdan chiqarilganida foyda yoki zarar tarkibida aks ettirilishi kerak (bunda MHXS 17 da sotish va qayta ijaraga olish bo'yicha boshqa talablar belgilanmagan bo'lsa). Foyda asosiy faoliyatdan daromad sifatida tasniflanmasligi kerak.

Biroq, o'zining oddiy faoliyati doirasida boshqa tomonlarga operativ ijaraga berish maqsadida saqlab turgan asosiy vositalarini muntazam ravishda sotadigan tadbirkorlik subyekti bunday aktivlarni, ular ijaraga berilishi to'xtatilib sotish uchun mo'ljallangan bo'lganida, tovar-moddiy zaxiralarga ularning balans qiymati bo'yicha o'tkazishi kerak. Bunday aktivlarni sotishdan olingan tushumlar daromad sifatida BHXS 18 "Daromad"ga muvofiq tan olinishi kerak. Oddiy faoliyat doirasida sotish uchun mo'ljallangan aktivlar tovar-moddiy zaxiralarga o'tkazilganida MHXS 5 qo'llanilmaydi.

Asosiy vositalar bir necha yo'llar bilan chiqib ketishi mumkin (masalan, sotish orqali, moliyaviy ijaraga kelishuvini tuzish orqali yoki hadya etish orqali). Bunday aktivning chiqib ketishi sanasini aniqlashda, tadbirkorlik subyekti tovarlarni sotishdan tushgan daromadlarni tan olish bo'yicha BHXS 18 "Daromad"dagi mezonlarni qo'llaydi. Sotish va qayta ijaraga olish orqali aktivlarning chiqib ketishiga nisbatan BHXS 17 qo'llaniladi.

Agarda tadbirkorlik subyekti asosiy vositaning balans qiymatida ushbu aktivning qismini almashtirish tannarxini tan olsa, u eski almashtirilgan qismning balans qiymatini, ushbu qism bo'yicha eskirish alohida hisoblangan yoki hisoblanmaganligidan qat'iy nazar, hisobdan chiqaradi. Agarda tadbirkorlik subyekti uchun almashtirilgan qismning balans qiymatini aniqlashning amaliy imkoni bo'lmasa, u almashtirish tannarxidan almashtirilgan qismning qiymati u sotib

olinganida yoki qurilganida qancha bo'lganligini ko'rsatadigan ko'rsatkich sifatida foydalanishi mumkin.

Asosiy vosita obyektining hisobdan chiqarilishi natijasida yuzaga keldigan foyda yoki zarar aktivning chiqib ketishidan olinadigan sof tushumlar, (agarda bo'lsa), bilan aktivning balans qiymati o'rtasidagi farq sifatida aniqlanishi lozim.

8-misol.

Kompaniya balans qiymati 30000 sh.b., yig'ilgan amortizatsiya 80000 sh.b., qayta baholash zaxirasi 15000 sh.b. bo'lgan eski uskunani 40000 sh.b. ga sotmoqda.

Sotish provodkalari:

Dt: jamg'arilgan amortizatsiya uskuna 80000;

Dt: pul mablag'lari 40000;

Kt: asosiy vosita 110000;

Kt: asosiy vositalarning chiqib ketishi 10000;

Dt: asosiy vositalarning chiqib ketishi 10000;

Kt: asosiy vositalarning chiqib ketishidan foyda 10000;

Dt: asosiy vositani qayta baholash bo'yicha zaxira 15000;

Kt: taqsimlanmagan foyda 15000.

Asosiy vositaning chiqib ketishida uning o'rniga olinadigan tovon dastlab uning haqqoniy qiymatida tan olinadi. Agarda asosiy vosita uchun to'lov kechiktirilsa, olingan tovon dastlab pul mablag'idagi narx ekvivalentida tan olinadi. Tovonning nominal qiymati bilan pul mablag'idagi narx ekvivalenti o'rtasidagi farq MHXS 18ga muvofiq foizli daromad sifatida tan olinadi va bu esa debitorlik qarz bo'yicha effektiv daromadlilikni aks ettiradi.

Moliyaviy hisobotlarda asosiy vositalarning har bir turkumi bo'yicha quyidagi ma'lumotlar ochib berilishi kerak:

(a) yalpi balans qiymatini aniqlash uchun qo'llanilgan baholash asoslari;

(b) eskirishni hisoblash uchun foydalanilgan usullar;

(d) foydali xizmat muddatlari va eskirishni hisoblashning foydalanilgan me'yorlari;

(e) davr boshiga va oxiriga bo'lgan yalpi balans qiymati va jamg'arilgan eskirish summasi (qadrsizlanish bo'yicha yig'ilgan zararlar bilan umumlashtirilgan); va

(f) davr boshiga va oxiriga bo'lgan balans qiymatining quyidagilarni ko'rsatadigan solishtirmasi:

- asosiy vositalarning kirimi;

- MHXS 5ga muvofiq sotishga mo'ljallangan sifatida tasniflangan yoki sotishga mo'ljallangan sifatida tasniflangan hisobdan chiqarish guruhiga kiritilgan aktivlar va boshqa hisobdan chiqarishlar;

- biznes birlashuvi orqali sotib olingan asosiy vositalar;

- BHXS 36ga muvofiq boshqa umumlashgan daromadda tan olingan yoki tiklangan qadrsizlanish bo'yicha zararlar natijasida yuzaga kelgan ko'payishlar yoki kamayishlar;

- BHXS 36ga muvofiq foyda yoki zararlarda tan olingan qadrsizlanish bo'yicha zararlar;

- BHXS 36ga muvofiq foyda yoki zararlarda tiklangan qadrsizlanish zararlari;

- eskirish;

- tadbirkorlik subyektiining moliyaviy hisobotlarini funksional valyutadan undan farq qiladigan taqdimot valyutasiga o'tkazish va xorijiy bo'linmani taqdimot valyutasiga o'tkazish natijasida yuzaga kelgan sof kurs farqlari;

- boshqa o'zgarishlar.

Moliyaviy hisobotlarda quyidagi ma'lumotlar ham ochib berilishi kerak:

(a) asosiy vositalarga egalik huquqining cheklavlari mavjudligi va summalari, va majburiyatlar bo'yicha garovga berilgan asosiy vositalar;

(b) asosiy vosita obyekti qurilishi davomida uning balans qiymatida tan olingan xarajatlar summasi;

(v) asosiy vositalarni sotib olish bo'yicha kelishilgan majburit summasi;

(g) umumlashgan daromad to'g'risidagi hisobotda alohida ochib berilmasa, qadrsizlangan, yo'qolgan yoki arzonroq berib yuborilgan asosiy vositalar uchun uchinchi tomonlardan olingan va foyda yoki zarar tarkibida aks ettirilgan qoplash summasi.

Agar asosiy vositalar obyekti qayta baholangan qiymati bo'yicha aks ettirilsa, MHXS 13ga muvofiq ochib berilishi talab etilgan ma'lumotlarga qo'shimcha ravishda quyidagilar ochib berilishi kerak:

- qayta baholash o'tkazilgan sana;

- mustaqil baholovchi ishtirok etgani;

- qayta baholangan asosiy vositalarning har bir turkumi bo'yicha uning tarkibidagi aktivlar tannarx bo'yicha hisobga olish modeli bo'yicha hisobga olinganida ularning tan olingan bo'lgan balans qiymatlari; va

- boshlang'ich qiymatiga nisbatan qayta baholash qiymatining oshgan summasi, bu summani aks ettiradigan schyotda davr mobaynidagi o'zgarishlarni ko'rsatgan holda hamda qoldiqni aksiyadorlarga taqsimlashdagi har qanday cheklavlarni aks ettirgan holda.

4.3. BHXS (IAS) 23 "Qarzarlar bo'yicha xarajatlar"

Ma'lum talablarga javob beradigan aktivni sotib olinishiga, qurilishiga yoki ishlab chiqarilishiga bevosita tegishli bo'lgan qarzarlar bo'yicha xarajatlar ushbu aktiv tannarxining qismini tashkil etadi. Boshqa qarzarlar bo'yicha xarajatlar davr xarajati sifatida tan olinadi.

Tashkilot Mazkur standartni qarzlar bo'yicha xarajatlarni hisobga olishda qo'llashi lozim.

Standart kapitalning haqiqiy yoki hisoblab topilgan qiymatiga, jumladan majburiyat sifatida tasniflanmagan imtiyozli kapitalga, nisbatan qo'llanilmaydi.

Tashkilotdan Standartni quyidagilarning sotib olinishiga, qurilishiga yoki ishlab chiqarilishiga bevosita tegishli bo'lgan qarzlar bo'yicha xarajatlarga nisbatan qo'llashni talab etilmaydi:

(a) haqqoniy qiymatda baholangan ma'lum talablarga javob beradigan ma'lum talablarga javob beradigan aktivning, masalan biologik aktivning;

(b) takroriy asosda ko'p miqdorda ishlab chiqariladigan, yoki boshqa hollarda barpo etiladigan, tovar-moddiy zaxiralar.

Qarzlar bo'yicha xarajatlar - bu tashkilot tomonidan pul mablag'larini qarzga olishda amalga oshiriladigan foiz va boshqa xarajatlardir.

Ma'lum talablarga javob beradigan aktiv - bu ko'zlangan foydalanish yoki sotuv uchun tayyor bo'lishiga juda uzoq davrni zaruriy talab etadigan aktivdir.

Qarzlar bo'yicha xarajatlar quyidagilarni o'z ichiga olishi mumkin:

(a) BHXS 39 «Moliyaviy instrumentlar: tan olish va baholash» da izohlanganidek samarali foiz usulidan foydalangan holda hisoblangan foiz xarajati;

(b) BHXS 17 «Ijara» ga muvofiq tan olingan moliyaviy ijara kelishuvlarga nisbatan moliyaviy xarajatlar;

(s) xorijiy valyutada qarz olishlardan yuzaga keladigan kurs farqlari, bunda ular foiz sarflariga to'g'rilanishlar sifatida hisoblangan darajada hisobga olinadi.

Vaziyatga qarab, quyidagilardan biri ma'lum talablarga javob beradigan aktivlar bo'lishi mumkin:

(a) tovar-moddiy zaxiralar

(b) ishlab chiqarish korxonalari

(d) elektroenergiya ishlab chiqaradigan quvvatlar

(e) nomoddiy aktivlar

(f) investitsion mulklar.

Moliyaviy aktivlar hamda qisqa davr mobaynida ishlab chiqariladigan, yoki boshqa hollarda barpo etiladigan, tovar-moddiy zaxiralar ma'lum talablarga javob beradigan aktivlar bo'lib hisoblanmaydi. Sotib olinganda ular bo'yicha ko'zlangan foydalanish yoki sotishga tayyor aktivlar ma'lum talablarga javob beradigan aktivlar bo'lib hisoblanmaydi.

Tashkilot ma'lum talablarga javob beradigan aktivning sotib olinishiga, qurilishiga yoki ishlab chiqarilishiga bevosita tegishli bo'lgan qarzlar bo'yicha xarajatlarni ushbu aktiv tannarxining qismi sifatida kapitalizatsiya qilishi lozim. Tashkilot boshqa qarzlar bo'yicha xarajatlarni davr xarajati sifatida ularni amalga oshiradigan davrda tan olishi lozim.

Ma'lum talablarga javob beradigan aktivning sotib olinishiga, qurilishiga yoki ishlab chiqarilishiga bevosita tegishli bo'lgan qarzlar bo'yicha xarajatlar

ushbu aktivning tannarxiga kiritiladi. Bunday qarz bo'yicha xarajatlar aktiv tannarxining qismi sifatida kapitalizatsiya qilinadi, qachonki ular tashkilotga kelgusi iqtisodiy manfaatlarni olib kelishining ehtimoli mavjud bo'lsa va xarajatlar ishonchli baholanishi mumkin bo'lsa. Qachonki tashkilot BHXS 29 «Giperinflatsiya iqtisodiyotlarida moliyaviy hisobot berish» ni qo'llasa, u BHXS 29ga muvofiq qarzarlar bo'yicha xarajatlarning inflatsiyani qoplaydigan qismini aynan bir davr mobaynida xarajat sifatida tan oladi.

Ma'lum talablarga javob beradigan aktivning sotib olinishiga, qurilishiga yoki ishlab chiqarilishiga bevosita tegishli bo'lgan qarzarlar bo'yicha xarajatlar shunday qarzarlar bo'yicha xarajatlarki, bunda ma'lum talablarga javob beradigan aktiv bo'yicha sarf amalga oshirilmaganda edi, ularni chetlab o'tish mumkin bo'lar edi. Qachonki tashkilot xususan ma'lum talablarga javob beradigan muayyan aktivga ega bo'lish maqsadida pul mablag'larini qarzga olsa, ushbu ma'lum talablarga javob beradigan aktivga bevosita tegishli bo'lgan qarzarlar bo'yicha xarajatlar osongina aniqlanishi mumkin.

Muayyan qarzarlar bilan ma'lum talablarga javob beradigan aktiv o'rtasidagi bevosita bog'liqlikni aniqlash va boshqa hollarda chetlab o'tilishi mumkin bo'lgan qarzlarni aniqlash qiyin bo'lishi mumkin. Bunday qiyinchilik, masalan, tashkilotning moliyalashtirish faoliyati markazlashgan holda boshqarilganda sodir bo'ladi. Shu bilan birga, guruh turli foiz stavkalarida pul mablag'larini qarzga olish uchun bir qator qarz instrumentlardan foydalanganda va ushbu pul mablag'larini guruh ichidagi boshqa tashkilotlariga turli shartlarda kreditga berganda ham qiyinchiliklar yuzaga keladi. Boshqa qiyinchiliklar, guruh yuqori inflatsion iqtisodiyotlarda faoliyat yuritayotganda, xorijiy valyutalarda belgilangan yoki biriktirilgan kreditlardan foydalanish natijasida va valyuta kurslaridagi tebranishlardan yuzaga keladi. Buning natijasida, ma'lum talablarga javob beradigan aktivning sotib olinishiga bevosita tegishli bo'lgan qarzarlar bo'yicha xarajatlarning qiymatini aniqlash qiyin bo'ladi va mulohaza qilish talab etiladi.

Tashkilot xususan ma'lum talablarga javob beradigan aktivga ega bo'lish maqsadida pul mablag'larini qarzga olish darajasida, tashkilot kapitalizatsiya qilinadigan qarzarlar bo'yicha xarajatlar qiymatini davr mobaynida ushbu qarz bo'yicha amalga oshirilgan qarz bo'yicha haqiqiy sarflardan ushbu qarzlarning vaqtinchalik investitsiyasi bo'yicha har qanday investitsion daromadni chegirish orqali aniqlashi lozim.

Ma'lum talablarga javob beradigan aktiv bo'yicha moliyalashtirish kelishuvi pul mablag'larining ayrim qismi yoki barchasi ma'lum talablarga javob beradigan aktiv bo'yicha sarflarga yo'naltirilishidan oldin tashkilotning qarz mablag'lariga ega bo'lishiga va qarz bo'yicha tegishli sarflarni amalga oshirishiga olib kelishi mumkin. Bunday holatlarda, pul mablag'lari ma'lum talablarga javob beradigan aktiv bo'yicha sarflar muddati kelguncha ko'p hollarda vaqtinchalik investitsiya qilinadi. Davr mobaynida kapitalizatsiya qilinadigan qarzarlar

bo'yicha xarajatlar qiymatini aniqlashda, bunday pul mablag'lari bo'yicha o'zlashtirilgan har qanday investitsion daromad amalga oshirilgan qarzlار bo'yicha xarajatlardan chegiriladi.

1-misol.

Kompaniya 1 fevral 2011 yilda ishlab chiqarish binosini bankning maqsadli krediti hisobiga qurishga kirishdi. Qurilish 2011 yil 30 noyabrda tugallandi. Qurilish davri davomida qisman to'langan kredit hisobiga quyidagi to'lovlar amalga oshirildi:

	Qurilish uchun to'langan to'lovlar sh.b	Olingan kredit summasi sh.b.
1 fevral 2011 yil	1000000	1000000
1 aprel 2011 yil	800000	1000000
1 iyul 2011 yil	700000	1000000
1 oktyabr 2011 yil	500000	
jami	3000000	3000000

Kreditning samarali foiz stavkasi 15 %. Foydalanilmagan mablag'ni kompaniya bankka 4 % stavka bo'yicha qo'yadi.

	Olingan kredit summasi sh.b.	Vaqtinchalik koeffitsient	Foiz stavkasi	Qarzlار bo'yicha haqiqiy xarajatlar sh.b.
1 fevral 2011 yil	1000000	10/12	15%	125000
1 aprel 2011 yil	1000000	8/12	15%	100000
1 iyul 2011 yil	1000000	5/12	15%	62500
1 oktyabr 2011 yil				0
jami	3000000			287500

Vaqtincha foydalanilmagan kreditdan olingan investitsion daromad:

$$200000 \times 4\% \times 3/12 + 500000 \times 4\% \times 3/12 = 7000 \text{ sh.b.}$$

Qarz bo'yicha kapitalizatsiyalashtiriladigan summa: $287500 - 7000 = 280500$ sh.b.

Tashkilot umuman pul mablag'larini qarzga olganda va ulardan ma'lum talablarga javob beradigan aktivga ega bo'lish maqsadida foydalanganida, tashkilot kapitalizatsiya qilinadigan qarzlار bo'yicha xarajatlar qiymatini aniqlash uchun ushbu aktiv bo'yicha qilinadigan sarflarga kapitalizatsiya stavkasini ko'paytirishi kerak. Kapitalizatsiya stavkasi davr mobaynida tashkilot qarzlari-ning to'lanmagan qismiga tegishli bo'lgan qarzlار bo'yicha xarajatlarning o'rtacha tortilgan foiziga teng bo'lishi lozim (xususan ma'lum talablarga javob beradigan aktivga ega bo'lish maqsadida jalb etilgan qarzlardan tashqari). Tashkilot

davr mobaynida kapitalizatsiya qiladigan qarzar bo'yicha xarajatlarning qiymati ushbu davrda u amalga oshirgan qarzar bo'yicha xarajatlarning qiymatidan oshmasligi lozim.

Ba'zi holatlarda, bosh tashkilotning va uning sho'balarining barcha qarzarlarini qarzar bo'yicha xarajatlarning tortilgan o'rtachasini hisoblashda inobatga olish o'rinli bo'ladi; boshqa holatlarda, har bir sho'ba tashkilot uchun o'zlarining qarzlariga tegishli bo'lgan qarzar bo'yicha xarajatlarning tortilgan o'rtachasidan foydalanish o'rinli bo'ladi.

2-misol.

Kompaniya 1 fevral 2011 yilda ishlab chiqarish binosini qurishga kirishdi. Qurilish 2011 yil 30 noyabrda tugallandi. Qurilish davri davomida qisman to'langan kredit hisobiga quyidagi to'lovlar amalga oshirildi:

	Qurilish uchun to'langan to'lovlar sh.b
1 fevral 2011 yil	1000000
1 aprel 2011 yil	800000
1 iyul 2011 yil	700000
1 oktyabr 2011 yil	500000
jami	3000000

Qurilishni amalga oshirish uchun kompaniya maqsadli kredit olmadi. Shunday bo'lsada kompaniyada quyidagi maqsadsiz qarz mablag'lari bor edi:

Qisqa muddatli bank krediti 2000000 sh.b. 15 % yillik

Uzoq muddatli bank krediti 3000000 sh.b. 12,5 % yillik

Kapitalizatsiyalashning o'rtacha stavkasini aniqlash:

$$(2000000 \times 15\% + 3000000 \times 12.5\%) /$$

$$/(2000000 + 3000000) = 13.5\%$$

Qarzar bo'yicha kapitalizatsiyalashtiriladigan xarajatlar summasi

Muddati	Qurilish uchun to'langan to'lovlar sh.b	Vaqtinchalik koeffitsient	Foiz stavkasi	Qarzar bo'yicha haqiqiy xarajatlar sh.b.
1 fevral 2011 yil	1000000	10/12	13,5%	112500
1 aprel 2011 yil	800000	8/12	13,5%	72000
1 iyul 2011 yil	700000	5/12	13,5%	39375
1 oktyabr 2011 yil	500000	2/12	13,5%	11250
jami	3000000			235125

Qachonki ma'lum talablarga javob beradigan aktivning balans qiymati yoki kutilgan yakuniy qiymati uning qoplanadigan summasidan yoki sof sotish qiymatidan oshsa, balans qiymat boshqa standartlarning talablariga muvofiq qisman yoki to'liq hisobdan chiqariladi. Muayyan holatlarda, qisman yoki to'liq hisobdan chiqarilgan qiymat boshqa Standartlarga muvofiq qayta tiklanadi.

Tashkilot qarzlar bo'yicha xarajatlarni ma'lum talablarga javob beradigan aktiv tannarxining qismi sifati kapitalizatsiyani boshlanish sanasidan boshlashi lozim. Kapitalizatsiya uchun boshlanish sanasi tashkilot quyidagi barcha shartlarni dastlab qanoatlantiradigan sanadir:

- a) u aktiv bo'yicha sarflarni amalga oshirsa;
- b) u qarzlar bo'yicha xarajatlar ni amalga oshirsa;
- d) u aktiv bo'yicha ko'zlangan foydalanish va sotish uchun uni tayyorlashda zarur bo'lgan choralarni amalga oshirsa.

Ma'lum talablarga javob beradigan aktiv bo'yicha sarflar faqatgina shunday sarflarni o'z ichiga oladiki, ular pul mablag'larining to'lanishiga, boshqa aktivlarning o'tkazilishiga yoki foizli majburiyatlarning qabul qilinishiga olib keladi. Sarflar aktiv bilan bog'liq tarzda olingan har qanday oraliq to'lovlarga va olingan grantlarga (MHXS 20 «Davlat grantlarini hisobga olish va davlat yordamini ochib berish»ga qarang) kamaytiriladi. Davr mobaynidagi aktivning o'rta-ha balans qiymati, shu bilan birga oldin kapitalizatsiya qilingan qarzlar bo'yicha xarajatlar, odatda ushbu davrda kapitalizatsiya stavkasi qo'llaniladigan xarajatlarning asosli taxmini bo'lib hisoblanadi.

Aktivni ko'zlangan foydalanishga yoki sotishga tayyorlash uchun zarur choralar aktivning faqatgina jismoniy barpo etilishini qamrab olmaydi. Ular jismoniy barpo etilishi boshlanishigacha bo'lgan texnik va ma'muriy ishlarni, masalan, jismoniy barpo etilishi boshlanishigacha ruxsatlarni olish bilan bog'liq choralarni, o'z ichiga oladi. Biroq, bunday choralar aktivning holatini o'zgartiradigan hech qanday ishlab chiqarish yoki takomillashtirish sodir bo'lmayotgan paytda aktivga egalik qilishni o'z ichiga olmaydi. Masalan, yerni takomillashtirish paytida amalga oshirilgan qarzlar bo'yicha xarajatlar takomillashtirishga tegishli choralar amalga oshirilayotgan davr mobaynida kapitalizatsiya qilinadi. Biroq, qurilish maqsadlarida sotib olingan yer hech qanday tegishli takomillashtirish chorasiz egalik qilinayotganda amalga oshirilgan qarzlar bo'yicha xarajatlar kapitalizatsiya qilish bo'yicha talablarga javob bermaydi.

3-misol.

Kompaniya 1 yanvar 2011 yilda ishlab chiqarish kompleksini qurish uchun bankdan maqsadli kredit oldi. Kompaniya 1 fevral 2011 yilda materiallarni sotib oldi. 1 mart 2011 yilda kompaniya qurilish ishlarini amalga oshirish uchun texnik va ma'muriy ishlarni o'tkazdi. 1 aprel 2011 yilda qurilish boshlandi.

Kapitalizatsiyani boshlash muddati 1 mart 2011 yil.

Tashkilot qarzlari bo'yicha xarajatlarning kapitalizatsiyasini u ma'lum talablarga javob beradigan aktivni faol takomillashtirishni to'xtatgan o'zaytirilgan davrlar mobaynida to'xtatishi lozim.

Tashkilot aktivni ko'zlangan maqsadda foydalanish yoki sotish uchun tayyorlashda zarur choralarni to'xtatgan uzaytirilgan davr mobaynida qarzlari bo'yicha xarajatlarni amalga oshirishi mumkin. Bunday xarajatlar qisman tugallangan aktivlarga egalik qilish bilan bog'liq xarajatlar bo'lib, kapitalizatsiya qilish uchun talablarga javob bermaydi. Biroq, tashkilot odatda u ahamiyatli texnik va ma'muriy ishlarni amalga oshirayotgan davr mobaynida qarzlari bo'yicha xarajatlarni kapitalizatsiya qilishni to'xtatmaydi. Tashkilot vaqtinchalik bekor to'xtab turish aktivni ko'zlangan foydalanish yoki sotish uchun tayyorlash jarayonining zaruriy qismi bo'lganida ham qarzlari bo'yicha xarajatlarni kapitalizatsiya qilishni to'xtatmaydi. Masalan, kapitalizatsiya yuqori suv sathlari ko'prik qurilishini kechiktiradigan davr mobaynida davom etadi, agarda bunday yuqori suv sathlari tegishli geografik hududda qurilish davri mobaynida odatiy holat bo'lsa.

Tashkilot ma'lum talablarga javob beradigan aktivni ko'zlangan foydalanish yoki sotish uchun tayyorlashda zarur bo'lgan choralarning deyarli barchasi tugagan paytda qarzlari bo'yicha xarajatlarning kapitalizatsiya qilinishini tugatishi lozim.

Aktiv odatda ko'zlangan foydalanish yoki sotish uchun tayyor bo'ladi, qachonki aktivning jismoniy barpo etilishi odatiy ma'muriy ish hanuz davom etishi mumkinligiga qaramasdan tugallangan bo'lsa. Agarda amalda faqat kichik o'zgartirishlar, masalan mulkni xaridor yoki foydalanuvchining xususiy talablariga qarab bezatish qolgan bo'lsa, bu deyarli barcha ishlar tugallanganligini ko'rsatadi. Qachonki tashkilot ma'lum talablarga javob beradigan aktivning qurilishini qismlarda tugatsa va har bir qismning boshqa qismlarda qurilishi davom etayotgan paytda foydalanishga yaroqli bo'lsa, tashkilot ushbu qismni ko'zlangan foydalanish yoki sotish uchun tayyorlashda zarur bo'lgan choralarning deyarli barchasini tugatgan paytda qarzlari bo'yicha xarajatlarning kapitalizatsiya qilinishini to'xtatishi lozim.

Har biridan alohida foydalanish mumkin bo'lgan bir qator binolarni qamrab oladigan biznes-markaz - har bir qism boshqa qismlarda qurilish davom etayotgan paytda foydalanishga yaroqli bo'lgan ma'lum talablarga javob beradigan aktivga misol bo'ladi. Biror qismidan foydalanish mumkin bo'lishidan oldin tugallanishi zarur bo'lgan ma'lum talablarga javob beradigan aktivga, masalan metallurgiya kombinati kabi, aynan bir joyda turli qismlari ketma-ketlikda amalga oshiriladigan bir necha jarayonlarni qamrab oladigan sanoat korxonasini misol sifatida keltirish mumkin.

Tashkilot quyidagilarni ochib berishi lozim:

(a) davr mobaynida kapitalizatsiya qilingan qarzlari bo'yicha xarajatlar qiymatini;

(b) kapitalizatsiya qilinadigan qarzlarni bo'yicha xarajatlar qiymatini aniqlashda foydalanilgan kapitalizatsiya stavkasini.

4.4. BHXS (IAS) 40 "Investitsion mulk"

Mazkur standartning maqsadi investitsion mulkni hisobga olish hamda tegishli ma'lumotlarni ochib berish bo'yicha talablarni belgilashdan iborat.

Mazkur standart investitsion mulkni tan olishda, baholashda va ochib berishda qo'llanilishi lozim.

Shu o'rinda ta'kidlash lozimki, Mazkur standart ijara oluvchining moliyaviy hisobotlarida moliyaviy ijara sifatida hisobga olingan ijara shartnomasi asosida egalik qilinayotgan investitsion mulkdagi ulushlarini baholashda hamda ijara beruvchining moliyaviy hisobotlarida operativ ijara shartnomasi asosida ijara oluvchiga berilgan investitsion mulkni baholashda qo'llaniladi. Mazkur standart MHXS 17 "Ijara" da qamrab olingan masalalarga nisbatan qo'llanilmaydi.

Mazkur standart quyidagilarga nisbatan qo'llanilmaydi:

(a) qishloq xo'jaligi faoliyatiga tegishli biologik aktivlarga (BHXS 41 "Qishloq xo'jaligi"ga qarang);

(b) foydali qazilmalar bo'yicha huquqlarga va foydali qazilmalar zaxiralariga, masalan, neft, tabiiy gaz va shunga o'xshash qayta tiklanmaydigan resurslarga.

Balans qiymati - bu aktivning moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotda tan olinadigan qiymatidir.

Tannarx - bu aktivni uning xaridi yoki qurilishi paytida sotib olish uchun to'langan pul mablag'lari yoki pul mablag'larining ekvivalentidagi summa yoki boshqa turdagi tovonning haqqoniy qiymati yoki, tegishli hollarda, boshqa MHXSlarining, masalan MHXS 2 "Aksiyaga asoslangan to'lov" ning aniq talablariga muvofiq ushbu aktivning dastlabki tan olinishidagi qiymatidir.

Haqqoniy qiymat - bu baholash sanasida bozor ishtirokchilari o'rtasidagi odatdagi operatsiyada aktivni sotishda olinishi mumkin bo'lgan yoki majburiyatni o'tkazishda to'lanishi mumkin bo'lgan narxdir (MHXS 13 "Haqqoniy qiymatni baholash"ga qarang).

Investitsion mulk - bu ijaradan daromad olish maqsadida yoki kapitalning qiymati qimmatlashishi uchun yoki ikkalasi uchun (mulk egasi yoki moliyaviy ijara shartnomasi asosida ijara oluvchi tomonidan) egalik qilinayotgan mulk (yer yoki bino - yoki binoning qismi - yoki ikkalasi) bo'lib, bunga quyidagi mulklar kirmaydi:

- ishlab chiqarishda yoki tovarlar yetkazib berish yoki xizmatlar ko'rsatishda yoki ma'muriy maqsadlarda foydalaniladigan;
- oddiy xo'jalik faoliyatidagi sotishga mo'ljallangan mulklar.

Egasi egallagan mulk – bu (mulk egasi yoki moliyaviy ijara shartnomasi asosida ijara oluvchi tomonidan) ishlab chiqarishda yoki tovarlar yetkazib berish yoki xizmatlar ko'rsatishda yoki ma'muriy maqsadlarda foydalaniladigan egalikdagi mulk.

Quyidagilar investitsion mulkka misoldir:

- oddiy xo'jalik faoliyati doirasida qisqa muddatda sotish uchun emas, balki uzoq muddat davomida kapitalning qiymati qimmatlashishi uchun egalik qilinadigan yer;

- kelgusida qaysi maqsadda foydalanilishi aniqlanmagan egalikdagi yer. (Agarda tadbirkorlik subyekti yerdan egasi egallagan mulk sifatida foydalanishini aniqlamagan bo'lsa, yer kapitalning qiymati qimmatlashishi maqsadida saqlanayotgan deb hisoblanadi);

- tadbirkorlik subyekti tomonidan egalik qilinadigan (yoki moliyaviy ijara shartnomasi asosida tadbirkorlik subyekti tomonidan egalik qilinadigan) hamda bir yoki bir necha operativ ijara shartnomalari asosida ijaraga berilgan bino;

- band bo'lmagan, ammo bir yoki bir necha operativ ijara bo'yicha ijaraga berishga mo'ljallangan bino;

- kelgusida investitsion mulk sifatida foydalanish uchun qurilayotgan yoki takomillashtirilayotgan mulk.

Quyidagilar investitsion mulk bo'lmagan moddalarga misoldir va shuning uchun ular Mazkur standartning qo'llanish doirasidan tashqaridadir:

a) oddiy xo'jalik faoliyatidagi sotishga mo'ljallangan yoki bunday sotishga mo'ljallangan qurilish yoki takomillashtirish jarayonidagi mulk (MHXS 2 "To'var-moddiy zaxiralar" ga qarang), masalan, faqatgina yaqin kelajakda qayta sotish yoki takomillashtirish maqsadida xarid qilingan mulk;

b) uchinchi tomon nomidan qurilayotgan yoki takomillashtirilayotgan mulk (BHXS 11 "Qurilish shartnomalari" ga qarang);

d) mulk-egasi-egallagan mulk (MHXS 16 ga qarang), shu o'rinda kelgusida mulk-egasi-egallagan mulk sifatida foydalaniladigan egalikdagi mulk, kelgusida takomillashtiriladigan va o'z navbatida mulk-egasi-egallagan mulk sifatida foydalaniladigan egalikdagi mulk, xodimlar tomonidan band qilingan mulk (xodimlar bozor stavkasida ijara haqi to'lashi yoki to'lamasligidan qat'iy nazar) va balansdan chiqarishga mo'ljallangan mulk-egasi-egallagan mulk;

e) boshqa tadbirkorlik subyektiga moliyaviy ijara bo'yicha ijaraga berilgan mulk¹².

Ba'zi mulklar ham ijaradan daromad olish yoki kapital qiymatining qimmatlashishi maqsadida egalik qilinadigan qismni ham tovarlar yoki xizmatlarni

¹² M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010. part 2. P.1166-1174.

ishlab chiqarish yoki yetkazib berish yoki ma'muriy maqsadlarda foydalanishga mo'ljallangan qismni qamrab olishi mumkin. Agar ushbu qismlarni alohida sotish (yoki moliyaviy ijara bo'yicha alohida ijaraga berish) mumkin bo'lsa, tadbirkorlik subyekti qismlarni alohida hisobga oladi. Agarda ushbu qismlarni alohida sotish mumkin bo'lmasa, mulk investitsion mulk bo'ladi, qachonki katta bo'lmagan qismi tovarlar yoki xizmatlarni ishlab chiqarish yoki yetkazib berish yoki ma'muriy maqsadlarda foydalanishga mo'ljallangan bo'lsa.

Ba'zi holatlarda, tadbirkorlik subyekti o'z egaligidagi mulkni band qilganlarga qo'shimcha xizmatlar ko'rsatadi. Tadbirkorlik subyekti ushbu mulkni investitsion mulk sifatida hisobga oladi, qachonki xizmatlar butun shartnomaning katta bo'lmagan qismi bo'lsa. Misol tariqasida, ofis binosi egasi tomonidan binoni band qiladigan ijarachilarga qo'riqlash va saqlash xizmatlarini ko'rsatishini keltirish mumkin.

Boshqa holatlarda, ko'rsatiladigan xizmatlar katta darajada bo'lishi mumkin. Masalan, agarda tadbirkorlik subyekti mehmonxonaga egalik qilsa va uni boshqarsa, mehmonlarga ko'rsatiladigan xizmatlar butun shartnomaning katta qismini tashkil etsa. SHu tufayli, egasi-boshqaradigan mehmonxona investitsion mulk emas, balki mulk-egasi-egallagan mulkdir.

Ba'zida, qo'shimcha xizmatlar shunchalik katta darajada bo'lishi mumkin va bunda mulk investitsion mulk sifatida tasniflanmasligini aniqlash qiyindir. Masalan, ba'zi hollarda mehmonxona egasi boshqaruv shartnomasi asosida ayrim javobgarliklarni uchinchi tomonga o'tkazadi. Bunday shartnomalarning shartlari turli xil bo'ladi. Bir tomondan, mulk egasi mohiyatan passiv investor bo'lishi mumkin. Boshqa tomondan, mulk egasi mehmonxona faoliyatidan keladigan pul oqimlari o'zgarishining xatariga katta darajada duchorligini saqlagan holda, kunlik funksiyalarni boshqa tomonga o'tkazib yuborgan bo'ladi.

Mulk investitsion mulk sifatida tasniflanishini aniqlash uchun mulohaza qilishi zarur. Tadbirkorlik subyekti mezon ishlab chiqadi va natijada investitsion mulk ta'rifiga muvofiq keladigan mulohazani qo'llash imkoniga ega bo'ladi.

Ba'zi holatlarda, tadbirkorlik subyekti egaligidagi mulk uning bosh tashkiloti yoki boshqa sho'ba tadbirkorlik subyekti tomonidan ijaraga olingan va band qilingan bo'ladi. Jamlangan moliyaviy hisobotlarda ushbu mulk investitsion mulk sifatida tasniflanmaydi, chunki mulk guruh nuqtai nazaridan mulk-egasi-egallagan mulkdir. Biroq, mulkka egalik qilayotgan tadbirkorlik subyekti nuqtai nazaridan qaraganda, agarda mulk ijaradan daromad olish maqsadida yoki kapitalning qiymati qimmatlashishi uchun yoki ikkalasi uchun egalik qilinsa, u investitsion mulkdir. SHu tufayli, ijaraga beruvchi o'z moliyaviy hisobotlarida mulkni investitsion mulk sifatida hisobga oladi.

Investitsion mulk aktiv sifatida tan olinishi lozim, faqatgina qachonki:

(a) tadbirkorlik subyekti tomonidan investitsion mulk bilan bog'liq kelgusi iqtisodiy foyda olinishi ehtimoli mavjud bo'lsa;

(b) investitsion mulkning tannarxi ishonchli baholanishi mumkin bo'lsa.

Tadbirkorlik subyekti ushbu tan olish mezoniga asosan investitsion mulkning barcha xarajatlarini ular sarflangan paytda baholaydi. Ushbu xarajatlar dastlab investitsion mulkni sotib olish uchun sarflangan xarajatlarni hamda keyinchalik mulkka nisbatan amalga oshirilgan qo'shimchalar, o'zgartirishlar yoki xizmatlar xarajatlarini qamrab oladi.

Investitsion mulk dastlab uning tannarxida baholanishi lozim. Bitimga oid xarajatlar dastlabki baholash tarkibiga kiritilishi lozim.

Sotib olingan investitsion mulkning tannarxi uning sotib olish narxi va har qanday bevosita tegishli xarajatlarni qamrab oladi. Bevosita tegishli xarajatlarga, masalan, professional yuridik xizmatlarga xarajatlar, mulkni o'tkazish bo'yicha soliqlar va boshqa bitimga oid xarajatlari kirishi mumkin.

Ijara bo'yicha egalik qilinadigan va investitsion mulk sifatida tasniflanadigan mulk ulushining boshlang'ich tannarxi MHXS 17da belgilangan moliyaviy ijaraga mos ravishda aniqlanishi lozim.

MHXS 8 "Hisob siyosatları, buxgalteriya hisobi maqsadida baholashlardagi o'zgarishlar va xatolar"da ta'kidlanadiki, o'z ixtiyoriga ko'ra hisob siyosatini faqatgina o'zgarish moliyaviy hisobotlarda operatsiyalarning, boshqa hodisalar yoki sharoitlarning tadbirkorlik subyektiining moliyaviy holatiga, moliyaviy natijalariga yoki pul oqimlariga ta'siri to'g'risida ishonchli va o'rinliroq ma'lumotlarni ta'minlagan holda o'zgartirish mumkin. Haqqoniy qiymat bo'yicha hisobga olish modelini tannarx bo'yicha hisobga olish modeliga o'zgartirish o'rinliroq ma'lumot taqdim etishiga olib kelish ehtimoli judayam pastdir.

Mazkur standart barcha tadbirkorlik subyektlaridan baholash (agar tadbirkorlik subyekti haqqoniy qiymat bo'yicha hisobga olish modelidan foydalansa) yoki ochib berish (agar u tannarx bo'yicha hisobga olish modelidan foydalansa) maqsadida investitsion mulkning haqqoniy qiymatini baholashni talab etadi. Tadbirkorlik subyekti tan olingan va tegishli professional malakaga ega hamda baholanayotgan investitsion mulk joyida va toifasida yaqin tajribaga ega mustaqil baholovchi tomonidan narxlash asosida investitsion mulkning haqqoniy qiymatini aniqlashi ma'qullanadi, ammo talab etilmaydi.

Dastlab tan olingandan so'ng, haqqoniy qiymat bo'yicha hisobga olish modelini tanlaydigan tadbirkorlik subyekti o'zining barcha investitsion mulklarini haqqoniy qiymatda baholashi lozim.

Investitsion mulkning haqqoniy qiymatining o'zgarishi natijasida vujudga keladigan foyda yoki zarar u qaysi davrda vujudga kelgan bo'lsa, o'sha davrning foyda yoki zararida tan olinishi lozim.

MHXS 13ga muvofiq investitsion mulkning haqqoniy qiymatini baholash paytida, tadbirkorlik subyekti shuni ta'minlashi lozimki, haqqoniy qiymat, shu o'rinda, joriy ijara kelishuvlaridan ijara daromadlarini hamda bozor ishtirok-

hilari joriy bozor sharoitlarida investitsion mulklarni narxlashda foydalanishi mumkin bo'lgan boshqa farazlarni aks ettiradi.

1-misol.

2011 yil 1 iyulda kompaniya qiymati 600000 sh.b. bo'lgan ma'muriy binoni kelgusida operatsion ijaraga berish maqsadida sotib oldi. Vositachi uchun bino umumiy qiymatining 0,7% miqdorida komission mukofot berildi. Kompaniya investitsion mulkni haqqoniy qiymat bo'yicha hisobga olish modelidan foydalanadi. 2011 yil 31 dekabrda bino haqqoniy qiymati 610000 sh.b. ni tashkil etdi.

Investitsion mulk qiymati sotib olingan paytda 2011 yil 1 iyulda

$600000 + 600000 \times 0.7\% = 604200$ sh.b.

2011 yil 31 dekabrda investitsion mulk qiymati o'zgarganda:

Dt: investitsion mulk (M0400) 5800;

Kt: haqqoniy qiymatning o'sishi (M9391) 5800;

$610000 - 604200 = 5800$ sh.b.

2012 yil 31 dekabrda investitsion mulkning haqqoniy qiymati pasaydi va 605000 sh.b. ni tashkil qildi:

Dt: haqqoniy qiymatning kamayishi (M9491) 5000;

Kt: investitsion mulk (M0400) 5000;

$(605000 - 610000) = 5000$.

Haqqoniy qiymat bo'yicha hisobga olish modeli asosida investitsion mulkning balans qiymatini aniqlashda, tadbirkorlik subyekti alohida aktivlar va majburiyatlar sifatida tan olingan aktivlar va majburiyatlarni ikki marta hisobga olmaydi. Masalan:

(a) uskunalar, masalan liftlar yoki konditsionerlar, alohida aktivlar sifatida tan olinmaydi, balki ular binoning ajralmas qismi bo'lib, umuman olganda investitsion mulkning haqqoniy qiymati tarkibiga kiritilgan bo'ladi;

(b) agarda ofis mebellar bilan ijaraga berilgan bo'lsa, ofisning haqqoniy qiymati mebellarning haqqoniy qiymatini ham o'z ichiga oladi, chunki ijaradan daromad mebelli ofisga taalluqlidir. Qachonki mebellar investitsion mulkning haqqoniy qiymatiga kiritilganda, tadbirkorlik subyekti ushbu mebellarni alohida aktiv sifatida tan olmaydi;

(v) investitsion mulkning haqqoniy qiymati tarkibiga operativ ijaradan daromadlar bo'yicha oldindan to'lov yoki hisoblangan daromad kirmaydi, chunki tadbirkorlik subyekti uni alohida aktiv yoki majburiyat sifatida tan oladi;

(g) ijara bo'yicha egalik qilinayotgan investitsion mulkning haqqoniy qiymati kutilayotgan pul oqimlarini aks ettiradi (shu jumladan, to'lanishi mumkinligi kutilayotgan shartli ijara haqlari). Shu tufayli, agar mulkni baholash amalga oshirilishi kutilayotgan barcha sof to'lovlar bo'lsa, haqqoniy qiymat bo'yicha hisobga olish modeli asosida investitsion mulkning haqqoniy qiymatini aniqlash

lash uchun har qanday tan olingan ijara majburiyatini ushbu to'lovlarga qayta qo'shish zarur.

Tadbirkorlik subyektining doimiy asosda investitsion mulkning haqqoniy qiymatini ishonchli aniqlay olishini rad etadigan faraz mavjud. Biroq, istisno holatlarda, qachonki tadbirkorlik subyekti investitsion mulkni dastlab sotib olganda (yoki foydalanishdagi o'zgarish natijasida mavjud mulk dastlab investitsion mulkka aylanganda), investitsion mulkning haqqoniy qiymatini doimiy asosda ishonchli aniqlab bo'lmazligi aniq dalili mavjud bo'ladi. Bunday holat sodir bo'ladi, faqatgina qachonki qiyosiy mulklar bozori faol bo'lmasa (masalan, yaqin sanalardagi operatsiyalar juda kam, belgilangan narxlar joriy emas yoki kuzatilgan operatsiya narxlari shuni ko'rsatadiki sotuvchi sotishga majbur bo'lgan) va haqqoniy qiymatining muqobil ishonchli baholari (masalan, diskontlangan pul oqimlari rejalariga asoslangan) mavjud bo'lmasa. Agar tadbirkorlik subyekti qurilish jarayonidagi investitsion mulkning haqqoniy qiymati ishonchli aniqlanmasligini aniqlasa, ammo qurilish tugaganda mulkning haqqoniy qiymatini ishonchli aniqlashni taxmin qilsa, uning haqqoniy qiymati ishonchli aniqlanguncha yoki qurilish tugaguncha (qaysi biri vaqtliroq bo'lsa), tadbirkorlik subyekti ushbu qurilish jarayonidagi investitsion mulkni tannarxda baholashi lozim. Agar tadbirkorlik subyekti investitsion mulkning (qurilish jarayonidagi investitsion mulkdan tashqari) haqqoniy qiymatini doimiy asosda ishonchli aniqlab bo'lmazligini aniqlasa, tadbirkorlik subyekti ushbu investitsion mulkni BHXS16 dagi tannarx bo'yicha hisobga olish modelidan foydalangan holda baholashi lozim. Investitsion mulkning qoldiq qiymati nol deb faraz qilinishi lozim. Tadbirkorlik subyekti investitsion mulkni balansdan chiqarguncha BHXS 16 ni qo'llashi lozim.

Qachonki tadbirkorlik subyekti oldin tannarxda baholangan qurilish jarayonidagi investitsion mulkning haqqoniy qiymatini ishonchli baholash imkoniga ega bo'lsa, u ushbu mulkni uning haqqoniy qiymatida baholashi lozim. Ushbu mulkning qurilishi tugaganda, haqqoniy qiymat ishonchli baholanishi mumkin deb faraz qilinadi. Agar bunday holat bo'lmasa, mulk BHXS 16 dagi tannarx bo'yicha hisobga olish modelidan foydalangan holda hisobga olinishi lozim.

Qurilish jarayonidagi investitsion mulkning haqqoniy qiymatini ishonchli baholash mumkinligi to'g'risidagi faraz faqatgina dastlabki tan olishda rad etilishi mumkin. Qurilish jarayonidagi investitsion mulk obyektini haqqoniy qiymatda baholagan tadbirkorlik subyekti qurilishi tugagan investitsion mulkning haqqoniy qiymatini ishonchli baholash mumkin emasligi to'g'risida xulosa qila olmaydi.

Istisno holatlarda, MHXS 16dagi tannarx bo'yicha hisobga olish modelidan foydalangan holda baholashga majbur bo'lsa, u boshqa investitsion mulklarni, shu jumladan qurilish jarayonidagi investitsion mulkni, haqqoniy qiymatda baholaydi. Bunday holatlarda, tadbirkorlik subyekti tannarx bo'yicha hisobga

olish modelini bitta investitsion mulkka nisbatan qo'llasa ham, tadbirkorlik subyekti qolgan mulklarning har birini haqqoniy qiymat bo'yicha hisobga olish modelidan foydalangan holda hisobga olishni davom ettirish lozim.

Agarda tadbirkorlik subyekti oldin investitsion mulkni haqqoniy qiymatda baholagan bo'lsa, qiyosiy bozor bitimlari tez-tez yuz bermay qolishi yoki bozor narxlari kam mavjud bo'lib qolishiga qaramasdan, u balansdan tashqariga chiqarguncha (yoki mulk mulk-egasi-egallagan mulk bo'lguncha yoki tadbirkorlik subyekti oddiy xo'jalik faoliyatidagi sotish uchun mulkni takomillashtirishni boshlaguncha) mulkni haqqoniy qiymatda baholashni davom ettirish lozim.

Dastlabki tan olingandan so'ng, tannarx bo'yicha hisobga olish modelini tanlaydigan tadbirkorlik subyekti o'zining barcha investitsion mulklarini ushbu bo'yicha hisobga olish modeliga nisbatan BHXS 16 ning talablariga muvofiq baholashi lozim, bundan MHXS 5 "Sotish uchun mo'ljallangan uzoq muddatli aktivlar va davom ettirilmaydigan faoliyat"ga muvofiq sotishga mo'ljallangan tasnifining mezonlarini qanoatlantiradiganlar (yoki sotishga mo'ljallangan sifatida tasniflangan balansdan chiqarish guruhiga kiritilganlar) mustasno. Sotishga mo'ljallangan tasnifining mezonlarini qanoatlantiradigan (yoki sotishga mo'ljallangan sifatida tasniflangan balansdan chiqarish guruhiga kiritilgan) investitsion mulklar MHXS 5 ga muvofiq baholanishi lozim.

Investitsion mulk tasnifiga, yoki tasnifidan, o'tkazmalar amalga oshirilishi lozim, faqat va faqat, foydalanishda o'zgarish bo'lishi quyidagilar orqali tasdiqlanganda:

a) investitsion mulkdan mulk-egasi-egallagan mulkka o'tkazma uchun, egasi tomonidan egallashning boshlanishi;

b) investitsion mulkdan tovar-moddiy zaxiralarga o'tkazma uchun, sotishni ko'zlab takomillashtirishni boshlanishi;

d) mulk-egasi-egallagan mulkdan investitsion mulkka o'tkazma uchun, egasi tomonidan egallashning tugashi;

e) tovar-moddiy zaxiralardan investitsion mulkka o'tkazma uchun, boshqa tomon bilan operativ ijaraning boshlanishi.

Tadbirkorlik subyektidan mulkni investitsion mulkdan tovar-moddiy zaxiralarga o'tkazishni talab etsa, faqatgina qachonki sotishni ko'zlab takomillashtirishni boshlash oqibatida foydalanishda o'zgarish bo'lsa. Tadbirkorlik subyekti investitsion mulkni takomillashtirmasdan balansdan chiqarishga qaror qilsa, uni tan olishni to'xtatguncha (moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotdan chiqarib tashlaguncha) investitsion mulk sifatida hisobga olishni davom ettiradi va tovar-moddiy zaxiralar sifatida hisoblamaydi. Xuddi shuningdek, agar tadbirkorlik subyekti kelgusida investitsion mulk sifatida foydalanishni davom ettirish uchun amaldagi investitsion mulkni qayta takomillashtirishni boshlasa, mulk investitsion mulk sifatida qoladi va u qayta takomillashtirish mobaynida mulk-egasi-egallagan mulk sifatida qayta tasniflanmaydi.

Haqqoniy qiymatda aks ettirilgan investitsion mulkdan mulk-egasi-egallagan mulkka yoki tovar-moddiy zaxiralarga o'tkazmada, MHXS 16 yoki MHXS 2ga muvofiq keyingi hisob-kitob uchun mulkning nazarda tutilgan qiymati foydalanishda o'zgarish bo'lgan sanadagi uning haqqoniy qiymati bo'lishi lozim.

Tadbirkorlik subyekti o'sha sanada MHXS 16 ga muvofiq mulkning balans qiymati bilan uning haqqoniy qiymati orasidagi har qanday farqni MHXS 16 ga muvofiq qayta baholash kabi hisobga olishi lozim.

Boshlang'ich qiymatiga nisbatan qayta baholash qiymatining oshgan summasi taqsimlanmagan foydaga o'tkazilganda u foyda yoki zararga ta'sir qilmaydi.

Tovar-moddiy zaxiralardan haqqoniy qiymatda aks ettiriladigan investitsion mulkka o'tkazma uchun, mulkning o'sha sanadagi haqqoniy qiymati bilan uning oldingi balans qiymati o'rtasidagi har qanday farq foyda yoki zararda tan olinishi lozim.

Tovar-moddiy zaxiralardan haqqoniy qiymatda aks ettiriladigan investitsion mulkka o'tkazmalarning yondashuvi tovar-moddiy zaxiralarning sotilishining yondashuviga mutanosibdir.

Tadbirkorlik subyekti haqqoniy qiymatda aks ettiriladigan o'zi tomonidan qurilayotgan investitsion mulkning qurilishini yoki takomillashtirilishini tugatganda, mulkning o'sha sanadagi haqqoniy qiymati bilan uning oldingi balans qiymati o'rtasidagi har qanday farq foyda yoki zararda tan olinishi lozim.

2-misol.

Uy joy qurib sotuvchi kompaniya sotish uchun qurgan uylaridan birini 2011 yil 1 oktyabrida yaqin yillar uchun operatsion ijaraga berishga qaror qildi. Bu uyning tannarxi 740000 sh.b.ni tashkil qiladi. Investitsion mulkning haqqoniy qiymati 1000000 sh.b.ga teng.

1 oktyabr 2011 yilda kompaniya o'z zaxirasini investitsion mulkka o'tkazish operatsiyasi uchun quyidagi provodka beradi:

Dt: investitsion mulk (M0400) 1000000;

Kt: haqqoniy qiymatning o'sishi (M9391) 260000;

Kt: tayyor mahsulot (M2700) 740000.

Hisobdan chiqarishda, yoki qachonki investitsion mulk uzoq muddatda foydalanishda bo'lmaganda va uning hisobdan chiqarilishidan kelgusi iqtisodiy manfaatlar kutilmaganda, investitsion mulkning tan olinishi to'xtatilishi (moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotdan chiqarilishi) lozim.

Investitsion mulkni hisobdan chiqarish uni sotish orqali yoki moliyaviy ijaraga berish orqali amalga oshirilishi mumkin. Investitsion mulkni hisobdan chiqarish sanasini aniqlashda, tadbirkorlik subyekti tovarlarni sotishdan daromadni tan olish bo'yicha BHXS 18da keltirilgan mezonlarni qo'llaydi va BHXS 18da keltirilgan misollardagi tegishli ko'rsatmalarni e'tiborga oladi. BHXS 17

moliyaviy ijaraga berish orqali hisobdan chiqarishga hamda sotish va qayta ijaraga olishga nisbatan qo'llaniladi.

Investitsion mulkning foydalilik muddati tugashi yoki hisobdan chiqarilishi natijasida vujudga keladigan foydalar yoki zararlar hisobdan chiqarish bo'yicha sof tushumlar bilan uning balans qiymati o'rtasidagi farq sifatida aniqlanishi lozim hamda foydalilik muddati tugashi yoki balansdan chiqarilishi davridagi foyda yoki zararda tan olinishi lozim (BHXS 17 sotish va qayta ijaraga olishga nisbatan boshqasini talab etmaguncha).

Investitsion mulkning hisobdan chiqarilishida olinishi mumkin bo'lgan qiymatni qoplash dastlab haqqoniy qiymatda tan olinadi. Xususan, agar investitsion mulk uchun to'lov kechiktirilsa, olinadigan qiymatni qoplash dastlab pul mablag'i ekvivalentida tan olinadi. Qiymatni qoplashning nominal qiymati bilan pul mablag'i ekvivalenti o'rtasidagi farq BHXS 17 ga muvofiq samarali foiz bo'yicha hisobga olish modelini qo'llagan holda foiz daromadlari sifatida tan olinadi.

Shikastlangan, yo'qotilgan yoki taqdim etilgan investitsion mulklarning uchinchi tomondan qoplanishi foyda yoki zararda tan olinishi lozim, qachonki qoplab olinishi mumkin bo'lsa.

Investitsion mulklarning shikastlanishi yoki yo'qotilishi, uchinchi tomondan talab qilinadigan yoki to'lanadigan tegishli qoplashlar va almashtiriladigan aktivlarning sotib olinishi yoki qurilishi alohida iqtisodiy hodisalardir va ular quyidagicha alohida hisobga olinadi:

- investitsion mulklarning shikastlanishi BHXS 36 ga muvofiq tan olinadi;

- investitsion mulkning foydalanish muddati tugashi yoki hisobdan chiqarilishi qachonki investitsion mulk uzoq muddatda foydalanishda bo'lmaganda va uning hisobdan chiqarilishidan kelgusi iqtisodiy manfaatlar kutilmaganda, investitsion mulkning tan olinishi to'xtatilishi (moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotdan chiqarilishi) tan olinadi;

- shikastlangan, yo'qotilgan yoki taqdim etilgan investitsion mulklarning uchinchi tomondan qoplanishi foyda yoki zararda tan olinishi lozim, qachonki qoplash olinishi mumkin bo'lsa;

- almashtirishlar sifatida tiklangan, sotib olingan yoki qurilgan aktivlarning qiymati dastlab uning tannarxida baholanishi lozim. Bitimga oid xarajatlar dastlabki baholash tarkibiga kiritilishi lozim.

Tadbirkorlik subyekti quyidagilarni ochib berishi lozim:

- a) u haqqoniy qiymat bo'yicha hisobga olish modelini yoki tannarx bo'yicha hisobga olish modelini qo'llayotganini.

- b) agar u haqqoniy qiymat bo'yicha hisobga olish modelini qo'llasa, operativ ijara kelishuvi asosida egalik qilinayotgan mulk ulushlari investitsion mulk sifatida tasniflanganini va hisobga olinganini va bu qanday holatlarda amalga oshirilganini.

d) qachonki tasniflash qiyin bo'lganda, mulk-egasi-egallagan mulkdan va oddiy xo'jalik faoliyatidagi sotishga mo'ljallangan mulkdan investitsion mulkni farqlash uchun u qo'llaydigan mezonlarni.

e) investitsion mulkning (moliyaviy hisobotlarda baholangan yoki ochib berilgan) haqqoniy qiymati qay darajada tan olingan va tegishli professional malakaga ega hamda baholanayotgan investitsion mulk joyida va toifasida yaqin tajribaga ega mustaqil baholovchi tomonidan narxlashga asoslanganligini. Bunday narxlash bo'lmagan bo'lsa, ushbu fakt ochib berilishi lozim;

f) Quyidagilar bo'yicha foyda yoki zararda tan olingan summalar:

- investitsion mulkdan ijara daromadlari;
- davr mobaynida ijara daromadlari keltirgan investitsion mulkka nisbatan bevosita operativ xarajatlar (jumladan, ta'mirlash va saqlash xarajatlari);
- davr mobaynida ijara daromadlari keltirmagan investitsion mulkka nisbatan bevosita operativ xarajatlar (jumladan, ta'mirlash va saqlash xarajatlari).
- tannarx bo'yicha hisobga olish modeli foydalanilgan to'plamdan haqqoniy qiymat bo'yicha hisobga olish modeli foydalanilgan to'plamga investitsion mulkning sotilishi bo'yicha foyda yoki zararda tan olingan haqqoniy qiymatdagi yig'ilgan o'zgarish.

(e) investitsion mulkning sotilishi, yoki hisobdan chiqarishdan olingan daromadlarning va tushumlarning o'tkazilishi bo'yicha cheklavlarning mavjudligi va summolari.

(j) investitsion mulkni sotib olish, qurish yoki takomillashtirish bo'yicha yoki ta'mirlash, saqlash yoki yaxshilash bo'yicha shartnomaviy majburiyatlar.

4.5. BHXS (IAS) 38 "Nomoddiy aktivlar"

Mazkur Standartning maqsadi boshqa 31-tandart qamrab olmagan nomoddiy aktivlar uchun buxgalteriya hisobining yondashuvini belgilashdan iboratdir. Mazkur standart tadbirkorlik subyektidan nomoddiy aktivni u faqatgina belgilangan mezonlarga javob berganida tan olishni talab etadi. Ushbu 31-tandart nomoddiy aktivlarning balans qiymatini qanday baholashni belgilaydi va nomoddiy aktivlar to'g'risida muayyan ma'lumotlar ochib berilishini talab etadi.

Standart nomoddiy aktivlarni hisobga olishda qo'llanishi lozim, bundan quyidagilar mustasno:

- a) boshqa Standart qo'llash doirasidagi nomoddiy aktivlar;
- b) BHXS 32 "Moliyaviy instrumentlar: Taqdim etish"da ta'riflangan moliyaviy aktivlar;
- d) aktivlarning qidiruvi va baholanishini tan olish va baholash (MHXS 6 "Mineral resurslarning qidiruvi va baholanishi" ga qarang);

e) Foydali qazilmalar, neft, tabiiy gaz va shunga o'xshash qayta tiklanmaydigan resurslarni qayta ishlash va qazib olish xarajatlari.

Standart quyidagilar uchun qo'llanilmaydi:

- tadbirkorlik subyekti tomonidan oddiy biznes faoliyatida sotish uchun egalik qilinayotgan nomoddiy aktivlar (BHXS 2 "Tovar-moddiy zaxiralar" va BHXS 11 "Qurilish shartnomalari"ga qarang).

- kechiktirilgan solik aktivlari (BHXS 12 «Foyda soliqlari»ga qarang).

- BHXS 17 «Ijara»ning qo'llash doirasidagi ijaralar.

- Xodimlarga haq to'lashdan yuzaga keladigan aktivlar (BHXS 19 «Xodimlarning daromadlari» ga qarang).

- BHXS 32 da ta'riflangan moliyaviy aktivlar. Ba'zi moliyaviy aktivlarning tan olinishi va baholanishi MHXS 10 "Jamlangan moliyaviy hisobotlar", BHXS 27 «Alohida moliyaviy hisobotlar» va BHXS 28 «Qaram tadbirkorlik subyektlaridagi va qo'shma korxonalardagi investitsiyalar» da qamrab olingan.

- Biznes birlashuvida sotib olingan gudvill (MHXS 3 «Biznes birlashuvlari» ga qarang).

- MHXS 4 «Sug'urta shartnomalari» ning qo'llash doirasidagi sug'urta shartnomalari asosidagi sug'urtachining shartnomaviy huquqlaridan kelib chiqadigan kechiktirilgan xarid xarajatlari va nomoddiy aktivlar. MHXS 4 ushbu nomoddiy aktivlar uchun emas, balki ushbu kechiktirilgan xarid xarajatlari uchun aniq ma'lumotlar ochib berilishi talablarini belgilaydi. SHu tufayli, Mazkur standartdagi ma'lumotlarni ochib berish bo'yicha talablar ushbu nomoddiy aktivlar uchun qo'llaniladi.

- MHXS 5 «Sotish uchun mo'ljallangan uzoq muddatli aktivlar va davom ettirilmaydigan faoliyat» ga muvofiq sotishga mo'ljallangan sifatida tasniflangan (yoki sotishga mo'ljallangan sifatida tasniflangan hisobdan chiqarish guruhiga kiritilgan) uzoq muddatli nomoddiy aktivlar¹³.

Ba'zi nomoddiy aktivlar moddiy ko'rinishda saqlanishi mumkin, masalan, kompakt disk (kompyuter dasturi misolida), huquqiy hujjatlar (litsenziya yoki patent misolida) yoki film. Nomoddiy va moddiy jihatlariga ega aktivni BHXS 16 "Asosiy vositalar" bo'yicha hisobga olinishi yoki Mazkur standart bo'yicha nomoddiy aktivlar sifatida hisobga olinishini aniqlash uchun, tadbirkorlik subyekti qaysi jihat ahamiyatliroqligini baholashda hukm chiqarishdan foydalanadi. Masalan, aniq bir kompyuter dasturisiz faoliyat ko'rsatmaydigan kompyuter-nazorat-qiladigan uskuna uchun kompyuter dasturi tegishli ehtiyot qismning ajralmas qismidir va u asosiy vosita sifatida hisobga olinadi. Aynan shu yondashuv kompyuterning operatsion tizimiga nisbatan qo'llaniladi. Qachonki dastur te-

¹³ M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010. part 2. P.1036-1037.

gishli ehtiyot qismning ajralmas qismi bo'lmasa, kompyuter dasturi noddiiy aktiv sifatida hisobga olinadi.

Shu bilan birga, Mazkur standart reklama, trening, biznesni boshlash, tadqiqot va tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish faoliyatlari bo'yicha xarajatlar uchun qo'llaniladi. Tadqiqot va tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish faoliyatlari bilimni rivojlantirishga yo'naltirilgandir. Shu tufayli, ushbu faoliyatlar natijasi moddiy ko'rinishdagi aktivga (masalan, namuna) olib kelishiga qaramasdan, aktivning moddiy jihati uning nomoddiy qismiga ikkilamchidir, ya'ni unda bilim singdirilgandir.

Moliyaviy ijara holatida, asosdagi aktiv moddiy yoki nomoddiy bo'lishi mumkin. Dastlab tan olingandan so'ng, ijaraga oluvchi moliyaviy ijara kelishuvi asosida egalik qilinayotgan nomoddiy aktivni Mazkur standartga muvofiq hisobga oladi. Tasviriy filmlar, video tasmlari, yozma asarlar, qo'lyozmalar, patentlar va avtorlik huquqlari kabi moddalar uchun litsenziyalash kelishuvlari asosidagi huquqlar BHXS 17 qo'llash doirasidan chiqarilgandir va Mazkur standart qo'llash doirasidadir.

Agarda faoliyatlar yoki operatsiyalar shunchalik maxsuslashtirilib, boshqacha yondashuv zarur bo'ladigan buxgalteriya hisobini qo'llashga olib kelsa, Mazkur standartning qo'llash doirasidan istisno bo'lishi mumkin. Bunday masalalar qazib olish sohasida neft, gaz va mineral depozitlarni qidiruv yoki qayta ishlash va qazib chiqarish xarajatlarini hisobga olishda hamda sug'urta shartnomalari holatlarida yuzaga keladi. Shu tufayli, Mazkur standart bunday faoliyatlardagi xarajatlar va shartnomalar uchun qo'llanilmaydi. Biroq, Mazkur standart qazib olish sohaslarida yoki sug'urtachilar tomonidan foydalanilgan boshqa nomoddiy aktivlar (masalan, kompyuter dasturi) va sarflangan boshqa xarajatlar (masalan, biznesni boshlash xarajatlari) uchun qo'llaniladi.

Amortizatsiya - bu nomoddiy aktivning eskirish hisoblanadigan qiymatini uning foydali xizmat muddati davomida sistematik tarzda xarajatlarga olib borishdir.

Aktiv - resurs bo'lib, u:

- oldingi hodisalar natijasida tadbirkorlik subyekti tomonidan nazorat qilinadi;
- undan tadbirkorlik su'ekti tomonidan kelgusida iqtisodiy naf olinishi kutiladi.

Balans qiymati - bu shunday qiymatki, bunda aktiv har qanday jamg'arilgan amortizatsiya va yig'ilgan qadrsizlanish bo'yicha zararlarni chegirilgandan so'ng moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotda tan olinadi.

Tannarx - bu aktivni uning xaridi yoki qurilishi paytida sotib olish uchun to'langan pul mablag'i yoki pul mablag'i ekvivalentidagi qiymat yoki boshqa turdagi uning evaziga berilgan tovonning haqqoniy qiymati yoki, tegishli hollar-

da, boshqa BHXS larning, masalan BHXS 2 "Aksiyaga asoslangan to'lov" ning aniq talablariga muvofiq ushbu aktivni dastlabki tan olinishidagi qiymatdir.

Eskirish hisoblanadigan qiymat - bu aktivning tugatish qiymati chegirilgandagi tannarxi yoki tannarx o'rniga aks ettiriladigan boshqa qiymatdir.

Tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish - bu tijorat maqsadlarida ishlab chiqarish yoki foydalanishni boshlashdan oldin, yangi yoki sezilarli tarzda takomillashgan materiallar, uskunalar, tovarlar, jarayonlar, tizimlar yoki xizmatlarni ishlab chiqarish rejasiga yoki dizayniga nisbatan tadqiqot topilmalarini yoki boshqa bilimlarni qo'llashdir.

Tadbirkorlik subyektiga xos qiymat - bu tadbirkorlik subyekti tomonidan aktivdan davomiy foydalanishidan va foydali xizmat muddati oxirida balansdan chiqarishdan yoki majburiyat uchun hisob-kitob qilinganda kutiladigan pul oqimlarining keltirilgan qiymatidir.

Haqqoniy qiymat - bu baholash sanasida bozor ishtirokchilari o'rtasidagi odatdagi operatsiyada aktivni sotishda olinishi mumkin bo'lgan yoki majburiyatni o'tkazishda to'lanishi mumkin bo'lgan narxdir. (MHXS 13 "Haqqoniy qiymatni baholash" ga qarang)

Qadsizlanish bo'yicha zarar - bu aktivning balans qiymatining uning qoplanadigan qiymatidan ortiq qismidir.

Nomoddiy aktiv - bu moddiy-ashyoviy mazmunga ega bo'lmagan aniqlanadigan nomonetar aktiv.

Monetar aktivlar - bu egalikdagi pul mablag'lari va qat'iy belgilangan yoki aniqlanadigan pul miqdorlarida olinadigan aktivlardir.

Tadqiqot - bu yangi ilmiy yoki texnik bilimga va tushunchaga erishish istiqbolini ko'zlab amalga oshirilgan asl va rejalashtirilgan izlanishdir.

Nomoddiy aktivning tugatish qiymati - bu aktivning chiqib ketishi bo'yicha baholangan xarajatlar chegirilgan holda, tadbirkorlik subyekti ayni paytda xuddi aktiv foydali xizmat muddati oxirida kutilgan muddati va holatida bo'lganidek aktivning chiqib ketishidan oladigan baholangan qiymatidir.

Foydali xizmat muddati - bu:

(a) tadbirkorlik subyekti aktivdan foydalanishi uchun ushbu aktivning yaroqli bo'lishi kutilgan davr;

(b) tadbirkorlik subyekti tomonidan aktivdan olinishi kutilgan ishlab chiqarish hajmi (miqdori) yoki shunga o'xshash birliklar soni.

Tadbirkorlik subyektlari nomoddiy aktivlarni, masalan, ilmiy yoki texnik bilim, yangi jarayonlar yoki tizimlar dizayni va amalga oshirilishi, litsenziyalar, intellektual mulk, bozor bilimi va savdo mulklarini (jumladan, brend nomlar va chop etish nomlari) sotib olishda, takomillashtirishda, saqlash yoki yaxshilashda tez-tez resurslarni kengaytiradilar yoki majburiyatlarni tan oladilar. Ushbu keng ko'lamni qamrab oladigan oddiy misollarga kompyuter dasturi, patentlar, avtorlik huquqlari, tasviriy filmlar, mijozlar ro'yxatlari, ipotekaga xizmat ko'rsatish

huquqlari, baliq ovlash litsenziyalari, import kvotalari, franchayzinglar, mijoz yoki ta'minotchi aloqalari, mijoz sodiqligi, bozor ulushi va marketing huquqlarini keltirish mumkin¹⁴.

Masalan, aniqlangan resurs ustidan nazorat va kelgusi iqtisodiy manfaatlarining mavjudligiga to'g'ri kelmaydi. Agarda modda Mazkur standartni qo'llash doirasida nomoddiy aktiv ta'rifini qanoatlantirmasa, uni sotib olish yoki ichki yaratish xarajatlari ular sarflangan paytda xarajatlar sifatida tan olinadi. Biroq, agarda modda biznes birlashuvida sotib olingan bo'lsa, u xarid sanasida gudvillning ma'lum qismini tashkil etadi.

Nomoddiy aktiv ta'rifini uni gudvilldan farqlash uchun nomoddiy aktivni aniqlanadigan bo'lishini talab etadi. Biznes birlashuvida tan olingan gudvill biznes birlashuvida sotib olingan boshqa aktivlardan keladigan kelgusi iqtisodiy manfaatlarni ifoda etuvchi aktiv bo'lib, u alohida aniqlanmaydi va tan olinmaydi. Kelgusi iqtisodiy manfaatlar sotib olinganda aniqlanadigan aktivlar yoki alohida olganda moliyaviy hisobotlarda tan olinmaydigan aktivlardan birgalikda foydalanishdan kelishi mumkin.

Aktiv aniqlanadigan hisoblanadi, agarda:

(a) ajratiladigan bo'lsa, masalan, tadbirkorlik subyektidan ajratish va bo'linish yoki alohida yoki tegishli shartnoma, aniqlanadigan aktiv yoki majburiyat bilan birga sotilishi, o'tkazilishi, litsenziya sifatida berilishi, ijaraga berilishi yoki almashinishi imkoniga ega bo'lsa, bunda tadbirkorlik subyekti buni amalga oshirishni ko'zlaganligidan qat'iy nazar;

(b) shartnomaviy yoki boshqa yuridik huquqlar natijasida yuzaga kelsa, bunda ushbu huquqlar o'tkaziladigan yoki tadbirkorlik subyektidan yoki boshqa huquqlar va majburiyatlardan ajratilishidan qat'iy nazar.

Tadbirkorlik subyekti aktivni nazorat qiladi, agarda tadbirkorlik subyekti asosiy resursdan oqib keladigan kelgusi iqtisodiy manfaatlarni olish va boshqalarning ushbu manfaatlarga ega bo'lishini cheklash imkoniyatiga ega bo'lsa. Tadbirkorlik subyekting nomoddiy aktivdan keladigan kelgusi iqtisodiy manfaatlarni nazorat qilish imkoniyati odatda huquqiy kuchga ega yuridik huquqlar negizida bo'ladi. Yuridik huquqlar mavjud bo'lmaganda, nazoratni namoyish etish qiyinroqdir. Biroq, huquqning yuridik kuchga egaligi nazorat uchun zaruriy shart emas, chunki tadbirkorlik subyekti kelgusi iqtisodiy manfaatlarni ayrim boshqa usullar bilan nazorat qilishi mumkin.

Bozor va texnik bilim kelgusi iqtisodiy manfaatlarni o'sishiga olib kelishi mumkin. Tadbirkorlik subyekti ushbu manfaatlarni nazorat qiladi, agarda, bilim yuridik huquq bilan himoyalangan, jumladan, avtorlik huquqi, savdo kelishuvi cheklovi (ruxsat etilgan joyda) yoki maxfiylikni saqlash uchun xodimlarning yuridik majburiyati bilan himoyalangan bo'lsa.

¹⁴ M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010. part 2. P.1040-1042.

Tadbirkorlik subyekti malakali xodimlar guruhiga ega bo'lishi mumkin va trening orqali kelgusi iqtisodiy manfaatlarga olib boradigan malakali xodimlarni aniqlay olishi mumkin. Tadbirkorlik subyekti shuni ham ko'zda tutishi mumkin, xodimlar tadbirkorlik subyekti faoliyatida o'z ko'nikmalarini namoyish etishda davom etishi mumkin. Biroq, tadbirkorlik subyekti odatda malakali xodimlar guruhidan va treningdan keladigan, kelgusi kutiladigan iqtisodiy manfaatlardan ustidan yetarli bo'lmagan nazoratga ega bo'lishi mumkin va natijada ushbu moddalar nomoddiy aktiv ta'rifini qanoatlantirmasligi mumkin. SHu sababli, muayyan boshqaruv va texnik qobiliyat nomoddiy aktiv ta'rifini qanoatlantirmaslik undan foydalanish va kelgusi iqtisodiy manfaatlarni olish bo'yicha yuridik huquq bilan himoyalanganmaguncha va ta'rifning ayrim qismlarini qanoatlantirmaguncha ehtimoli mavjud.

1-misol.

A futbol komandasi B futbol komandasi hujumchisini (forward) 45000 sh.b. ga sotib oldi. O'yinchi A futbol komandasi bilan 3 yilga shaxsiy shartnoma tuzdi. Shartnomada uning ish haqi, mukofoti, boshqa javobgarlik va majburiyatlari keltirilgan.

Shartnomada o'yinchining mahorati va o'yinsh tartiblari ko'rib chiqilganligi sababli A futbol klubi o'yinchining keltiradigan foydasidan kelib chiqib, 3 yillik shartnomani nomoddiy aktiv sifatida tan oladi.

Tadbirkorlik subyekti mijozlar portfeliga yoki bozor ulushiga ega bo'lishi mumkin va tadbirkorlik subyekti, mijoz bilan aloqalarni va ularning sodiqligini hosil qilish harakatlari tufayli, mijozlar tadbirkorlik subyekti bilan savdo olib borishni davom ettirishini kutishi mumkin. Biroq, himoya qilishning yuridik huquqlari yoki nazoratning boshqa yo'llari, mijozlar bilan aloqalar yoki tadbirkorlik subyektiga mijozlarning sodiqligi mavjud bo'lmaganda, tadbirkorlik subyekti nomoddiy aktiv ta'rifini qanoatlantiradigan darajada mijoz aloqalaridan va sodiqligidan (masalan, mijozlar portfeli, bozor ulushlari, mijoz bilan aloqalar va sodiqlik) keladigan kutilgan iqtisodiy manfaatlardan ustidan yetarlicha nazoratga ega emas. Mijoz aloqalarini himoya qilishning yuridik huquqlari mavjud bo'lmaganda, bir xil yoki o'xshash noshartnomaviy mijoz aloqalari (biznes birlashuvi qismidan tashqari) bo'yicha ayirboshlash operatsiyalari shuni tasdiqlaydiki, tadbirkorlik subyekti bunga qaramasdan, mijoz bilan aloqalardan oqib keladigan kutilayotgan kelgusi iqtisodiy manfaatlarni nazorat qila oladi. Chunki bunday ayirboshlash operatsiyalari yana shuni tasdiqlaydiki, mijoz bilan aloqalar ajraladigan, hamda ushbu mijoz bilan aloqalar nomoddiy aktiv ta'rifini qanoatlantiradi.

Nomoddiy aktivdan kelib tushadigan kelgusi iqtisodiy manfaatlarni tovarlar yoki xizmatlar sotuvidan, xarajat tejashlaridan yoki tadbirkorlik subyekti tomonidan aktivdan foydalanishdan yuzaga keladigan boshqa daromadlarni qamrab olishi mumkin. Masalan, ishlab chiqarish jarayonida intellektual mulkdan foy-

dalanish kelgusi daromadlarni ko'paytirmagan holda kelgusi ishlab chiqarish xarajatlarni kamaytirishi mumkin.

Moddani nomoddiy aktiv sifatida tan olish tadbirkorlik subyektidan modda quyidagilarni qanoatlantirishini namoyish etishini talab etadi:

(a) nomoddiy aktiv ta'rifini;

(b) tan olish mezonlarini.

Ushbu talab nomoddiy aktivni sotib olishda yoki ichki yaratishda sarflangan hamda qismni qo'shish, almashtirish yoki unga xizmat ko'rsatishda sarflangan xarajatlarga nisbatan qo'llaniladi.

Nomoddiy aktivlarning xususiyati shundaki, ko'p hollarda, ularga qo'shimcha qilinadigan aktiv yoki almashtiriladigan qism bo'lmaydi. Demak, keyingi xarajatlarning ko'pchiligi ushbu Standartdagi nomoddiy aktivning ta'rifini va tan olish mezonini qanoatlantirish o'rniga amaldagi nomoddiy aktivda mujassamlangan kelgusida kutilgan iqtisodiy manfaatlarini saqlashi mumkin. Shu bilan birga, odatda keyingi xarajatlarni bevosita butun biznesga nisbatan ma'lum nomoddiy aktivga tegishli ekanligini aniqlash qiyinroqdir. Shu tufayli, faqat kamdan-kam hollarda keyingi xarajatlar – sotib olingan nomoddiy aktivning dastlabki tan olingandan yoki ichki yaratilgan nomoddiy aktiv tugagandan keyingi sarflangan xarajatlar – aktivning balans qiymatida tan olinadi. Tashqi sotib olingan yoki ichki yaratilgan bo'lishiga qaramasdan brendlar, titul nomlari, nashr nomlari, mijozlar ro'yxatlari va mohiyatan o'xshash moddalar bo'yicha keyingi xarajatlar sarflanganda doimo foyda yoki zararda tan olinadi. Bunga sabab shuki, bunday xarajatlar butun biznesni rivojlantirishga yo'naltiriladigan xarajatlardan farqlana olinmaydi.

Nomoddiy aktiv tan olinishi lozim, faqatgina, agarda:

(a) tadbirkorlik subyektini tomonidan nomoddiy aktiv bilan bog'liq kelgusi iqtisodiy manfaatlar olinishi ehtimoli mavjud bo'lsa;

(b) aktivning tannarxi ishonchli baholana olsa.

Aktivning foydali xizmat muddati davomida mavjud bo'ladigan iqtisodiy sharoitlar majmui bo'yicha rahbariyatning eng yaxshi baholashini aks ettiradigan oqilona va tasdiqlovchi farazlardan foydalangan holda, tadbirkorlik subyektini kelgusi kutilgan iqtisodiy manfaatlarining ehtimolini baholashi lozim.

- Tadbirkorlik subyektini aktivdan foydalanishdan keladigan kelgusi iqtisodiy manfaatlar oqimining aniqlik darajasini baholashda malakali mulohaza qilishdan foydalanadi, bunda dastlabki tan olish paytida mavjud dalillarga, ko'proq tashqi dalillarga asoslanadi.

Nomoddiy aktiv dastlab tannarxda baholanishi lozim.

Odatda, tadbirkorlik subyektini nomoddiy aktivni alohida sotib olishda to'laydigan narx aktivda mujassamlangan kutilayotgan kelgusi iqtisodiy manfaatlarining tadbirkorlik subyektini tomonidan olinishi ehtimoli to'g'risidagi kutilishlarni aks ettiradi. Boshqacha qilib aytganda, iqtisodiy manfaatlar oqimining

Vaqti yoki summasi bo'yicha noaniqlik mavjud bo'lishidan qat'iy nazar, tadbirkorlik subyekti iqtisodiy manfaatlar olishni kutadi. Shu bilan birga, alohida sotib olingan nomoddiy aktivning tannarxi odatda ishonchli baholanadi. Xususan bunday holat yuz beradi, qachonki aktivning sotib olinishida o'rni beriladigan tovon pul mablag'i yoki boshqa monetar aktivlar shaklida bo'lsa.

Alohida sotib olingan nomoddiy aktivning tannarxi quyidagilarni qamrab oladi:

a) savdo chegirmalarini va imtiyozlarini chegirgan holda, uning sotib olish narxini, jumladan import bojlari va qoplanmaydigan sotib olish soliqlarini;

b) aktivdan ko'zlangan foydalanishga tayyorlash uchun sarflangan har qanday bevosita xarajatlar.

Quyidagilar bevosita xarajatlarga misoldir:

a) aktivni ishchi holatiga keltirish bo'yicha bevosita yuzaga keladigan xodimlarga to'lanadigan haq bo'yicha xarajatlar (MHXS 19 da ta'riflangandek);

b) aktivni ishchi holatiga keltirish bo'yicha bevosita yuzaga keladigan professional haqlar;

d) aktiv to'g'ri ishlayotganligini tekshirish bo'yicha xarajatlar.

Quyidagilar nomoddiy aktivning tannarxida hisobga olinmaydigan sarflarga misoldir:

a) yangi mahsulotning yoki xizmatning namoyish xarajatlari (shu jumladan, reklamaga va sotish bo'yicha choralarga xarajatlar);

b) yangi joyda yoki yangi mijozlar bilan biznesni amalga oshirish xarajatlari (jumladan xodimlar uchun trening xarajatlari);

d) ma'muriy va boshqa umumiy ustama xarajatlar.

Nomoddiy aktivning balans qiymatida xarajatlarni tan olish to'xtatiladi, qachonki nomoddiy aktiv rahbariyat ko'zlagandek ishlay oladigan holatga keltirilganda. SHu tufayli, nomoddiy aktivdan foydalanish yoki uni boshqa joyga ko'chirish bilan bog'liq xarajatlar uning balans qiymatiga kiritilmaydi. Masalan, quyidagi xarajatlar nomoddiy aktivning balans qiymatiga kiritilmaydi:

a) nomoddiy aktiv rahbariyat ko'zlagandek ishlay oladigan holatga keltirilgan, lekin foydalanilmagan paytda sarflangan xarajatlar;

b) aktivning mahsulotiga talab shakllanayotgan davrdagi zararlar kabi dastlab ko'rilgan operatsion zararlar.

Ayrim operatsiyalar nomoddiy aktivni tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish bilan bog'liq holda sodir bo'ladi, ammo ular nomoddiy aktivni rahbariyat ko'zlagandek ishlay oladigan holatga keltirish uchun zarur emas. Ushbu ikkinchi darajali operatsiyalar tajriba-konstruktorlik ishlab chiqishdan oldin yoki tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish davomida sodir bo'lishi mumkin. Ikkinchi darajali operatsiyalar aktivni rahbariyat ko'zlagandek ishlay oladigan holatga keltirish uchun zarur bo'lmaganligi tufayli, ikkinchi darajali operatsiyalar bo'yicha

daromadlar va tegishli xarajatlar bevosita foyda yoki zararda tan olinadi va ular daromad va xarajatning tegishli tasniflariga kiritiladi.

Agarda nomoddiy aktiv uchun to'lov odatiy kredit shartlari doirasidan tashqarida kechiktirilsa, uning qiymati pul mablag'idagi narx ekvivalentiga teng bo'ladi. Mazkur qiymat bilan jami to'lovlar orasidagi farq MHXS 23 "Qarzarlar bo'yicha xarajatlar"ga muvofiq kapitalizatsiya qilinmaguncha, kredit davri mobaynida foizli xarajat sifatida tan olinadi.

2-misol.

Kompaniya xaridorlar bilan ishlashni takomillashtirish va avtomatlashtirish maqsadida kompyuter dasturi sotib oldi. Dasturning sotib olish narhi 100000 sh.b., o'rnatish va testdan o'tkazish 6000 sh.b. ni tashkil qiladi, xodimlarni o'qitish 2000 sh.b., kelgusida dasturni yangilab borish va xizmat ko'rsatish uchun 3000 sh.b. kerak bo'ladi.

Nomoddiy aktiv tannarxini aniqlash uchun xarajatlarni hisoblaymiz. $(100000+6000) 106000$ sh.b. Xodimlarni o'qitish xarajati foyda va zararlarga, dasturni yangilab borish va xizmat ko'rsatish uchun xarajatlar paydo bo'lgan davrida tan olinadi.

MHXS 3 "Biznes birlashuvlari"ga muvofiq, agarda nomoddiy aktiv biznes birlashuvi jarayonida sotib olinsa, ushbu nomoddiy aktivning tannarxi xarid sanasidagi uning haqqoniy qiymatiga teng bo'ladi. Nomoddiy aktivning haqqoniy qiymati aktivda mujassamlangan kutilayotgan kelgusi iqtisodiy manfaatlarining tadbirkorlik subyekti tomonidan olinishi ehtimoli to'g'risidagi kutishlarni aks ettiradi. Boshqacha qilib aytganda, iqtisodiy manfaatlar oqimining muddati yoki summasi bo'yicha noaniqlik mavjud bo'lishidan qat'iy nazar, tadbirkorlik subyekti iqtisodiy manfaatlar olinishini kutadi. Shu tufayli, biznes birlashuvi jarayonida sotib olingan nomoddiy aktivlar uchun doimo qanoatlantirilgan deb inobatga olinadi. Agarda biznes birlashuvi jarayonida sotib olingan aktiv ajraladigan bo'lsa yoki shartnomaviy boshqa yuridik huquqlar natijasida yuzaga kelsa, aktivning haqqoniy qiymatini ishonchli baholash uchun yetarlicha ma'lumot mavjud bo'ladi. Shu tufayli, biznes birlashuvi jarayonida sotib olingan nomoddiy aktivlar uchun doimo qanoatlantirilgan deb inobatga olinadi.

Tadbirkorlik subyektining tugallanmagan tadqiqot va tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish loyihasi jarayoni nomoddiy aktiv ta'rifini qanoatlantiradi, qachonki u:

(a) aktiv ta'rifini qanoatlantirsa;

(b) aniqlanadigan, ya'ni ajraladigan bo'lsa yoki shartnomaviy boshqa yuridik huquqlar natijasida yuzaga kelsa.

Agarda biznes birlashuvi jarayonida sotib olingan nomoddiy aktiv ajraladigan bo'lsa yoki shartnomaviy boshqa yuridik huquqlar natijasida yuzaga kelsa, aktivning haqqoniy qiymatini ishonchli baholashda yetarlicha ma'lumot mavjud bo'ladi. Qachonki nomoddiy aktivning haqqoniy qiymatini hisoblashda foyda-

liniladigan baholar uchun turli xil ehtimollarga ega mumkin bo'lgan natijalar kengligi mavjud bo'lsa, ushbu mavhumlik aktivning haqqoniy qiymatini hisoblashda inobatga olinadi.

Biznes birlashuvi jarayonida sotib olingan nomoddiy aktiv ajraladigan bo'lishi mumkin, biroq u faqatgina tegishli shartnoma, aniqlanadigan aktiv yoki majburiyat bilan birga ajraladigan bo'lishi mumkin. Bunday holatlarda, xaridor nomoddiy aktivni gudvilldan alohida tarzda, biroq tegishli modda bilan birga tan oladi.

Xaridor bir birini to'ldiruvchi nomoddiy aktivlar guruhini yagona aktiv sifatida tan olishi mumkin, faqatgina alohida aktivlarning foydalanish muddati bir xil bo'lganda. Masalan, "Brend" va "Brend nomi" atamalar savdo belgilari va boshqa belgilar uchun sinonimlar sifatida foydalaniladi. Biroq, "Brend" va "Brend nomi" atamaları umumiy marketing atamaları bo'lib, ular odatda bir birini to'ldiruvchi aktivlarga, masalan, savdo belgisi (yoki xizmat belgisi) va uning tegishli savdo nomi, formulalari, tarkiblari va texnologik ekspert bilimlariga nisbatan foydalaniladi.

Tadqiqot yoki tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish xarajati bu-alohida yoki biznes birlashuvida sotib olingan va nomoddiy aktiv sifatida tan olingan tugallanmagan tadqiqot va tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish loyihasiga tegishli;

Biznes birlashuvida sotib olingan va nomoddiy aktiv sifatida tan olingan tugallanmagan tadqiqot va tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish loyihasi bo'yicha navbatdagi xarajatlar:

a) sarflangan paytda xarajat sifatida tan olinadi, agarda u tadqiqot xarajati bo'lsa;

b) sarflangan paytda xarajat sifatida tan olinadi;

d) sotib olingan tugallanmagan tadqiqot va tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish loyihasining balans qiymatiga kiritiladi.

Ba'zi hollarda, nomoddiy aktiv davlat granti yordamida bepul yoki o'rniga nominal tovonni berish evaziga olinishi mumkin. Bunday holat davlat tadbirkorlik subyektiga nomoddiy aktivlarni, masalan, aeroportdagi qo'nish huquqlari, radio yoki televidenie stansiyalarini boshqarish litsenziyalari, import litsenziyalari yoki kvotalari yoki boshqa cheklangan resurslardan foydalanish huquqlarini taqdim etganda yoki ajratganda yuz berishi mumkin. MHXS 20 "Davlat grantlarini hisobga olish va davlat yordamini ochib berish"ga muvofiq, tadbirkorlik subyekti ham nomoddiy aktivni ham grantni dastlab haqqoniy qiymatda tan olishni tanlashi mumkin. Agarda tadbirkorlik subyekti aktivni dastlab haqqoniy qiymatda tan olmaslikni tanlasa, tadbirkorlik subyekti aktivni dastlab nominal qiymatda tan oladi (MHXS 20 tomonidan ruxsat etilgan muqobil yondashuv) va bunga aktivni ko'zda tutilgan foydalanish holatiga keltirish bilan bevosita bog'liq har qanday xarajatlar qo'shiladi.

Bir yoki bir necha nomoddiy aktivlar nomonetar aktiv yoki aktivlar yoki monetar va nomonetar aktivlar birikmasi evaziga sotib olinishi mumkin. Quyida keltirilgan mulohaza bir nomonetar aktivni boshqasiga ayirboshlashga tegishlidir, biroq u yuqorida qayd etilgan barcha ayirboshlashlarga nisbatan ham qo'llaniladi. Bunday nomoddiy aktivning qiymati haqqoniy qiymatda baholanadi, qachonki (a) ayirboshlash operatsiyasi tijorat maqsadlariga ega bo'lmaguncha yoki (b) qabul qilingan aktivning ham topshirilgan aktivning ham haqqoniy qiymati ishonchli baholanmaguncha. Sotib olingan aktiv xuddi shu usulda baholanadi, hattoki agarda tadbirkorlik subyekti topshirilgan aktivni tan olishni tezda to'xtata olmasa ham. Agarda sotib olingan aktiv haqqoniy qiymatda baholanmasa, uning qiymati topshirilgan aktivning balans qiymatida baholanadi.

Tadbirkorlik subyekti ayirboshlash operatsiyasi tijorat maqsadlariga egaligini operatsiya natijasida uning kelgusi pul oqimlari qanchalik darajada o'zgarishi kutilishini inobatga olgan holda aniqlaydi. Ayirboshlash operatsiyasi tijorat maqsadlariga ega, agarda:

a) qabul qilingan aktiv bo'yicha pul oqimlarining tarkibiy tuzilmasi (masalan, xatar, muddat va summa) topshirilgan aktiv bo'yicha pul oqimlarining tarkibiy tuzilmasidan farq qilsa;

b) tadbirkorlik subyekti faoliyatining operatsiya ta'sir qilgan qismining tadbirkorlik subyektiga-xos qiymati ayirboshlash natijasida o'zgarsa;

d) (a) yoki (b) dagi tafovut ayirboshlangan aktivlarning haqqoniy qiymatiga nisbatan katta bo'lsa.

Ayirboshlash operatsiyasi tijorat maqsadlariga ega ekanligini aniqlash uchun, tadbirkorlik subyekti faoliyatining operatsiya ta'sir qilgan qismining tadbirkorlik subyektiga-xos qiymati soliqdan so'nggi pul oqimlarini aks ettirishi lozim. Ushbu tahlillarning natijasi tadbirkorlik subyekti batafsil hisob-kitoblarni amalga oshirmasidan aniq bo'lishi mumkin.

Nomoddiy aktivni tan olish sharti bu aktivning qiymati ishonchli baholanishidir. Nomoddiy aktivlarning haqqoniy qiymati ishonchli baholanadi, agarda (a) oqilona haqqoniy qiymat baholari kengligidagi o'zgarish ushbu aktiv uchun ahamiyatli emas yoki (b) kenglikdagi turli baholarning ehtimollari oqilona baholanishi mumkin va haqqoniy qiymatni aniqlashda foydalanilishi mumkin. Agar tadbirkorlik subyekti yoki qabul qilingan yoki topshirilgan aktivning haqqoniy qiymatini ishonchli aniqlay olsa, bunda qabul qilingan aktivning haqqoniy qiymati yaqqolroq namoyon bo'lmaguncha, topshirilgan aktivning haqqoniy qiymatidan tannarxni hisoblashda foydalaniladi.

Ichki yaratilgan gudvill aktiv sifatida tan olinmasligi lozim.

Ba'zi holatlarda, kelgusi iqtisodiy foydalarni keltirib chiqarish uchun xarajat amalga oshiriladi, biroq u Mazkur standartdagi tan olish mezonini qanoatlantiradigan nomoddiy aktivni paydo bo'lishiga olib kelmaydi. Bunday xarajat odatda ichki yaratilgan gudvillning qismi sifatida inobatga olinadi. Ichki yaratil-

gan gudvill aktiv sifatida tan olinmaydi, chunki tadbirkorlik subyekti nazoratida bo'lgan holda, aniqlanadigan resurs (ya'ni, u na ajraladigan va na shartnomaviy yoki boshqa yuridik huquqlardan kelib chiqadigan resurs) emas, qaysiki tan-narxda ishonchli baholanadi.

Tadbirkorlik subyekting haqqoniy qiymati bilan uning aniqlanadigan sof aktivlarining har qanday paytdagi balans qiymati o'rtasidagi farq tadbirkorlik subyekting haqqoniy qiymatiga ta'sir etadigan bir qator omillarni qamrab olishi mumkin. Biroq, bunday farqlar tadbirkorlik subyekti tomonidan nazorat qilinadigan nomoddiy aktivlarning qiymatini aks ettirmaydi.

Quyidagi muammolar tufayli, ba'zida ichki ishlab chiqilgan nomoddiy aktiv tan olish mezonini qanoatlantirishini aniqlash qiyin bo'ladi:

a) kutilgan kelgusi iqtisodiy manfaatlarni keltirib chiqaradigan aniqlanadigan aktiv mavjudligini va qachon mavjud bo'lishini aniqlash;

b) aktiv qiymatini ishonchli aniqlash. Ba'zi hollarda, nomoddiy aktivni ichki tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish xarajatlarini tadbirkorlik subyekting ichki yaratilgan gudvillni saqlash yoki yaxshilash yoki kunlik faoliyatini amalga oshirish xarajatlaridan farqlay olinmaydi.

Shu tufayli, nomoddiy aktivni tan olish va dastlabki baholash bo'yicha umumiy talablarni qondirishga qo'shimcha tarzda, tadbirkorlik subyekti barcha ichki ishlab chiqilgan nomoddiy aktivlarga nisbatan talablarni va qo'llanmani qo'llaydi.

Ichki ishlab chiqilgan nomoddiy aktiv tan olish mezonini qanoatlantirishini aniqlash maqsadida, tadbirkorlik subyekti aktivni tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish jarayonini ikki qismga bo'ladi:

a) tadqiqot bosqichi;

b) tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish bosqichi.

"tadqiqot" va "tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish" atamaları ta'riflangan bo'lsada, Mazkur standart maqsadi uchun "tadqiqot bosqichi" va "tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish bosqichi" atamaları kengroq ma'noga ega.

Agar tadbirkorlik subyekti nomoddiy aktivni yaratish bo'yicha ichki loyihaning tadqiqot bosqichini tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish bosqichidan farqlay olmasa, tadbirkorlik subyekti ushbu loyiha bo'yicha xarajatlarni, xuddiki ular faqatgina tadqiqot bosqichida sarflangan sifatida, inobatga oladi.

Tadqiqot (yoki ichki loyihaning tadqiqot bosqichi) natijasida yuzaga kelgan hech qanday nomoddiy aktiv tan olinmaydi. Tadqiqot (yoki ichki loyihaning tadqiqot bosqichi) bo'yicha sarflar ular amalga oshirilganda xarajat sifatida tan olinishi lozim.

Ichki loyihaning tadqiqot bosqichida, tadbirkorlik subyekti ehtimolli kelgusi iqtisodiy manfaatlarni keltiradigan nomoddiy aktiv mavjudligini namoyish eta olmaydi. Shu tufayli, ushbu sarf u amalga oshirilganda xarajat sifatida tan olina-di.

Quyidagilar tadqiqot faoliyatlariga misol bo'la oladi:

- a) yangi bilimlarni egallashga mo'ljallangan faoliyat;
- b) tadqiqot topilmalarini yoki boshqa bilimlarni izlash, baholash va yakuniy tanlab olish, qo'llash;
- d) xomashyolar, uskunalar, mahsulotlar, jarayonlar, tizimlar yoki xizmatlar uchun muqobillarini izlash;
- e) yangi yoki takomillashtirilgan xomashyolar, uskunalar, mahsulotlar, jarayonlar, tizimlar yoki xizmatlar uchun mumkin bo'lgan muqobillarini yaratish, dizayn tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish, baholash va yakuniy tanlab olish.

Tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish (yoki ichki loyihaning tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish bosqichi) natijasida yuzaga kelgan nomoddiy aktiv tan olinadi, faqatgina agarda tadbirkorlik subyekti quyidagilarni barchasini namoyish eta olsa:

- nomoddiy aktivni foydalanishga yoki sotishga tayyor qilish bo'yicha uni tugallashning texnik imkoniyatini;
- o'zining nomoddiy aktivni tugallash va undan foydalanish yoki uni sotish bo'yicha moyilligini;
- o'zining undan foydalanish yoki uni sotish qobiliyatini;
- nomoddiy aktiv qay tarzda ehtimolli kelgusi iqtisodiy manfaatlarni keltirishini. Shu o'rinda, tadbirkorlik subyekti nomoddiy aktivning mahsulotiga yoki nomoddiy aktivning o'ziga nisbatan bozor mavjudligini, yoki agarda u ichki foydalanishga mo'ljallangan bo'lsa, nomoddiy aktivning foydaliligini namoyish etishi mumkin;
- nomoddiy aktivni tajriba-konstruktorlik ishlab chiqishni tugallash va undan foydalanish yoki uni sotish uchun muvofiq texnik, moliyaviy va boshqa resurslarning mavjudligini;
- tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish mobaynida nomoddiy aktivga tegishli sarflarni ishonchli baholash qobiliyatini.

Ichki loyihaning tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish bosqichida, tadbirkorlik subyekti, ba'zi hollarda, nomoddiy aktivni aniqlay olishi va nomoddiy aktiv ehtimolli kelgusi iqtisodiy manfaatlarni keltirishini namoyish eta olishi mumkin. Bunga sabab shuki, loyihaning tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish bosqichi tadqiqot bosqichiga nisbatan yanada takomillashgan bo'lishidir.

Quyidagilar tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish faoliyatlariga misollardir:

- (a) ishlab chiqarish yoki foydalanishdan oldingi andozalarni va modellar-ni dizayni, yasashi va sinovi;
- (b) yangi texnologiyani qamrab olgan uskunalar, andozalar, shakllar va qo-liplar dizayni;
- b) tijoriy ishlab chiqarish uchun iqtisodiy maqsadga muvofiq hajmda bo'l-magan dastlabki korxona dizayni, qurilishi va faoliyati; va

y) yangi yoki takomillashgan xom-ashyolar, uskunalar, mahsulotlar, jaryonlar, tizimlar yoki xizmatlar uchun tanlangan muqobilar dizayni, yasalishi va sinovi.

Nomoddiy aktiv qaytarzda ehtimolli kelgusi iqtisodiy manfaatlarni keltirishini ko'rsatish maqsadida, tadbirkorlik subyekti MHXS 36 "Aktivlar qadr-sizlanishi" dagi tamoyillardan foydalangan holda aktivdan olinadigan kelgusi iqtisodiy manfaatlarni baholaydi. Agarda aktiv faqatgina boshqa aktivlar bilan birga iqtisodiy manfaatlarni keltirisa, tadbirkorlik subyekti BHXS 36dagi pul mablag'larini hosil qiladigan birliklar tamoyilini qo'llaydi.

Nomoddiy aktivni tugallash, foydalanish va manfaatlari olish uchun resurslarning mavjudligi, masalan, zaruriy texnik, moliyaviy va boshqa resurslarni va tadbirkorlik subyekting ushbu resurslarni ta'minlay olish qobiliyatini aks ettiradigan biznes reja orqali ko'rsatilishi mumkin. Ba'zi hollarda, tadbirkorlik subyekti tashqi moliyalashtirish mavjudligini namoyish etishi mumkin, bunda tadbirkorlik subyekti kreditorning rejani moliyalashtirishga moyilligi bo'yicha ko'rsatmasiga ega bo'lgan holda ko'rsatadi.

Tadbirkorlik subyekting xarajat tizimlari odatda nomoddiy aktivni ichki tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish xarajatlari, masalan, ish haqlari va avtorlik huquqlariga yoki litsenziyalarga ega bo'lishga yoki kompyuter dasturini tajriba-konstruktorlik ishlab chiqishga sarflangan xarajatlarni ishonchli baholay oladi.

Ichki ishlab chiqilgan brendlar, titul ma'lumotlari (nomlanishlar), nashr nomlari, mijozlar ro'yxati va mohiyatan bir xil moddalar nomoddiy aktivlar sifatida tan olinmasligi lozim.

Ichki ishlab chiqilgan brendlar, titul ma'lumotlari (nomlanishlar), nashr nomlari, mijozlar ro'yxati va mohiyatan bir xil moddalar bo'icha sarflar butun bir biznesni rivojlantirish xarajatlaridan farq qilmasligi mumkin. Shu tufayli, bunday moddalar nomoddiy aktivlar sifatida tan olinmaydi.

Ichki ishlab chiqilgan nomoddiy aktivning tannarxi aktivni rahbariyat ko'zlagandek ishlay oladigan qilib yaratish, ishlab chiqarish va tayyorlashga zarur bo'lgan barcha bevosita tegishli xarajatlarni qamrab oladi. Bevosita tegishli xarajatlarga misollar quyidagilardir:

(a) nomoddiy aktivni tajriba-konstruktorlik ishlab chiqishda foydalanilgan yoki iste'mol qilingan xom-ayoshlar va xizmatlar xarajatlari;

(b) nomoddiy aktivni tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish bo'yicha yuzaga keldigan xodimlarga haq to'lash xarajatlari (MHXS 19 da ta'riflangandek);

(d) yuridik huquqni ro'yxatdan o'tkazish haqlari;

(e) nomoddiy aktivni tajriba-konstruktorlik ishlab chiqishda foydalanilgan patentlar va litsenziyalarning amortizatsiyasi.

BHXS 23 da foizni ichki ishlab chiqilgan nomoddiy aktiv tannarxining qismi sifatida tan olish mezonini ta'kidlanadi.

Quyidagilar ichki ishlab chiqilgan nomoddiy aktiv tannarxining qismlari emas:

(a) sotish, ma'muriy va boshqa umumiy ustama xarajatlari, bunda ushbu xarajatlar aktivni foydalanish uchun tayyorlashga tegishli bevosita xarajatlar bo'lmaguncha;

(b) aktiv belgilangan faoliyat ko'rsatishga erishishdan oldin aniqlangan samaradorsizliklar va dastlabki operatsion zararlar;

(d) aktivdan foydalanish uchun xodimlarni tayyorlash xarajatlari.

3-misol. Tadbirkorlik subyekti yangi ishlab chiqarish jarayonini shakllantirmoqda. 2014 yil mobaynida, sarflangan xarajatlar 1000 sh.b. (a) bo'lib, ular-dan 900 sh.b. 2014 yil 1 dekabr-dan oldin sarflangan va 100 sh.b. 2014 yil 1 dekabr bilan 2014 yil 31 dekabr orasida sarflangan. Tadbirkorlik subyekti 2014 yil 1 dekabrda ishlab chiqarish jarayoni nomoddiy aktiv sifatida tan olish mezonini qanoatlantirganini ko'rsata oladi. Jarayonga singdirilgan nou-xauning qoplanadigan qiymati (jarayon foydalanishga tayyor bo'lishidan oldin uni tugallash bo'yicha kelgusi pul chiqimlari bilan birga) 500 sh.b. teng bo'lishi baholangan. 2014 yil yakunida, ishlab chiqarish jarayoni 100 sh.b. miqdorida (tan olish mezonini qanoatlantirilgan sanadan, ya'ni 2014 yil 1 dekabr-dan boshlab sarflangan xarajatlar) nomoddiy aktiv sifatida tan olinadi. 2014 yil 1 dekabr-dan oldin sarflangan 900 sh.b. xarajat sifatida tan olinadi, chunki tan olish mezonini 2014 yil 1 dekabrgacha qanoatlantirilmagan. Ushbu xarajatlar moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotda tan olingan ishlab chiqarish jarayoni qiymatining qismini tashkil etmaydi.

2015 yil mobaynida, sarflangan xarajatlar 2 000 sh.b. ga teng. Jarayonga singdirilgan nou-xauning qoplanadigan qiymati (jarayon foydalanishga tayyor bo'lishidan oldin uni tugallash bo'yicha kelgusi pul chiqimlari bilan birga) 1 900 sh.b. teng bo'lishi baholangan.

2015 yil yakunida, ishlab chiqarish jarayonining tannarxi 2 100 sh.b. ga teng (2014 yil yakunida tan olingan 100 sh.b. xarajatlar va 2015 yil yakunida tan olingan 2 100 sh.b. xarajatlar). Tadbirkorlik subyekti qadrsizlanish bo'yicha zarardan oldingi jarayonning balans qiymatini (2 100 sh.b.) uning qoplanadigan qiymatiga to'g'rilash uchun 200 sh.b. miqdorida qadrsizlanish bo'yicha zararni tan oladi. Ushbu qadrsizlanish bo'yicha zarar keyingi davrda tiklanishi mumkin, agarda MHXS 23 da keltirilgan qadrsizlanish bo'yicha zararni tiklashga talablar bajarilganda. (a) Mazkur standartda pul miqdorlari "Valyuta Birliklari (sh.b.)" da ifodalangan.

Nomoddiy modda bo'yicha xarajat u sarflanganda xarajat sifatida tan olindi, qachonki:

(a) xarajat tan olish mezonini qanoatlantiradigan nomoddiy aktiv qiymatining tarkibi bo'lmaguncha;

(b)modda biznes birlashuvida sotib olingan bo'lib, nomoddiy aktiv sifatida tan olinmaguncha. Bunday holatda, xarajat xarid sanasida gudvill sifatida tan olingan qiymatning tarkibini tashkil etadi (MHXS 3 ga qarang).

Ba'zi holatlarda, kelgusi iqtisodiy manfaatlariga ega bo'lish maqsadida xarajatlar sarflanadi, lekin tan olinishi mumkin bo'lgan hech qanday nomoddiy aktiv yoki boshqa aktiv sotib olinmaydi yoki yaratilmaydi. Tovarlarini yetkazib berish holatida, tadbirkorlik subyekti bunday sarfni unda ushbu tovarlardan foydalanish huquqi bo'lgan paytda xarajat sifatida tan oladi. Xizmatlar ko'rsatish holatida, tadbirkorlik subyekti sarfni xizmatlarni qabul qilib olgan paytda xarajat sifatida tan oladi. Masalan, tadqiqot bo'yicha xarajat u sarflangan paytda xarajat sifatida tan olinadi, u biznes birlashuvi tarkibi sifatida sotib olingan holat bundan istisno. Sarfga u amalga oshirilganda xarajat sifatida tan olinadigan boshqa misollar quyidagilarni qamrab oladi:

(a) yangi biznesni boshlash faoliyati bo'yicha xarajatlar (ya'ni tashkiliy xarajatlari), bunda ushbu xarajatlar BHXS 16ga muvofiq asosiy vositalar moddasining tarkibiga kiritilmaguncha. Tashkiliy xarajatlar tashkil etish xarajatlari qamrab olishi mumkin, masalan, yuridik tashkilotni tashkil etishga sarflangan yuridik va kotibiyat xarajatlari (ya'ni ochishdan oldingi xarajatlar) yoki yangi faoliyatlarni boshlash yoki yangi mahsulotlarni yoki jarayonlarni ishga tushirish bo'yicha xarajatlar (ya'ni faoliyatdan oldingi xarajatlar);

b) Trening faoliyatlari bo'yicha xarajatlar;

d) Reklama va sotish faoliyatlari bo'yicha xarajatlar (pochta orqali buyurtma ro'yxatlari);

e) Tadbirkorlik subyektini to'liq yoki qisman boshqa joyga ko'chirish yoki qayta tashkil etish bo'yicha xarajatlar.

Tadbirkorlik subyekti tovarlardan foydalanish huquqiga ega, qachonki u tovarlarga egalik qilsa. Xuddi shuningdek, tadbirkorlik subyekti tovarlardan foydalanish huquqiga ega, qachonki ular yetkazib berish shartnomasi shartlariga muvofiq yetkazib beruvchi tomonidan yaratilganda va tadbirkorlik subyekti to'lov evaziga ularni yetkazib berilishini talab qila olganda. Xizmatlar qabul qilingan bo'ladi, qachonki ularni tadbirkorlik subyektiga yetkazib berish shartnomasiga muvofiq yetkazib beruvchi tomonidan ko'rsatilganda, ammo tadbirkorlik subyekti ulardan boshqa xizmatni ko'rsatishda foydalangan paytda emas, masalan, mijozlarga reklamani yetkazib berishda.

Dastlab xarajat sifatida tan olingan nomoddiy modda bo'yicha xarajat keyingi sanada nomoddiy aktiv tannarxining qismi sifatida tan olinmasligi lozim.

Agarda nomoddiy aktiv qayta baholash modelidan foydalangan holda hisobga olinsa, uning turkumidagi barcha boshqa aktivlar ham aynan shu modeldan foydalangan holda hisobga olinishi lozim, bunda ushbu aktivlar bo'yicha faol bozor mavjud bo'lmaguncha.

Nomoddiy aktivlarning turkumi aktivlarning bir xil xususiyati va tadbirkorlik subyekti faoliyatida foydalanilishi jihatidan guruhlanishidir. Nomoddiy aktivlar turkumidagi moddalar bir vaqtda qayta baholanadi, bunda aktivlarni tanlanma qayta baholashdan hamda moliyaviy hisobotlarda turli sanalarda tannarxlar va qiymatlar birikmasini aks ettiradigan miqdorlarni taqdim etish chetlab o'tiladi.

Dastlabki tan olishdan so'ng, nomoddiy aktiv uning tannarxidan har qanday jamg'arilgan amortizatsiyani va har qanday yig'ilgan qadrsizlanish bo'yicha zararni chegirilgandagi qiymatda hisobga olinishi lozim.

Dastlabki tan olishdan so'ng, nomoddiy aktiv qayta baholangan qiymatda, ya'ni qayta baholash sanasidagi uning haqqoniy qiymatidan har qanday keyingi jamg'arilgan amortizatsiyani va har qanday keyingi yig'ilgan qadrsizlanish bo'yicha zararni chegirilgandagi qiymatda hisobga olinishi lozim. Mazkur standartdagi qayta baholashlar maqsadida, haqqoniy qiymat faol bozor inobatga olingan holda aniqlanishi lozim. Qayta baholashlar shunday me'yorda amalga oshirilishi lozimki, hisobot davri oxirida aktivning balans qiymati uning haqqoniy qiymatidan ahamiyatli farq qilmasligi kerak.

Qayta baholash modeli bo'yicha quyidagilarga ruxsat berilmaydi:

(a) oldin aktiv sifatida tan olinmagan nomoddiy aktivlarni qayta baholash;

(b) tannarxdan boshqa qiymatlarda nomoddiy aktivlarni dastlab tan olish.

Qayta baholash modeli aktiv dastlab tannarxda tan olingandan so'ng qo'llaniladi. Biroq, agarda nomoddiy aktiv jarayondan o'tish mobaynida tan olish mezonini qanoatlantirmaganligi tufayli, uning tannarxining faqat ma'lum qismi aktiv sifatida tan olingan bo'lsa, qayta baholash modeli ushbu aktivning butun qismiga qo'llanishi mumkin. SHu bilan birga, qayta baholash modeli davlat granti orqali qabul qilingan va nominal qiymatda tan olingan nomoddiy aktivlarga nisbatan ham qo'llanilishi mumkin.

Nomoddiy aktiv uchun faol bozor mavjud bo'lishi odatiy hol emas, lekin bu sodir bo'lishi mumkin. Masalan, ayrim yurisdiksiyalarda erkin o'tkaziladigan taksi litsenziyalari, baliq ovlash litsenziyalari yoki ishlab chiqarish kvotalari uchun faol bozor mavjud bo'lishi mumkin. Biroq, brendlar, gazeta nomlari, musiqa va film nashr etish huquqlari, patentlar va savdo belgilari uchun faol bozor mavjud bo'la olmaydi, chunki bunday aktivning har biri yagonadir. Shu bilan birga, nomoddiy aktivlar oldi-sotdi qilinsa ham, shartnomalar alohida sotuvchilar va xaridorlar o'rtasida tuziladi va operatsiyalar kamdan-kam holatda sodir bo'ladi. Shular tufayli, bir aktiv uchun to'langan narx boshqasining haqqoniy qiymati to'g'risida yetarlicha dalil hisoblanmasligi mumkin. Bundan tashqari, narxlar ko'pgina hollarda jamoatga ma'lum bo'lmaydi.

Qayta baholash davriyligi qayta baholanayotgan nomoddiy aktivlar haqqoniy qiymatining o'zgaruvchanligiga bog'liqdir. Agarda qayta baholangan aktivning haqqoniy qiymati uning balans qiymatidan ahamiyatli farq qilsa, yana

qayta baholash zarurdir. Ayrim nomoddiy aktivlarning haqqoniy qiymatida ahamiyatli va o'zgaruvchan tebranishlar kuzatilishi mumkin, bunday holat yillik qayta baholash zaruriyatini keltirib chiqaradi. Bunday tez-tez qayta baholashlar haqqoniy qiymatida faqatgina ahamiyatsiz tebranishlarga ega nomoddiy aktivlar uchun zarur emas.

Agarda nomoddiy aktiv qayta baholansa, qayta baholash sanasidagi har qanday jamg'arilgan amortizatsiya:

(a) aktivning yalpi balans qiymatidagi o'zgarishga proporsional tarzda qayta hisoblanadi, natijada qayta baholashdan so'ng aktivning balans qiymati uning qayta baholangan qiymatiga teng bo'ladi;

(b) aktiv yalpi balans qiymatidan chegirib tashlanadi va sof balans qiymati aktivning qayta baholangan qiymati summasida aks ettiriladi.

Agarda qayta baholangan nomoddiy aktivlar turkumidagi nomoddiy aktivni ushbu aktiv uchun faol bozor mavjud bo'lmaganligi tufayli qayta baholash imkoni bo'lmasa, aktiv uning tannarxidan har qanday jamg'arilgan amortizatsiya va qadrsizlanish bo'yicha zararlarning chegirilgan qiymatida hisobga olinishi lozim.

Agarda qayta baholangan nomoddiy aktivning haqqoniy qiymatini faol bozor orqali aniqlash imkoni boshqa mavjud bo'lmasa, aktivning balans qiymati uning faol bozor orqali oxirgi qayta baholash sanasidagi qayta baholangan qiymatidan har qanday jamg'arilgan amortizatsiya va har qanday keyingi yig'ilgan qadrsizlanish bo'yicha zararlarning chegirilgan qiymati bo'lishi lozim.

Qayta baholangan nomoddiy aktiv uchun bundan buyon faol bozor mavjud bo'lmasligi to'g'risidagi ma'lumot shuni anglatishi mumkinki, aktiv qadrsizlangan va uning BHXS 36 ga muvofiq tekshirilishi zarurdir.

Agarda keyingi ma'lum hisobga olish sanasida aktivning haqqoniy qiymatini faol bozor orqali aniqlash imkoni bo'lsa, qayta baholash modeli o'sha sanadan boshlab qo'llaniladi.

Agarda nomoddiy aktivning balans qiymati qayta baholash natijasida oshsa, oshgan qism boshqa umumlashgan daromadda tan olinishi va kapital tarkibidagi boshlang'ich qiymatiga nisbatan qayta baholash qiymatining oshgan summasi hisobga olinadigan schyotda yig'ilishi lozim. Biroq, oshgan qism foyda yoki zararlarda shu darajada tan olinishi lozimki, bunda oldin aynan shu aktivni qayta baholash natijasida foyda yoki zararlarda tan olingan kamaygan qismni qoplashi lozim.

Agarda nomoddiy aktivning balans qiymati qayta baholash natijasida kamaysa, kamaygan qism foyda yoki zararlarda tan olinishi lozim. Biroq, kamaygan qism boshqa umumlashgan daromadda ushbu aktiv bo'yicha boshlang'ich qiymatiga nisbatan qayta baholash qiymatining oshgan summasi hisobga olinadigan schyotining har qanday kredit saldosiغا teng miqdorda tan olinishi lozim. Boshqa umumlashgan daromadda tan olingan kamaygan qism kapital tarkibida-

gi boshlang'ich qiymatiga nisbatan qayta baholash qiymatining oshgan summasi hisobga olinadigan schyotda yig'ilgan summani kamaytiradi.

Kapitalda boshlang'ich qiymatiga nisbatan qayta baholash qiymatining oshgan summasi hisobga olinadigan schyotda jamlangan summa to'g'ridan to'g'ri taqsimlanmagan foydaga o'tkazilishi mumkin, qachonki bu summa o'zlashtirilganda. Jami bunday summa aktivning foydali xizmat muddati tugaganda yoki u balansdan chiqarilganda o'zlashtirilishi mumkin. Biroq, bu schyotdagi summaning ma'lum qismi aktiv tadbirkorlik subyekti tomonidan foydalanilayotganda o'zlashtirilishi mumkin; bunda o'zlashtiriladigan summa – aktivni qayta baholangan balans qiymatiga asoslangan amortizatsiya bilan aktivning tarixiy balans qiymatiga asoslanib, tan olinishi mumkin bo'lgan amortizatsiya o'rtasidagi farqqa teng. Boshlang'ich qiymatiga nisbatan qayta baholash qiymatining oshgan summasi taqsimlanmagan foydaga o'tkazilganda foyda yoki zararlarda aks ettirilmaydi.

Tadbirkorlik subyekti nomoddiy aktivning foydali xizmat muddati aniqligi yoki aniqsizligini va agarda aniq bo'lsa, foydali xizmat muddatini tashkil etadigan davrni yoki ishlab chiqarish yoki shunga o'xshash birliklar sonini baholashi lozim. Nomoddiy aktiv tadbirkorlik subyekti tomonidan aniqsiz foydali xizmat muddatiga ega deb hisoblanishi lozim, qachonki barcha tegishli omillarning tahliliga asoslangan holda, aktiv tadbirkorlik subyekti uchun sof pul tushumlarini olib kelishi kutilgan davrning ko'rinadigan chegarasi mavjud bo'lmaganda.

Nomoddiy aktivni hisobga olish uning foydali xizmat muddatiga asoslanadi. Foydali xizmat muddati aniq bo'lgan nomoddiy aktiv amortizatsiya qilinadi, foydali xizmat muddati aniq bo'lmagan nomoddiy aktiv amortizatsiya qilinmaydi. Mazkur standartga ilova qilingan tasviriy misollarda turli nomoddiy aktivlar uchun foydali xizmat muddatini aniqlash va keyin ushbu aktivlarni aniqlangan foydali xizmat muddatlariga asoslangan holda hisobga olish ko'rsatilgan.

Nomoddiy aktivning foydali xizmat muddatini aniqlashda ko'pgina omillar inobatga olinadi, shu jumladan:

a) tadbirkorlik subyekti tomonidan aktivdan kutilgan foydalanish va aktivning boshqa boshqaruv guruhi tomonidan samarali boshqarilishi mumkinligi;

b) aktiv bo'yicha oddiy mahsulot foydalanish davri o'xshash usulda foydalaniladigan o'xshash aktivlarning foydalilik muddatlarining ehtimollari bo'yicha ommaviy ma'lumot;

d) eskirishning texnik, texnologik, tijoriy va boshqa turlari;

e) aktivdan foydalanadigan sohaning barqarorligi va aktivdan yuzaga keldigan mahsulotlar yoki xizmatlarga bo'lgan bozor talabidagi o'zgarishlar;

f) raqobatchilar yoki potensial raqobatchilar tomonidan kutilgan harakatlari;

h) aktivdan kutilgan kelgusi iqtisodiy manfaatlarga ega bo'lish uchun talab etilgan saqlash xarajatlarning darajasi va bunday darajaga erishishda tadbirkorlik subyekting imkoniyati va xohishi;

i) aktiv ustidan nazorat davri va aktivdan foydalanishga yuridik yoki shunga o'xshash cheklovlar, masalan, tegishli ijaralarning tugash sanalari; va

j) aktiv foydali xizmat muddatining tadbirkorlik subyekting boshqa aktivlari foydali xizmat muddatiga bog'liqligi.

4-misol.

Pochta reklamasi bilan shug'illanuvchi marketing kompaniyasi mijozlar ro'yxatini tayyorladi va undan kamida bir yil ko'pi bilan uch yil foydalanishni mo'ljallayati.

Bu nomoddiy aktivga kompaniya raxbariyati belgilagan foydali muddatda masalan 18 oyda amortizatsiya hisoblashi mumkin. Mijozlar ro'yxati 36 BHXS ga asosan qadrsizlanib boradi.

5-misol.

Kamida 15 yil davomida foyda keltirishi kutilayotgan patent sotib olingan. Uni boshqa kompaniya 5 yildan so'ng uning haqqoniy qiymanining 60 % ga sotib olishni rejalashtirmoqda va kompaniya uni 5 yildan so'ng sotishni rejalashtirmoqda.

Kompaniya patentni 5 yil davomida haqqoniy qiymanining 60 % ni amaortizatsiya qiladi. Har yili patentning qadrsizlanishi 36 BHXS ga asosan hisoblab boriladi.

"Aniqsiz" atamasi "cheksiz" ma'nosini anglatmaydi. Nomoddiy aktivning foydali xizmat muddati faqatgina aktivni uning foydali xizmat muddatini baholash paytida hisoblangan ishlash standartida saqlash uchun talab etilgan kelgusi saqlash sarflari darajasini hamda tadbirkorlik subyekting bunday darajaga erishishdagi imkoniyati va hohishini aks ettiradi. Nomoddiy aktivning foydali xizmat muddati aniqsizligi to'g'risidagi xulosa aktivni ushbu ishlash standartida saqlash uchun talab etilgandan ortiq rejalashtirilgan kelgusi sarflarga asoslanmasligi kerak.

Texnologiyadagi tez o'zgarishlar tarixini inobatga olganda, kompyuter dasturiy ta'minoti va ko'pgina boshqa nomoddiy aktivlar texnologik eskirishlarga uchraydilar. SHu tufayli, ularning foydali xizmat muddati qisqa bo'lish ehtimoli mavjud.

Nomoddiy aktivning foydali xizmat muddati juda uzoq yoki hattoki aniqsiz bo'lishi mumkin. Noaniqlik nomoddiy aktivning foydali xizmat muddatini ehtiyotkorlik bilan hisoblashni ta'kidlaydi, biroq u noreal qisqa muddatni tanlashni ta'kidlamaydi.

Shartnomaviy yoki boshqa yuridik huquqlardan kelib chiqadigan nomoddiy aktivning foydali xizmat muddati shartnomaviy yoki yuridik huquqlarning muddatidan oshmasligi lozim, biroq tadbirkorlik subyekti aktivdan foydalanishining kutilayotgan davriga bog'liq holda qisqaroq bo'lishi mumkin. Agarda shartnomaviy yoki boshqa yuridik huquqlar yangilanishi mumkin bo'lgan cheklangan muddatga taqdim etilsa, nomoddiy aktivning foydali xizmat muddati yangilana-

digan davrni qamrab olishi lozim, faqatgina qachonki yangilashni tadbirkorlik subyekti tomonidan ahamiyatsiz xarajatlar evaziga amalga oshirish dalili mavjud bo'lsa. Biznes birlashuvidagi nomoddiy aktiv sifatida tan olingan qayta sotib olingan huquqning foydali xizmat muddati huquq taqdim etilgan bitimning qolgan shartnomaviy davri bo'ladi va yangilanadigan davrlarni o'z ichiga olmasligi lozim.

Nomoddiy aktivning foydali xizmat muddatiga ta'sir etadigan ham iqtisodiy ham yuridik omillari mavjud bo'lishi mumkin. Iqtisodiy omillar tadbirkorlik subyekti tomonidan olinadigan kelgusi iqtisodiy manfaatlarning davrini aniqlashi mumkin. Yuridik omillar ushbu manfaatlardan foydalanish huquqi bo'yicha tadbirkorlik subyekti nazorat qiladigan davrni cheklashi mumkin. Foydali xizmat muddati ushbu omillar asosida aniqlangan davrlarning qisqarog'idir.

Shu o'rinda, quyidagi omillarning mavjudligi shuni ta'kidlaydiki, tadbirkorlik subyekti shartnomaviy yoki boshqa yuridik huquqlarni ahamiyatsiz xarajatlar evaziga yangilay oladi:

(a)ehtimol tajribaga asoslangan holda, shunday dalil mavjudki, shartnomaviy yoki boshqa yuridik huquqlar yangilanadi. Agarda yangilash uchinchi tomonning roziligi sharti ostida bo'lsa, uchinchi tomon o'z roziligini taqdim etishi bo'yicha dalil mavjud;

(b)shunday dalil mavjudki, yangilashga erishish uchun zarur bo'lgan har qanday shartlar qanoatlantiriladi;

(d)yangilashdan tadbirkorlik subyektiga oqimi kutilgan kelgusi iqtisodiy manfaatlar bilan solishtirilganda, tadbirkorlik subyekti uchun yangilash xarajati ahamiyatli emas.

6-misol.

Radio eshittirishlar uchun olingan litsenziyaning muddati noma'lum. Uni ma'lum davrda to'lov qilish orqali muddatini noaniq muddatga uzaytirib turish mumkin. O'tgan davrlarda litsenziya muddatini uzaytirish bo'yicha qarshiliklar bo'lmagan. Bu olingan litsenziya kompaniya tomonidan noaniq muddatda ishlatilishini bildiradi.

Radio eshittirishlar uchun olingan litsenziyaning muddati noma'lum bo'lganligi sababli uning muddati aniq bo'lguncha amortizatsiya hisoblanmaydi. Uning foydali muddati aniq bo'lgach, amortizatsiya hisoblanadi. 36 BHXS ga asosan uning qadsizlanishi har yili aniqlab turiladi.

7-misol.

6-misoldagi radio eshittirishlar uchun olingan litsenziyaning muddatini uzaytirish davrida organ tomonidan yana 3 yildan so'ng uni to'xtatilishi aytiladi.

Radio eshittirishlar uchun olingan litsenziyaning muddati aniq 3 yil bo'lganligi sababli unga amortizatsiya hisoblanadi. Uning foydali muddati aniq bo'lgach, 3 yil davomida amortizatsiya hisoblanadi. 36 BHXSga asosan uning qadsizlanishi har yili aniqlab turiladi.

Agarda yangilashdan tadbirkorlik subyektiga kelgusida oqimi kutilgan iqtisodiy manfaatlar bilan solishtirilganda, tadbirkorlik subyekti uchun yangilash xarajati ahamiyatli bo'lsa, yangilash qiymati mohiyatan yangilash sanasida yangi nomoddiy aktivni sotib olish qiymatini aks ettiradi.

Aniq foydali xizmat muddatlariga ega nomoddiy aktivlar

Aniq foydali xizmat muddatiga ega nomoddiy aktivning eskirish hisoblanadigan qiymat uning foydali xizmat muddati davomida sistematik tarzda taqdimlanishi lozim. Amortizatsiya boshlanishi lozim, qachonki aktiv foydalanishda bo'lsa, ya'ni qachonki u rahbariyat tomonidan ko'zlangan ishlay olish holati uchun zarur bo'lgan joyda va sharoitda bo'lsa. Amortizatsiya vaqtliroq sanada, ya'ni aktiv MHXS 5ga muvofiq sotishga mo'ljallangan sifatida tasniflangan (yoki sotishga mo'ljallangan sifatida tasniflangan hisobdan chiqarish guruhiga kiritilgan) sana bilan aktivni balansdan chiqarish sanasi solishtirilgandagi vaqtliroq sanada to'xtatilishi lozim. Foydalanilgan amortizatsiya usuli tadbirkorlik subyekti tomonidan aktivning kelgusi iqtisodiy manfaatlari o'zlashtirilishi ko'zda tutilgan holatini aks ettirishi lozim. Agar ushbu holat ishonchli aniqlanmasa, to'g'ri chiziqli (bir tekis maromda) usul qo'llanilishi lozim. Har bir davr uchun amortizatsiya summasi foyda yoki zararlarda tan olinishi lozim, bunda mazkur yoki boshqa Standart boshqa aktivning balans qiymatiga kiritishga ruxsat bermaguncha yoki talab qilmaguncha.

Aktivning eskirish hisoblanadigan qiymatini uning foydali xizmat muddati davomida sistematik tarzda xarajatlarga olib borish uchun turli amortizatsiya usullaridan foydalanish mumkin. Ushbu usullar to'g'ri chiziqli kamayib boruvchi qoldiq va ishlab chiqarish birligi usulini qamrab oladi. Foydalanadigan usul aktivda mujassamlangan kelgusida kutilgan iqtisodiy manfaatlarni iste'mol qilishning ko'zda tutilgan holatga asoslangan holda tanlanadi va davrdan davrga muvofiq tarzda qo'llaniladi, bunda ushbu kelgusi iqtisodiy manfaatlarni iste'mol qilishning ko'zda tutilgan holatida o'zgarishlar bo'lmaguncha.

Amortizatsiya odatda foyda yoki zararda tan olinadi. Biroq, ayrim holatlarda aktivda mujassamlangan kelgusi iqtisodiy manfaatlar boshqa aktivlarni yuzaga keltirish uchun o'zlashtiriladi. Bunday holatda, amortizatsiya miqdori boshqa aktiv tannarxining tarkibiy qismini tashkil etadi va uning balans qiymatiga kiritiladi. Masalan, ishlab chiqarish jarayonida foydalaniladigan nomoddiy aktivlarning amortizatsiyasi tovar-moddiy zaxiralarning balans qiymatiga kiritiladi (MHXS 2 "Tovar-moddiy zaxiralar"ga qarang).

Aniq foydali xizmat muddatiga ega nomoddiy aktivning tugatish qiymati nolga teng deb faraz qilinishi lozim, bunda quyidagilar sodir bo'lmaguncha:

(a) aktivning foydali xizmat muddati oxirida uchinchi tomonning uni sotib olish bo'yicha majburiyati mavjud bo'lishi;

(b) aktiv uchun faol bozor (MHXS 13da ta'riflangandek) mavjud:

- tugatish qiymat ushbu bozor ma'lumotlari asosida aniqlanishi mumkin;

- aktivning foydali xizmat muddati oxirida bunday bozor mavjud bo'lish ehtimoli bor.

Aniq foydali xizmat muddatiga ega aktivning eskirish hisoblanadigan qiymat tugatish qiymatni chegirgandan so'ng aniqlanadi. Nolga teng bo'lmagan tugatish qiymat shuni anglatadiki, tadbirkorlik subyekti nomoddiy aktivni uning iqtisodiy muddati yakunlanishidan oldin hisobdan chiqarishni ko'zda tutadi.

Aktivning tugatish qiymatini baholash hisobdan chiqarishda qoplanadigan qiymatga asoslanadi, bunda baholash sanasida foydali xizmat muddati tugagan va aktivdan foydalanadigan o'xshash sharoitlarda ishlagan o'xshash aktivning sotilishi bo'yicha narxlardan foydalaniladi. Tugatish qiymat kamida har moliyaviy yil yakunida ko'rib chiqiladi. Aktivning tugatish qiymatidagi o'zgarishlar BHXS 8 "Hisob siyosatlar, buxgalteriya hisobi maqsadida baholashlardagi o'zgarishlar va xatolar"ga muvofiq buxgalteriya hisobi maqsadida baholashdagi o'zgarish sifatida hisobga olinadi.

Nomoddiy aktivning tugatish qiymati aktivning balans qiymatiga teng yoki ko'proq miqdorda oshishi mumkin. Agarda shunday bo'lsa, aktivning amortizatsiya miqdori nolga teng bo'ladi, bunda uning tugatish qiymati keyinchalik aktivning balans qiymatidan past summagacha kamaymaguncha.

Aniq foydali xizmat muddatiga ega nomoddiy aktiv uchun amortizatsiya davri va amortizatsiya usuli kamida har moliyaviy yilning yakunida qayta ko'rib chiqilishi lozim. Agarda aktivning kutilgan foydali xizmat muddati oldingi baholashlardan farq qilsa, amortizatsiya davri muvofiq tarzda o'zgartirilishi lozim. Agarda aktivda mujassamlangan kelgusi iqtisodiy manfaatlarni iste'mol qilishning ko'zda tutilgan holatida o'zgarishlar mavjud bo'lsa, amortizatsiya usuli o'zgargan holatni aks ettirish uchun o'zgartirilishi lozim. Bunday o'zgarishlar MHXS 8 ga muvofiq buxgalteriya hisobi maqsadida baholashlardagi o'zgarishlar sifatida hisobga olinishi lozim.

Nomoddiy aktivning muddati davomida, uning foydali xizmat muddatining baholanishi noo'rinligi yaqqol namoyon bo'lishi mumkin. Masalan, qadrsizlanish bo'yicha zararni tan olish shuni ko'rsatishi mumkinki, amortizatsiya davri o'zgartirilishi zarur.

Davr mobaynida, nomoddiy aktivdan tadbirkorlik subyektiga oqimi kutilgan kelgusi iqtisodiy manfaatlarning holati o'zgarishi mumkin. Amortizatsiyaning to'g'ri chiziqli usuli emas, balki kamayib boruvchi qoldiq usuli o'rinligi yaqqol namoyon bo'lishi mumkin. Boshqa misol sifatida litsenziyada aks ettirilgan huquqlardan foydalanish kechiktirilishini, qaysiki biznes rejaning boshqa qismlarini tuxtatib qo'ygan holatini, keltirish mumkin. Bunday holatda, aktivdan oqib keladigan iqtisodiy manfaatlar keyingi davrlargacha olinmasligi mumkin.

Aniqsiz foydali xizmat muddatiga ega bo'lgan nomoddiy aktiv amortizatsiya qilinmasligi lozim.

BHXS 8 ga muvofiq, tadbirkorlik subyektidan aniqsiz foydali xizmat muddatiga ega nomoddiy aktivning uning qoplanadigan qiymatini uning balans qiymatiga solishtirgan holda, har yili va qachonki nomoddiy aktivning qadsizlanishi mumkin bo'lgan paytda qadsizlanishga tekshirilishi talab etiladi.

Amortizatsiya qilinmaydigan aktivning foydali xizmat muddati davomida hodisa va sharoitlar ushbu aktivning foydali xizmat muddati aniqlik deb baholanishiga haligacha asos berishini aniqlash uchun har davrda qayta ko'rib chiqilishi lozim. Agar ular bunday xulosa uchun asos bermasa, foydali xizmat muddatining baholanishi aniqsizdan aniqqa o'zgarishi BHXS 8 ga muvofiq buxgalteriya hisobi maqsadida baholashdagi o'zgarish sifatida hisobga olinadi.

BHXS 36ga muvofiq, nomoddiy aktivning foydali xizmat muddatini noaniqlik emas, balki aniq deb qayta ko'rib chiqish shuni ko'rsatadiki, aktivga zarar yetkazilgan bo'lishi mumkin. Natijada, tadbirkorlik subyekti aktivning BHXS 36 ga muvofiq aniqlangan qoplanadigan qiymatini uning balans qiymatiga solishtirish orqali qadsizlanishga tekshiradi va balans qiymatining qoplanadigan qiymatdan har qanday oshgan qismini qadsizlanish bo'yicha zarar sifatida tan oladi.

Nomoddiy aktivga zarar yetkazilganligini aniqlash uchun tadbirkorlik subyekti MHXS 36ni qo'llaydi. Ushbu standartda tadbirkorlik subyekti qachon va qanday qilib o'z aktivlarining balans qiymatini ko'rib chiqishi, qanday qilib aktivning qoplanadigan qiymatini aniqlashi va qachon qadsizlanish bo'yicha zarar tan olishi yoki tiklanishi kerakligi tushuntiriladi.

Quyidagi holatlarda nomoddiy aktiv hisobdan chiqarilishi lozim:

(a) aktiv chiqib ketganida;

(b) undan foydalanishdan yoki uning chiqib ketishidan hech qanday kelgusi iqtisodiy manfaatlar kutilmaganida.

Nomoddiy aktivning hisobdan chiqarilishi natijasida yuzaga keladigan foyda yoki zarar aktivning chiqib ketishidan olinadigan sof tushumlar, agarda bo'lsa, bilan aktivning balans qiymati o'rtasidagi farq sifatida aniqlanishi lozim. U foyda yoki zararda tan olinishi lozim, qachonki aktiv hisobdan chiqarilsa (bunda MHXS 17 da sotish va qayta ijaraga olish bo'yicha boshqa talablar belgilanmagan bo'lsa). Foyda asosiy faoliyatdan daromad sifatida tasniflanmasligi lozim.

Nomoddiy aktiv bir necha yo'llar bilan chiqib ketishi mumkin (masalan, sotish orqali, moliyaviy ijara kelishuvini tuzish orqali yoki hadya etish orqali). Bunday aktivning chiqib ketishi sanasini aniqlashda, tadbirkorlik subyekti tovarlarni sotishdan tushgan daromadlarni tan olish bo'yicha BHXS 18 "Daromad"-dagi mezonlarni qo'llaydi. BHXS 17 sotish va qayta ijaraga olish orqali aktivlarning chiqib ketishiga nisbatan qo'llaniladi.

Tadbirkorlik subyekti aktivning balans qiymatida nomoddiy aktivning qismini almashtirish tanarxini tan olsa, u eski almashtirilgan qismning balans qiymatini

matini hisobdan chiqaradi. Agarda tadbirkorlik subyekti uchun almashtirilgan qismning balans qiymatini aniqlash imkoni bo'lmasa, u almashtirish tannarxidan almashtirilgan qismning qiymati u sotib olinganda yoki ichki ishlab chiqilganda qancha bo'lganligini ko'rsatadigan ko'rsatkich sifatida foydalanishi mumkin.

Biznes birlashuvida qayta sotib olingan huquq holatida, agarda huquq uchunchi tomonga keyinchalik qayta chiqarilgan (sotilgan) bo'lsa, tegishli balans qiymatidan, agarda bo'lsa, qayta chiqarilish bo'yicha foyda yoki zararni aniqlashda foydalaniladi.

Nomoddiy aktivning chiqib ketishida uning o'rniga olinadigan tovon dastlab uning haqqoniy qiymatida tan olinadi. Agarda nomoddiy aktiv uchun to'lov kechiktirilsa, olingan tovon dastlab pul mablag'idagi narx ekvivalentida tan olinadi. Tovonning nominal qiymati bilan pul mablag'idagi narx ekvivalenti o'rtasidagi farq BHXS 18ga muvofiq foizli daromad sifatida tan olinadi va bu esa debitorlik qarz bo'yicha effektiv daromadlilikni aks ettiradi.

Aniq foydali xizmat muddatiga ega nomoddiy aktivning amortizatsiyasi to'xtatilmaydi, agar nomoddiy aktiv boshqacha tarzda foydalanilmasa, bunda aktiv bo'yicha to'liq eskirish hisoblangan bo'lmasa yoki u MHXS 5 ga muvofiq sotishga mo'ljallangan sifatida tasniflanmagan bo'lsa (yoki sotishga mo'ljallangan sifatida tasniflangan hisobdan chiqarish guruhiga kiritilmagan bo'lsa).

Tadbirkorlik subyekti nomoddiy aktivlarning har bir turkumi uchun quyidagilarni ochib berishi lozim, bunda ichki ishlab chiqilgan nomoddiy aktivlar bilan boshqa nomoddiy aktivlarni farqlagan holda:

- foydali xizmat muddatlari aniqsiz yoki aniqligi va agarda aniq bo'lsa, foydali xizmat muddatlari va foydalanilgan amortizatsiya stavkasi;
- aniq foydali xizmat muddatlariga ega nomoddiy aktivlar uchun foydalanilgan amortizatsiya usullari;
- davr boshidagi va oxiridagi jami balans qiymati va (yig'ilgan qadrsizlanish bo'yicha zararlar bilan umumlashgan) har qanday jamg'arilgan amortizatsiya;
- umumlashgan daromad to'g'risidagi hisobotdagi nomoddiy aktivlarning har qanday amortizatsiyasi kiritilgan modda qator(lar)i;
- davr boshidagi va oxiridagi balans qiymatining solishtirmasi, bunda quyidagilarni aks ettirgan holda:
 - qo'shimchalar, bunda ichki ishlab chiqilganlarini, alohida sotib olinganlarini va biznes birlashuvi orqali sotib olinganlarini alohida ko'rsatgan holda;
 - MHXS 5ga muvofiq sotishga mo'ljallangan sifatida tasniflangan yoki sotishga mo'ljallangan sifatida tasniflangan hisobdan chiqarish guruhiga kiritilgan aktivlar va boshqa hisobdan chiqarishlar;
 - BHXS 36ga muvofiq boshqa umumlashgan daromadda tan olingan yoki tiklangan qadrsizlanish bo'yicha zararlar natijasida davr mobaynida yuzaga keladigan ko'payishlar yoki kamayishlar;

- BHXS 36ga muvofiq davr mobaynida foyda yoki zararlarda tan olingan qadrsizlanish bo'yicha zararlari (agarda bo'lsa);

- BHXS 36ga muvofiq davr mobaynida foyda yoki zararlarda tiklangan qadrsizlanish zararlari (agarda bo'lsa);

- davr mobaynida tan olingan har qanday amortizatsiya;

- moliyaviy hisobotlarni tadbirkorlik subyekting taqdimot valyutasiga o'tkazish va xorijiy bo'linmani taqdimot valyutasiga o'tkazish natijasida yuzaga keladigan sof kurs farqlari;

-davr mobaynida balans qiymatidagi boshqa o'zgarishlar.

Nomoddiy aktivlarning turkumi aktivlarning o'xshash xususiyatlari va tadbirkorlik subyekti faoliyatida foydalanishi bo'yicha guruhlarni aks ettiradi. Alohida turkumlar quyidagilarni o'z ichiga olishi mumkin:

- brend nomlari;

- titul ma'lumotlari (nomlanishlar) va nashr nomlari;

- kompyuter dastur taminotlari;

- litsenziyalar va franchayzinglar;

- avtorlik huquqlari, patentlar va boshqa industrial mulk huquqlari, xizmat va amaliyot huquqlari;

- retseptlar, formulalar, modellar, dizaynlar va andozalar;

- tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish jarayonidagi nomoddiy aktivlar.

Yuqorida qayd qilingan turkumlar kichikroq (kengroq) turkumlarga ajratiladi (umumlashtiriladi), agarda bu moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilar uchun yanada o'rinliroq ma'lumotlarga olib kelsa.

Tadbirkorlik subyekti BHXS 36ga muvofiq qadrsizlangan nomoddiy aktivlar bo'yicha ma'lumotlarni ochib beradi.

BHXS 36 tadbirkorlik subyektidan joriy davrda ahamiyatli ta'sirga ega yoki keyingi davrlarda ahamiyatli ta'sirga ega bo'lishi kutilgan buxgalteriya hisobi maqsadida baholashdagi o'zgarishning xususiyati va miqdorini ochib berishni talab etadi. Bunday ma'lumotlar ochib berilishi quyidagilardagi o'zgarishlardan yuzaga kelishi mumkin:

a) nomoddiy aktivning foydali xizmat muddatining baholanishi;

b) amortizatsiya usuli;

d) tugatish qiymatlar.

Tadbirkorlik subyekti quyidagilarni ham ochib berishi lozim:

a) aniqsiz foydali xizmat muddatga ega deb hisoblangan nomoddiy aktivlar uchun, ushbu aktivning balans qiymati va aniqsiz foydali xizmat muddati deb hisoblanishini tasdiqlaydigan sabablar. Ushbu sabablarni qayd qilishda, tadbirkorlik subyekti shunday omillarni aks ettirishi lozim, (aktivni aniqsiz foydali xizmat muddatga egaligini aniqlashda ahamiyatli o'rin tutgan).

b) tadbirkorlik subyekting moliyaviy hisobotlarida ahamiyatli bo'lgan har qanday alohida nomoddiy aktivning izohi, balans qiymati va qolgan amortizatsiya davri.

d) davlat granti orqali sotib olingan va dastlab haqqoniy qiymatda tan olingan nomoddiy aktivlar uchun:

- ushbu aktivlar bo'yicha dastlab tan olingan haqqoniy qiymat;
- ularning balans qiymati;
- tan olingandan so'ng ular tannarx bo'yicha hisobga olish modeli asosida yoki qayta baholash modeli asosida baholanganligi.

e) egalik huquqi cheklangan nomoddiy aktivlarning mavjudligi va balans qiymatlari hamda majburiyatlar uchun ta'minot sifatida ajratilgan nomoddiy aktivlarning balans qiymatlari.

f) nomoddiy aktivlarni sotib olish bo'yicha shartnomaviy majburiyatlarining summasi.

Agarda nomoddiy aktivlar qayta baholangan qiymatlarda hisobga olinsa, tadbirkorlik subyekti quyidagilarni ochib berishi lozim:

(a) nomoddiy aktivlarning turkumi bo'yicha:

- qayta baholash sanasi;
- qayta baholangan nomoddiy aktivlarning balans qiymati;
- balans qiymat, qaysiki nomoddiy aktivlarning qayta baholangan turkumi tan olingandan so'ng tannarx bo'yicha hisobga olish modelidan foydalangan holda baholanganda tan olinadigan;

(b) davr boshida va oxirida nomoddiy aktivlarga tegishli boshlang'ich qiymatiga nisbatan qayta baholash qiymatining oshgan summasi, bu schyotdagi davr mobaynidagi o'zgarishlarni hamda qoldiqni aksiyadorlarga taqsimlashdagi har qanday cheklovlarni aks ettirgan holda.

Qayta baholangan aktivlar turkumlarini ochib berish maqsadlarida kengroq turkumlarga umumlashtirish zarur bo'lishi mumkin. Biroq turkumlar umumlashtirilmaydi, agarda bu ham tannarx bo'yicha hisobga olish modeli ham qayta baholash modeli bo'yicha hisoblangan qiymatlarni qamrab olgan nomoddiy aktivlar turkumining birikmasini keltirib chiqarsa.

Tadbirkorlik subyekti davr mobaynida xarajat sifatida tan olingan tadqiqot va tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish sarflarining jami summasini ochib berishi lozim.

Tadqiqot va tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish sarflari bevosita tadqiqot yoki tajriba-konstruktorlik ishlab chiqish faoliyatlariga tegishli barcha sarflarni qamrab oladi.

Tadbirkorlik subyekti tomonidan quyidagi ma'lumotlarning ochib berilishi ma'qullanadi, biroq talab etilmaydi:

(a) har qanday to'liq amortizatsiya qilingan nomoddiy aktivning izohi, qay-
diki hanuzgacha foydalanishda bo'lsa;

(b) tadbirkorlik subyekti tomonidan nazorat qilinadigan, ammo aktivlar si-
fatida tan olinmagan, ahamiyatli nomoddiy aktivlarning qisqacha izohi, bunda
aktivlar sifatida tan olinmasligiga sabab shuki, ular Mazkur standartdagi tan
olish mezonini qanoatlantirmagan.

4.6. MHXS (IFRS) 5 "Sotish uchun mo'ljallangan uzoq muddatli aktivlar va davom ettirilmaydigan faoliyat"

MHXSning maqsadi sotish uchun mo'ljallangan aktivlarni hisobga olish va
davom ettirilmaydigan faoliyat to'g'risida ma'lumotlarni taqdim etish va ochib
berish bo'yicha talablarni belgilashdan iboradir. Xususan, MHXS quyidagilarni
talab etadi:

(a) sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflash mezonlarini qanoatlantira-
digan aktivlar balans qiymati bilan sotish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy
qiymat o'rtasidagi baholanishni va bunday aktivlar bo'yicha eskirishni hisoblash
to'xtatilishini;

(b) sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflash mezonlarini qanoatlanti-
radigan aktivlar moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotda alohida tarzda taqdim
etilishini va davom ettirilmaydigan faoliyatlarning natijalari umumiy daromad
to'g'risidagi hisobotda alohida tarzda taqdim etilishini.

Ushbu MHXSning tasniflash va taqdim etish bo'yicha talablari tadbirkorlik
subyekting barcha tan olingan uzoq muddatli aktivlariga va barcha hisobdan
chiqarish guruhlariga nisbatan qo'llaniladi. Mazkur MHXSning baholash talab-
lari barcha tan olingan uzoq muddatli aktivlariga va barcha hisobdan chiqarish
guruhlariga nisbatan qo'llaniladi.

BHXS 1 "Moliyaviy hisobotlarni taqdim etish"ga muvofiq uzoq muddatli
sifatida tasniflangan aktivlar ular mazkur MHXSga muvofiq sotish uchun mo'l-
ljallangan sifatida tasniflanish mezonlarini qanoatlantirgunga qadar joriy aktivlar
sifatida qayta tasniflanmasligi lozim. Faqatgina qayta sotish maqsadi bilan so-
tib olingan holda, tadbirkorlik subyekti odatda uzoq muddatli sifatida hisoblashi
mumkin bo'lgan turkum aktivlari joriy sifatida tasniflanmasligi lozim, bunda ular
mazkur MHXSga muvofiq sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflanish me-
zonlarini qanoatlantirmaguncha.

Ayrim holatlarda, tadbirkorlik subyekti aktivlar guruhini, ehtimol ba'zi be-
vosita bog'liq majburiyatlar bilan birga, yagona operatsiyada hisobdan chiqara-
di. Bunday hisobdan chiqarish guruhi pulni yuzaga keltiradigan birliklar guruhi,
yagona pulni yuzaga keltiradigan birlik, yoki pulni yuzaga keltiradigan birlik
qismi bo'lishi mumkin. Guruh tadbirkorlik subyekting har qanday aktivlarini

va har qanday majburiyatlarini, jumladan joriy aktivlarni, joriy majburiyatlarni va mazkur MHHS ning baholash talablaridan istisno qilingan aktivlarni, o'z ichiga olishi mumkin. Agarda mazkur MHHSning baholash talablari doirasidagi uzoq muddatli aktiv hisobdan chiqarish guruhining qismi bo'lsa, mazkur MHHSning baholash talablari butun guruhga nisbatan qo'llanilib, buning natijasida guruh uning balans qiymati bilan sotish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymati o'rtasidagi kamrog'ida baholanadi. Mazkur MHHSning baholash shartlari quyidagi aktivlarga (qaysiki keltirilgan MHXSlar orqali qamrab olinadi) nisbatan, alohida aktivlar sifatida yoki hisobdan chiqarish guruhining qismi sifatida, qo'llanilmaydi:

a) muddati uzaytirilgan soliq aktivlari (MHXS 12 «Foyda soliqlari»);
b) xodimlar daromadlaridan yuzaga keladigan aktivlar (MHXS 19 «Xodimlar daromadlari»);

d) MHXS 9 «Moliyaviy instrumentlar» ning qo'llash doirasidagi moliyaviy aktivlar;

e) BHXS 40 «Investitsion mulk» dagi haqqoniy qiymat bo'yicha hisobga olish modeliga muvofiq hisobga olinadigan uzoq muddatli aktivlar;

f) BHXS 41 «Qishloq xo'jaligi»ga muvofiq sotish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymatda baholanadigan uzoq muddatli aktivlar;

g) MHXS 4 «Sug'urta shartnomalari»da ta'riflangan sug'urta shartnomalari asosida shartnomaviy huquqlar.

Sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflanadigan uzoq muddatli aktivlarga (yoki hisobdan chiqarish guruhiga) nisbatan qo'llaniladigan mazkur MHXS dagi tasniflash, taqdim etish va baholash talablari o'zlarining maqomi bo'yicha mulk egalari sifatida faoliyat yuritadigan mulk egalari uchun taqsimotga mo'ljallangan sifatida tasniflanadigan (mulk egalari uchun taqsimotga mo'ljallangan) uzoq muddatli aktivlarga (yoki hisobdan chiqarish guruhiga) nisbatan ham qo'llaniladi.

Mazkur MHXS sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan uzoq muddatli aktivlarga (yoki hisobdan chiqarish guruhlariga) yoki davom ettirilmaydigan faoliyatlarga nisbatan talab etilgan ochib berishlarni belgilaydi. Boshqa MHXS lardagi ma'lumotlarni ochib berish bo'yicha talablar bunday aktivlarga (yoki hisobdan chiqarish guruhlariga) nisbatan qo'llanilmaydi, bunda ushbu MHXSlar quyidagilarni talab etmaguncha:

(a) sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan uzoq muddatli aktivlarga (yoki hisobdan chiqarish guruhlariga) yoki davom ettirilmaydigan faoliyatlarga nisbatan muayyan ma'lumotlarni ochib berish;

(b) MHXS 5ning baholash talabi doirasida bo'lmagan hisobdan chiqarish guruhidagi aktivlar va majburiyatlarning baholanishi to'g'risidagi ma'lumotlar ochib berilishi va bunday ochib beriladigan ma'lumotlar moliyaviy hisobotlarga boshqa izohlarda oldin ta'minlanmagan bo'lishi.

Sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan uzoq muddatli aktivlarga (yoki hisobdan chiqarish guruhlariga) yoki davom ettirilmaydigan faoliyatlar to'g'risidagi qo'shimcha ma'lumotlarni ochib berish MHXS lning umumiy talablariga, moslikni ta'minlash uchun zarur bo'lishi mumkin.

Tadbirkorlik subyekti uzoq muddatli aktivni (yoki hisobdan chiqarish guruhini) sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflashi lozim, agarda uning balans qiymati uzluksiz foydalanish orqali emas, balki asosan sotuv operatsiyasi orqali bo'lishi.

Buni amalga oshirish uchun, aktiv (yoki hisobdan chiqarish guruhi) o'zining joriy holatida bevosita sotuv uchun mavjud bo'lishi shart, bunda u faqatgina bunday aktivlar (yoki hisobdan chiqarish guruhleri) bo'yicha odatiy va majburiy bo'lgan shartlarga shartli ravishda bo'ladi va uning sotuvi yuqori ehtimolli bo'lishi shart.

Sotuv yuqori ehtimolli bo'lishi uchun, rahbariyatning tegishli darajasi aktivni (yoki hisobdan chiqarish guruhini) sotish rejasini qabul qilishi shart va xaridorni izlash va rejani bajarish bo'yicha faol dasturning tashabbusi amalga oshirilishi shart. Bundan tashqari, aktivni (yoki hisobdan chiqarish guruhini) uning joriy haqqoniy qiymatiga nisbatan oqilona narxda sotish bo'yicha faol choralar amalga oshirilishi shart. Shu bilan birga, sotuv tasniflash sanasidan boshlab bir yil ichida tugatilgan sotuv sifatida tan olinishni qanoatlantirishi ko'zda tutilishi lozim va rejani bajarish uchun talab etilgan choralar shuni ko'rsatishi lozimki, rejaga nisbatan yirik o'zgarishlar amalga oshirilishining yoki reja bekor qilinishining ehtimoli juda kam. Aksiyadorlarning tasdiqlash ehtimoli (agarda qonunchilikda talab etilsa) sotuv yuqori ehtimolli bo'lishini baholashning qismi sifatida ko'rib chiqilishi kerak.

Sho'ba tadbirkorlik subyekti ustidan nazoratni yo'qotishni qamrab oladigan sotuv rejasini qabul qiladigan tadbirkorlik subyekti ushbu sho'baning jami aktivlarini va majburiyatlarini sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflashi lozim, bunda tadbirkorlik subyekti sotuvdan so'ng o'zining sobiq sho'basida nazorat qilinmaydigan ulushni saqlab qolishidan qat'iy nazar.

Hodisalar yoki holatlar sotuvni tugallash davrini bir yildan ortiq muddatga uzaytirishi mumkin. Sotuvni tugallash uchun talab etilgan davrning uzaytirilishi aktivni (yoki hisobdan chiqarish guruhini) sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflanishidan to'smaydi, agarda muddatini uzaytirishga tadbirkorlik subyekting nazoratidan tashqarida bo'lgan hodisalar yoki holatlar sabab bo'lsa va tadbirkorlik subyekti aktivni (yoki hisobdan chiqarish guruhini) sotish bo'yicha o'z rejasini saqlab qolishi to'g'risida yetarlicha dalil mavjud bo'lsa. Sotuv operatsiyalari uzoq muddatli aktivlarni boshqa uzoq muddatli aktivlarga ayirboshlashlarni o'z ichiga oladi, qachonki ayirboshlash BHXS 16 "Asosiy vositalar"ga muvofiq tijoriy mohiyatga ega bo'lsa.

Qachonki tadbirkorlik subyekti uzoq muddatli aktivni (yoki hisobdan chiqarish guruhini) faqatgina uni keyin hisobdan chiqarish maqsadi bilan sotib olsa, u uzoq muddatli aktivni (yoki hisobdan chiqarish guruhini) sotib olish sanasida sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflashi lozim.

Qachonki tadbirkorlik subyekti uzoq muddatli aktivni (yoki hisobdan chiqarish guruhini) mulk egalari taqsimlash to'g'risida qaror qabul qilsa, aktiv (yoki hisobdan chiqarish guruhi) mulk egalari taqsimot uchun mo'ljallangan sifatida tasniflanadi. Bunday holat bo'lishi uchun, aktivlar o'zlarining joriy holatida bevosita taqsimlanish uchun mavjud bo'lishi shart va taqsimlash yuqori ehtimolga ega bo'lishi shart. Taqsimlash yuqori ehtimolli bo'lishi uchun, taqsimlashni tugallash choralari tashabbusi amalga oshirilgan bo'lishi shart va tasniflash sanasidan boshlab bir yil ichida tugallanishi ko'zda tutilishi kerak. Taqsimlashni tugallash uchun talab etilgan choralar shuni ko'rsatishi lozimki, taqsimlashga nisbatan yirik o'zgarishlar amalga oshirilishining yoki taqsimlash bekor qilinishining ehtimoli juda kam. Aksiyadorlarning tasdiqlash ehtimoli (agarda qonunchilikda talab etilsa) taqsimlash yuqori ehtimolli bo'lishini baholashning qismi sifatida ko'rib chiqilishi kerak.

Tadbirkorlik subyekti foydalanilishi to'xtatiladigan uzoq muddatli aktivlarni (yoki hisobdan chiqarish guruhini) sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflamasligi lozim. Bunga sabab shuki, uning balans qiymati asosan ukuksiz foydalanishdan qoplanadi. Foydalanilishi to'xtatiladigan uzoq muddatli aktivlar (hisobdan chiqarish guruhlarini) o'zlarining iqtisodiy foydalanish muddatlarini oxiriga qadar foydalaniladigan uzoq muddatli aktivlarni (hisobdan chiqarish guruhlarini) hamda sotiladigan emas, balki yopiladigan uzoq muddatli aktivlarni (hisobdan chiqarish guruhlarini) o'z ichiga oladi.

Tadbirkorlik subyekti foydalanishdan vaqtinchalik ozod etilgan uzoq muddatli aktivni xuddiki undan foydalanish to'xtatilgandek hisobga olmasligi lozim.

1-misol. Kompaniya bosh boshqarmasi binosini sotish

Kompaniya bosh boshqarma binosini sotish rejasini tuzdi.

A. Kompaniya xaridorga binoni to'la bo'shatgandan so'ng beradi. Bo'shatish uchun ketadigan vaqt shunday sotishlar uchun umumiy vaqt kabi qaraladi. Demak, aktivni tezda sotish talabi bajarilmoqda.

B. Kompaniya bu binoni yangi bino to'la bitguncha ishlatadi. Bu kechiktirish kompaniya tomonidan binoni tezda sotish zarur emasligini bildiradi. Mazkur mezon yangi binoni to'la bitirmaguncha ko'chib o'tish mumkin emasligini ifodalaydi.

Sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan uzoq muddatli aktivlarni (yoki hisobdan chiqarish guruhlarini) baholash

Uzoq muddatli aktivni (yoki hisobdan chiqarish guruhini) baholash

Tadbirkorlik subyekti sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan uzoq muddatli aktivni (yoki hisobdan chiqarish guruhini) uning balans qiymati bilan

sotish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymati o'rtasidagi kamrog'ida baholashi lozim.

Tadbirkorlik subyekti mulk egalariga taqsimlash uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan uzoq muddatli aktivni (yoki hisobdan chiqarish guruhini) uning balans qiymati bilan taqsimlash xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymati o'rtasidagi kamrog'ida baholashi lozim.

Agarda yangi sotib olingan aktiv (yoki hisobdan chiqarish guruhi) sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflanish mezonlarini qanoatlantirsa, dastlabki tan olinishda aktivni (yoki hisobdan chiqarish guruhini) uning balans qiymati, agarda shunday tasniflanmagan bo'lsa (masalan, tannarxda), sotish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymati o'rtasidagi manfiy baholanishiga olib keladi. Demak, agarda aktiv (yoki hisobdan chiqarish guruhi) biznes birlashuvining qismi sifatida sotib olinsa, u sotish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymatda baholanishi lozim.

Qachonki sotuv bir yildan ortiq muddatda sodir bo'lishi kutilsa, tadbirkorlik subyekti sotish xarajatlarini ularning keltirilgan qiymatida baholashi lozim. Vaqt o'tishidan yuzaga keladigan sotish xarajatlarining keltirilgan qiymatidagi har qanday ko'payish foyda yoki zararda moliyalashtirish xarajati sifatida taqdim etilishi lozim.

Aktivning (yoki hisobdan chiqarish guruhining) sotish uchun mo'ljallangan sifatida dastlabki tasniflanishidan bevosita oldin, aktivning (yoki guruhdagi barcha aktivlar va majburiyatlarning) balans qiymatlari o'rinli MHXSlarga muvofiq baholanishi lozim.

Hisobdan chiqarish guruhining keyingi qayta baholanishida, hisobdan chiqarish guruhining sotish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymati qayta baholanishidan oldin, mazkur MHXS ning baholash talablari doirasida bo'lmagan, ammo sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan hisobdan chiqarish guruhiga kiritilgan, har qanday aktivlarning va majburiyatlarning balans qiymatlari o'rinli MHXSlarga muvofiq qayta baholanishi lozim.

Tadbirkorlik subyekti aktivni (yoki hisobdan chiqarish guruhini) sotish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymatgacha har qanday dastlabki yoki keyingi qisman hisobdan chiqarish bo'yicha qadrsizlanish zararini tan olishi lozim.

Tadbirkorlik subyekti aktivning sotish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymatidagi har qanday keyingi ko'payish bo'yicha foydani tan olishi lozim, ammo bu mazkur MHXS ga muvofiq yoki oldin BHXS 36 "Aktivlarning qadrsizlanishi" ga muvofiq tan olingan yig'ilgan qadrsizlanish zararidan ortiq summada bo'lmashligi lozim.

Tadbirkorlik subyekti hisobdan chiqarish guruhining sotish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymatidagi har qanday keyingi ko'payish bo'yicha foydani tan olishi lozim:

(a) buni amalga oshirish hisobdan chiqarish guruhining sotish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymati qayta baholanishidan oldin, mazkur MHXS ning baholash talablari doirasida bo'lmagan, ammo sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan hisobdan chiqarish guruhiga kiritilgan, har qanday aktivlarning va majburiyatlarning balans qiymatlari o'rinli MHXSlarga muvofiq tan olinmagan darajada bo'ladi;

(b) bu mazkur MHXSga muvofiq yoki oldin MHXS 36ga muvofiq, mazkur MHXSning baholash talablari doirasida bo'lgan uzoq muddatli aktivlar bo'yicha tan olingan yig'ilgan qadrsizlanish zararidan ortiq summada bo'lmashligi lozim.

Uzoq muddatli aktiv (yoki hisobdan chiqarish guruhi) sotuvining sanasi holatiga oldin tan olinmagan foyda yoki zarar hisobdan chiqarish sanasida tan olinishi lozim.

Tadbirkorlik subyekti uzoq muddatli aktiv bo'yicha u sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflanganda yoki sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan hisobdan chiqarish guruhining qismi bo'lganda eskirish (yoki amortizatsiya) hisoblamasligi lozim. Sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan hisobdan chiqarish guruhining majburiyatlariga tegishli foiz va boshqa xarajatlarning tan olinishi davom ettirilishi lozim.

2-misol.

1 noyabr 2011 yilda kompaniya o'zining bir ma'muriy binosini sotishga qo'ydi. 1 dekabr 2011 yilda bino baholovchi tomonidan aniqlangan haqqoniy qiymati 800000 sh.b. da sotuvga qo'yildi. Sotish xarajatlari bino qiymatining 5 %ni tashkil qiladi. 1 dekabr 2011 yilda binoning balans qiymati 870000 sh.b. Bino uchun kompaniya qayta baholash modelidan foydalanadi. 1 dekabr 2011 yilda binoning qayta baholash bo'yicha xazira schyotida (kapital schyoti) 90000 sh.b. mavjud. 31 dekabr 2011 yil va 1 fevral 2012 yilda bino sotilmagan va uning qiymati o'zgarmagan. 1 dekabr 2011 yildan binoga amortizatsiya hisoblanmayapti.

Aktivni sotish uchun mo'ljallangan uzoq muddatli aktivga almashtirish kerak.

Agarda tadbirkorlik subyekti aktivni (yoki hisobdan chiqarish guruhini) sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflagan bo'lsa, tadbirkorlik subyekti aktivni (yoki hisobdan chiqarish guruhini) sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflashni to'xtatishi lozim.

Tadbirkorlik subyekti sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflanishi to'xtataydigan (yoki sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan hisobdan chiqarish guruhiga kiritilishi to'xtataydigan) uzoq muddatli aktivni quyidagilarning kamrog'ida baholashi lozim:

(a) aktiv (yoki hisobdan chiqarish guruhi) sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflanishidan oldingi uning balans qiymatining shunday eskirish, amortizatsiya yoki qayta baholashlar summasiga to'g'rilangani, (aktiv yoki hisobdan chiqarish guruhi sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflanmagan);

(b)keyingi sotmaslik qarori sanasidagi uning tiklash summasi.

Tadbirkorlik subyekti sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflanishdan to'xtaydigan uzoq muddatli aktivning balans qiymatiga nisbatan har qanday to'g'rilashni davomiy faoliyatlardan foyda yoki zararda hisobga olishi lozim. Sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflanishdan buyon davrlar bo'yicha moliyaviy hisobotlar mos tarzda o'zgartirilishi lozim, agarda sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflanishdan to'xtaydigan hisobdan chiqarish guruhi yoki uzoq muddatli aktiv sho'ba tadbirkorlik subyekti, birgalikdagi faoliyat, qo'shma korxona, qaram tadbirkorlik subyekti, yoki qo'shma korxonadagi yoki qaram tadbirkorlik subyektidagi ulushning qismi bo'lsa. Agarda tadbirkorlik subyekti sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan hisobdan chiqarish guruhidan alohida aktiv yoki majburiyatni chiqarib tashlasa, sotiladigan hisobdan chiqarish guruhining qolgan aktivlari va majburiyatlari guruh sifatida baholanishda davom etishi lozim. Aks holda, sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflanish mezonlarini alohida tarzda qanoatlantiradigan guruhning qolgan uzoq muddatli aktivlari alohida tarzda ularning balans qiymatlari bilan ushbu sanadagi sotish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymatlari o'rtasidagi kamrog'ida baholanishi lozim.

Tadbirkorlik subyekti moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilarga davom ettirilmaydigan faoliyatlar va uzoq muddatli aktivlarning (yoki hisobdan chiqarish guruhlarining) moliyaviy ta'sirlarini baholashda yordam beradigan ma'lumotlarni taqdim etishi va ochib berishi lozim.

Tadbirkorlik subyektining bo'lagi tadbirkorlik subyektining qolgan qismidan, operatsion tarzda va moliyaviy hisobot maqsadlari bo'yicha, aniq farqlanishi mumkin bo'lgan faoliyatlarni va pul oqimlarini qamrab oladi. Boshqacha aytganda, tadbirkorlik subyektining bo'lagi foydalanishda bo'lgan paytida pulni yuzaga keltiradigan birlik yoki pulni yuzaga keltiradigan birliklar guruhi bo'lad.

Davom ettirilmaydigan faoliyat tadbirkorlik subyektining shunday bo'lagi bo'ladiki, qaysiki hisobdan chiqarilgan bo'ladi, yoki sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan bo'ladi,

(a)biznesning asosiy yo'nalishini yoki faoliyatlarning geografik joyini aks ettiradi;

(b)biznesning asosiy yo'nalishini yoki faoliyatlarning geografik joyini hisobdan chiqarish bo'yicha yagona muvofiqlashtirilgan rejaning qismi bo'ladi;

(v)faqatgina qayta sotish maqsadi bilan sotib olingan sho'ba tadbirkorlik subyekti bo'ladi.

Tadbirkorlik subyekti quyidagilarni ochib berishi lozim:

(a)umumlashgan daromad to'g'risidagi hisobotda quyidagilarning jamini qamrab oladigan yagona summani;

- davom ettirilmaydigan faoliyatlarning soliqlardan so'nggi foyda yoki zarari;

- sotish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymatda baholash bo'yicha yoki davom ettirilmaydigan faoliyatni tashkil etadigan aktivlar yoki hisobdan chiqarish guruh(lar)ining hisobdan chiqarilishi bo'yicha tan olingan soliqlardan so'nggi foyda yoki zarar;

(b)(a) dagi yagona summaning quyidagilar asosida tahlili.

- davom ettirilmaydigan faoliyatlarning daromadi, xarajatlari va soliqlardan oldingi foyda yoki zarari;

- BHXS 12 orqali talab etilgan tegishli daromad solig'i xarajati;

- sotish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymatda baholash bo'yicha yoki davom ettirilmaydigan faoliyatni tashkil etadigan aktivlar yoki hisobdan chiqarish guruh(lar)ining hisobdan chiqarilishi bo'yicha tan olingan soliqlardan so'nggi foyda yoki zarar.

Tahlil izohlarda yoki umumlashgan daromad to'g'risidagi hisobotda taqdim etilishi mumkin. Agarda u umumlashgan daromad to'g'risidagi hisobotda taqdim etilsa, u davom ettirilmaydigan faoliyatlarga tegishli sifatida belgilangan bobda, ya'ni davomiy faoliyatlardan alohida tarzda, taqdim etilishi lozim. Tahlil sotib olinishida sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflanish mezonlarini qanoatlantiradigan yangi sotib olingan sho'ba tadbirkorlik subyektlari bo'lgan hisobdan chiqarish guruh(lar) uchun talab etilmaydi.

(d)davom ettirilmaydigan faoliyatlarning operatsion, investitsion va moliyalashtirish faoliyatlariga tegishli sof pul oqimlari. Ushbu ochib beriladigan ma'lumotlar izohlarda yoki moliyaviy hisobotlarda taqdim etilishi mumkin. Ushbu ochib beriladigan ma'lumotlar sotib olinishida sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflanish mezonlarini qanoatlantiradigan yangi sotib olingan sho'ba tadbirkorlik subyektlari bo'lgan hisobdan chiqarish guruh(lar) uchun talab etilmaydi.

(e)bosh tashkilotning mulk egalari tegishli bo'lgan davomiy faoliyatlardan va davom ettirilmaydigan faoliyatlardan daromad summasi. Ushbu ochib beriladigan ma'lumotlar izohlarda yoki umumlashgan daromad to'g'risidagi hisobotda taqdim etilishi mumkin.

Tadbirkorlik subyekti ma'lumotlarni moliyaviy hisobotlarda taqdim etilgan oldingi davrlar uchun qayta taqdim etishi lozimki, bunda ochib beriladigan ma'lumotlar taqdim etilgan eng oxirgi davr bo'yicha hisobot davri oxiri holatiga davom ettirilmaydigan barcha faoliyatlarga tegishli bo'ladi.

Oldingi davrdagi davom ettirilmaydigan faoliyatning hisobdan chiqarilishiga bevosita tegishli bo'lgan davom ettirilmaydigan faoliyatlarda oldin taqdim etilgan summalarga nisbatan joriy davrdagi to'g'rilanishlar davom ettirilmaydigan faoliyatlarda alohida tarzda tasniflanishi lozim. Bunday to'g'rilashlarning

xususiyati va summasi ochib berilishi lozim. Ushbu to'g'rilanishlar yuzaga kelishi mumkin bo'lgan holatlarga misollar quyidagilarni o'z ichiga oladi:

a) hisobdan chiqarish operatsiyasining shartlaridan yuzaga keladigan noaniqliklarning bartaraf etilishi, masalan sotib oluvchi bilan sotib olish narxi to'g'rilanishlarini va qoplash masalalarini hal qilish.

b) qismning hisobdan chiqarilishidan oldin uning faoliyatlaridan va unga bevosita tegishli bo'lgan holda yuzaga keladigan noaniqliklarning bartaraf etilishi, masalan sotuvchi tomonidan saqlanadigan ekologik va mahsulot kafolati bo'yicha majburiyatlar.

d) xodimlarning haqlari tizimi majburiyatini hisob-kitob qilinishi, bunda hisob-kitob hisobdan chiqarish operatsiyasiga bevosita bog'liq bo'lish sharti ostida bo'ladi.

Agarda tadbirkorlik subyekti tadbirkorlik subyektining qismini sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflashni to'xtatsa, davom ettirilmaydigan faoliyatlarda taqdim etilgan qism faoliyatlarining natijalari qayta tasniflanishi va taqdim etilgan barcha davrlar bo'yicha davomiy faoliyatlardan daromad tarkibiga kiritilishi lozim. Oldingi davrlar uchun summalar qayta taqdim etilgandek tasvirlanishi lozim.

Davom ettirilmaydigan faoliyat ta'rifini qanoatlantirmaydigan va sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan uzoq muddatli aktivni (yoki hisobdan chiqarish guruhini) qayta baholash bo'yicha har qanday foyda yoki zarar davomiy faoliyatlardan foyda yoki zararda aks ettirilishi lozim.

Sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan uzoq muddatli aktivni yoki hisobdan chiqarish guruhini taqdim etish.

Tadbirkorlik subyekti sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan uzoq muddatli aktivni va sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan hisobdan chiqarish guruhining aktivlarini moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotda boshqa aktivlardan alohida tarzda taqdim etishi lozim. Sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan hisobdan chiqarish guruhining majburiyatlari moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotda boshqa majburiyatlardan alohida tarzda taqdim etilishi lozim. Ushbu aktivlar va majburiyatlar o'zaro hisob-kitob qilinmasligi va yagona summa sifatida taqdim etilmasligi lozim. Sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan aktivlar va majburiyatlarning asosiy turkumlari moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotda yoki izohlarda alohida tarzda taqdim etilishi lozim. Tadbirkorlik subyekti sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan uzoq muddatli aktivga (yoki hisobdan chiqarish guruhiga) tegishli holda boshqa umumlashgan daromadda tan olingan har qanday yig'ilgan daromad yoki xarajatni alohida tarzda taqdim etishi lozim.

Agarda hisobdan chiqarish guruhi sotib olishda sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflash mezonini qanoatlantiradigan yangi sotib olingan sho'ba tad-

birkorlik subyekti bo'lsa, aktivlar va majburiyatlarning asosiy turkumlarini o'hib berilishi talab etilmaydi.

Tadbirkorlik subyekti eng oxirgi taqdim etilgan davr uchun moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotda tasniflashni aks ettirish maqsadida oldingi davrlar uchun moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotda sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan uzoq muddatli aktivlar yoki hisobdan chiqarish guruhlarining aktivlari va majburiyatlari bo'yicha taqdim etilgan summalarni qayta tasniflamasligi yoki qayta taqdim etmasligi lozim.

Tadbirkorlik subyekti uzoq muddatli aktiv (yoki hisobdan chiqarish guruhi) sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan yoki sotilgan davrdagi izohlarda quyidagi ma'lumotlarni ochib berishi lozim:

a) uzoq muddatli aktivning (yoki hisobdan chiqarish guruhining) izohi;

b) sotuvga tegishli bo'lgan yoki kutilgan hisobdan chiqarishga olib keladigan dalillar va holatlarning izohi va ushbu hisobdan chiqarishning tarzi va mudati;

d) agarda umumlashgan daromad to'g'risidagi hisobotda alohida taqdim etilmagan bo'lsa, umumlashgan daromad to'g'risidagi hisobotda ushbu foyda yoki zararni qamrab oladigan bob;

e) agarda qo'llash mumkin bo'lsa, uzoq muddatli aktiv (yoki hisobdan chiqarish guruhi) MHXS 8 "Operatsion segmentlar"ga muvofiq taqdim etiladigan hisobot segmenti.

Agar uzoq muddatli aktivni (yoki hisobdan chiqarish guruhini) sotish rejasini o'zgartirish qarorining davrida, tadbirkorlik subyekti qarorga olib keladigan dalillar va holatlarning izohini va qarorning davr va taqdim etilgan oldingi davrlar uchun faoliyatlar natijalariga ta'sirini ochib berishi lozim.

MHXS sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflash mezonini qanoatlantiradigan uzoq muddatli aktivlarga (yoki hisobdan chiqarish guruhlariga) va davom ettirilmaydigan sifatida tasniflash mezonini qanoatlantiradigan faoliyatlarga nisbatan MHXSning kuchga kirish sanasidan keyin prospektiv tarzda qo'llanilishi lozim. Tadbirkorlik subyekti MHXSning talablarini sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflash mezonini qanoatlantiradigan barcha uzoq muddatli aktivlarga (yoki hisobdan chiqarish guruhlariga) va davom ettirilmaydigan sifatida tasniflash mezonini qanoatlantiradigan faoliyatlarga nisbatan MHXSning kuchga kirish sanasidan oldingi har qanday sanadan keyin qo'llashi mumkin, agarda MHXS ni qo'llash uchun zarur bo'lgan baholashlar va boshqa ma'lumotlar ushbu mezonlar dastlab qanoatlantirilgan paytda olingan bo'lsa.

Mulk, bino, mashina va asbob-uskunalar – moddiy aktivdir, ular: a) korxonalar tomonidan ishlab chiqarishda yoki tovar va xizmatlarni ta'min etishda yoki ma'muriy maqsadlarda qo'llanilishga mo'ljallangan va bir qancha aktivlarni tutib turish yoki ta'mirdan o'tkazishda qo'llaniladigan vositalarni ham o'z

ishga olishi mumkin; b) davom etish asosida foydalanish maqsadida xarid qilingan yoki qurilgan; s) biznesning odatdagi kursi bo'yicha sotishga mo'ljallangan vositalardir.

Nomoliyaviy aktivlarni baholash

Standartlar	Dastlabki baholash	Qayta baholash	Qadrsizlanish (36 BHMS)
BHXS (IAS) 2 "Tovar-moddiy zaxiralar"		Tannarx va sof sotish qiymatidan eng kichigi	Qo'llanilmaydi
MHXS (IFRS) 5 "Sotish uchun mo'ljallangan uzoq muddatli aktivlar"		Balans va haqqoniy qiymatidan eng kichigi minus sotish xarajatlari (amortizatsiyalanmaydi)	Qo'llanilmaydi
BHXS (IAS) 16 "Asosiy vositalar"	Tannarx	Haqiqiy xarajatlar modeli (amortizatsiyalanadi yerdan tashqari)	Qo'llaniladi
BHXS (IAS) 40 "Investitsion mulk"	Tannarx	Haqiqiy xarajatlar modeli (amortizatsiyalanadi)	Qo'llaniladi
BHXS (IAS) 38 "Nomoddiy aktivlar"	Tannarx	Haqiqiy xarajatlar modeli (amortizatsiyalanadi muddatsiz aktivlar)	Qo'llaniladi

Mulk, bino, mashina va asbob-uskunalarining tasarruf qilinishi – bu ushbu aktivlarning realizatsiyasi, to'liq eskirishi va yaroqsizligi tufayli tugatilishi, buzib tashlanishi, almashtirilishi va boshqa chiqarilishidir.

Nomoddiy aktivlar – bu jismoniy shaklga ega bo'lmagan identifikatsiyalanadigan nomoddiy aktiv bo'lib, ishlab chiqarish yoki tovarlarni sotish va xizmatlarni ko'rsatish, boshqa shaxslarga ijaraga berish yoki ma'muriy maqsadlarda foydalanish uchun mo'ljallangan pul bo'lmagan aktivdir.

Depresiatsiya - bu mulk, mashina va asbob-uskunalar (yer kirmaydi) tannarxining ularning foydali xizmat qilish muddatiga sistematik va o'zaro bog'liq holda taqsimlashdir.

Amortizatsiya - bu nomoddiy aktivlarni xarid qilib olish tannarxini ularning foydali xizmat qilish muddatiga sistematik va o'zaro bog'liq holda taqsimlashdir.

Kapital xarajatlar – bu (1) sifatini yuksaltirish (improve quality) (betterments or improvements); (2) aktivlarning xizmat qilish muddatini uzaytirishga olib keladigan (extent the life) sarflarga aytiladi.

Zaxiralarning tannarxi – bu 1. Zaxiralarning xaridi bilan bog‘liq barcha xarajatlar; 2. Qayta ishlash xarajatlari; va 3. Zaxiralarni joriy holatga va joriy joylashtirish joyiga yetkazish bilan bog‘liq boshqa xarajatlardir.

Realizatsiyaning sof qiymati – yaxshi xabardor bo‘lgan, ushbu operatsiyani amalga oshirishda hayrixoh bo‘lgan tomon bilan umumiy shartlarda amalga oshiriladigan bitimlarning yuz berishi natijasida aktivlarni chiqarilishiga oid xarajatlarni chigirib tashlagandan keyin realizatsiya qilishdan olingan summasidir.

Qadrsizlanishdan ko‘rilgan zarar – aktivning balans qiymatining qoplanadigan miqdordan ortgan summasidir. Qurilish Shartnomasi - biron bir aktivni yoki o‘zining loyihasi, texnologiyasi va vazifasi yoki yakuniy foydalanish maqsadi bo‘yicha o‘zaro aloqador va bir biriga chambarchas bog‘liq aktivlar guruhini qurish uchun maxsus kelishilgan shartnomadir.

Narxi qat‘iy belgilangan shartnoma - qat‘iy belgilangan narxga yoki qurilish ishlarining birligiga qat‘iy belgilangan stavkaga (bu stavka ba‘zi hollarda xarajatlar o‘zgarishi sababli qayta ko‘rib chiqiladi) pudratchi rozi bo‘lgan qurilish shartnomasidir.

“Xarajatlar plyus” shartnomasi – bunday shartnomaga ko‘ra pudratchiga yo‘l qo‘yilishi mumkin bo‘lgan yoki boshqacha qilib oldindan belgilangan xarajatlar va ularga qo‘shimcha ushbu xarajatlar summasining ma‘lum foizi yoki qat‘iy belgilangan mukofot summasi qoplanadi.

Tovar-moddiy zaxiralar – bu quyidagi aktivlardir:

- (a) odatdagi faoliyat doirasida sotish uchun mo‘ljallangan;
- (b) bunday sotuv uchun ishlab chiqarish jarayonida bo‘lgan;
- (d) ishlab chiqarish jarayonida yoki xizmatlar ko‘rsatilishida foydalanilishi ko‘zlangan xomashyo va materiallar ko‘rinishidagi aktivlar.

Sof sotish qiymati - bu odatdagi faoliyat davomida ishlab chiqarishni oxiriga yetkazish bo‘yicha xarajatlar va sotishni amalga oshirish uchun zarur bo‘lgan va taxminiy baholangan xarajatlar chegirib tashlangan sotish bahosidir.

Haqqoniy qiymat - bu baholash sanasida bozor ishtirokchilari o‘rtasidagi odatdagi operatsiyada aktivni sotishda olinishi mumkin bo‘lgan yoki majburiyatni o‘tkazishda to‘lanishi mumkin bo‘lgan narxdir (MHXS 13 “Haqqoniy qiymatni baholash”ga qarang.)

5-BOB. BAHOLASHNI HISOBGA OLUVCHI STANDARTLARINING TAVSIFI

5.1. BHXS (IAS) 36 “Aktivlarning qadrsizlanishi”

Mazkur standartning maqsadi tadbirkorlik subyekti tomonidan qo'llaniladigan shunday tartiblarni belgilashdan iboratki, bunda uning aktivlari ularning qoplanadigan qiymatdan ortiq bo'lmagan summada hisobga olinganligi ta'minlanadi. Aktiv uning balans qiymati aktivdan foydalanish yoki uni sotish orqali qoplanadigan summadan oshsa, ushbu aktiv o'zining qoplanadigan qiymatidan ortiq summada hisobga olingan bo'ladi. Agarda ushbu holat yuz bersa, aktiv qadrsizlangan deb hisoblanadi va Mazkur standart tadbirkorlik subyektidan qadrsizlanish zararini tan olishni talab etadi. Ushbu standart tadbirkorlik subyekti qadrsizlanish zararini qachon qayta tiklashi kerakligini hamda ochib berilishi lozim bo'lgan ma'lumotlarni belgilaydi.

Mazkur standart quyidagilardan tashqari barcha aktivlarning qadrsizlanishini hisobga olishda qo'llanilishi lozim:

- (a) tovar-moddiy xaziralar (BHXS 2 «Tovar-moddiy xaziralar» ga qarang);
- (b) qurilish shartnomalaridan yuzaga keladigan aktivlar (BHXS 11 «Qurilish shartnomalari» ga qarang);
- (d) muddati kechiktirilgan soliq aktivlari (BHXS 12 «Foyda soliqlari» ga qarang);
- (e) xodimlarga haqlarni to'lashdan yuzaga keladigan aktivlar (BHXS 19 «Xodimlarning daromadlari» ga qarang);
- (f) MHXS 9 «Moliyaviy instrumentlar» ning qo'llash doirasida bo'lgan moliyaviy aktivlar;
- (g) haqqoniy qiymatda baholangan investitsion mulk (BHXS 40 «Investitsion mulk» ga qarang);
- (n) chiqib ketish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymatda baholangan va qishloq xo'jaligi faoliyatiga tegishli biologik aktivlar (BHXS 41 «Qishloq xo'jaligi» ga qarang);
- (i) MHXS 4 «Sug'urta shartnomalari» ning qo'llash doirasidagi sug'urta shartnomalari ostida sug'urtalovchining shartnomaviy huquqlaridan yuzaga keladigan muddati kechiktirilgan sotib olish xarajatlari va nomoddiy aktivlar;
- (j) MHXS 5 «Sotish uchun mo'ljallangan uzoq muddatli aktivlar va davom ettirilmaydigan faoliyat» ga muvofiq sotishga mo'ljallangan sifatida tasniflangan uzoq muddatli aktivlar (yoki chiqib ketish guruhlari)¹⁵.

¹⁵ M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010 – part 2. p.1214-1215

Mazkur standart tovar-moddiy zaxiralarga, qurilish shartnomalaridan yuzaga keladigan aktivlarga, muddati kechiktirilgan soliq aktivlariga, xodimlarga haqlarni to'lashdan yuzaga keladigan aktivlarga, yoki sotishga mo'ljallangan sifatida tasniflangan (yoki sotishga mo'ljallangan sifatida tasniflangan chiqib ketish guruhlariga kiritilgan) aktivlarga nisbatan qo'llanilmaydi, chunki ushbu aktivlar uchun o'rinni bo'lgan joriy MHXSlar ushbu aktivlarni tan olish va baholashga nisbatan talablarni qamrab oladi.

Mazkur standart quyidagicha tasniflangan moliyaviy aktivlarga nisbatan qo'llaniladi:

(a)MHXS 10 «Jamlangan moliyaviy hisobotlar»da ta'riflangan sho'ba tadbirkorlik subyektlari;

(b)MHXS 28 «Qaram tadbirkorlik subyektlari va qo'shma korxonalaridagi investitsiyalar» da ta'riflangan qaram tadbirkorlik subyektlari;

(d)MHXS 11 «Birgalikdagi faoliyat bo'yicha kelishuvlar»da ta'riflangan qo'shma korxonalar.

Boshqa moliyaviy aktivlarning qadrsizlanishi bo'yicha MHXS 39ga murojaat eting.

Mazkur standart MHXS 9ning qo'llash doirasida bo'lgan moliyaviy aktivlarga, BHXS 40ning qo'llash doirasidagi haqqoniy qiymatda baholangan investitsion mulkka, yoki BHXS 41ning qo'llash doirasidagi chiqib ketish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymatda baholangan va qishloq xo'jaligi faoliyatiga tegishli biologik aktivlarga nisbatan qo'llanilmaydi. Biroq, Mazkur standart MHXS 16 «Asosiy vositalar» va MHXS 38 «Nomoddiy aktivlar» dagi qayta baholash modeli kabi boshqa standartlarga muvofiq qayta baholangan qiymatda (ya'ni har qanday keyingi jamg'arilgan eskirish summasi va keyingi yig'ilgan qadrsizlanish zararlari chegirilgan holda qayta baholash sanasidagi haqqoniy qiymatda) hisobga olingan aktivlarga nisbatan qo'llaniladi. Aktivning haqqoniy qiymati bilan uning chiqib ketish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymati o'rtasidagi yagona farq aktivning chiqib ketishiga tegishli bevosita qo'shimcha xarajatlardir.

- Agarda chiqib ketish xarajatlari sezilsiz bo'lsa, qayta baholangan aktivning qoplanadigan qiymat uning qayta baholangan qiymatiga yaqinroq, yoki undan ko'proq, bo'ladi. Bunday holatda, qayta baholash talablari qo'llanilgandan so'ng, qayta baholangan aktiv qadrsizlangan bo'lish ehtimoli mavjud emas va qoplanadigan qiymatning baholanishi shart emas.

- Agarda chiqib ketish xarajatlari sezilsiz bo'lmasa, qayta baholangan aktivning chiqib ketish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymati uning haqqoniy qiymatidan kamroq bo'ladi. Shu tufayli, qayta baholangan aktiv qadrsizlanadi, agarda uning foydalanishdagi qiymati uning qayta baholangan qiymatidan kamroq bo'lsa. Bunday holatda, qayta baholash talablari qo'llanilgandan so'ng, tadbirkorlik subyekti ushbu standartni aktiv qadrsizlangan bo'lishi mumkinligini aniqlash uchun qo'llaydi.

Aktiv qadrsizlangan bo'ladi, qachonki uning balans qiymati uning qoplanadigan qiymatdan oshsa. Agarda ushbu ishoralardan biri mavjud bo'lsa, tadbirkorlik subyektidan qoplanadigan qiymatning rasmiy baholanishini aniqlash talab etiladi. Standart tadbirkorlik subyektidan qoplanadigan qiymatning rasmiy baholanishini aniqlashni talab etmaydi, agarda qadrsizlanish zararining hech qanday ishorasi mavjud bo'lmasa.

Tadbirkorlik subyekti har bir hisobot davri oxirida aktiv qadrsizlangan bo'lishi mumkinligining biror ishorasi mavjudligini tekshirishi lozim. Agarda biror bunday ishora mavjud bo'lsa, tadbirkorlik subyekti aktivning qoplanadigan qiymatini baholashi lozim.

Qadrsizlanishning har qanday ishorasi mavjud bo'lishidan qat'iy nazar, tadbirkorlik subyekti:

(a) noaniq foydali xizmat muddatiga ega nomoddiy aktivni yoki hanuz foydalanishda bo'lmagan nomoddiy aktivni qadrsizlanishga har yili tekshirishi lozim, bunda uning balans qiymati uning qoplanadigan qiymati bilan taqqoslanadi. Ushbu qadrsizlanish tekshiruvi yillik davr mobaynida har qanday paytda amalga oshirilishi mumkin, biroq shunday shart bilanki, u har yili bir xil paytda amalga oshiriladi. Turli xil nomoddiy aktivlar turli paytlarda qadrsizlanishga tekshirilishi mumkin. Biroq, bunday nomoddiy aktiv dastlab joriy yillik davrda tan olingan bo'lsa, ushbu nomoddiy aktiv joriy yillik davr oxiridan oldin qadrsizlanishga tekshirilishi lozim.

(b) biznes birlashuvida sotib olingan gudvillni har yili qadrsizlanishga tekshirishi lozim.

Nomoddiy aktiv foydalanishda mavjud bo'lgan holatga nisbatan aktiv foydalanishda mavjud bo'lishidan oldingi holatda, nomoddiy aktivning o'z balans qiymatini tiklash uchun yetarli kelgusi iqtisodiy manfaatlar keltirish qobiliyati odatda yuqoriroq noaniqlikka duchor bo'ladi. Shu tufayli, Mazkur standart tadbirkorlik subyektidan hanuz foydalanishda bo'lmagan nomoddiy aktivning balans qiymatini, kamida har yili, qadrsizlanishga tekshirishni talab etadi.

Aktiv qadrsizlangan bo'lishi mumkinligining biror ishorasi mavjudligini tekshirishda, tadbirkorlik subyekti, kamida, quyidagi ishoralarni ko'rib chiqishi lozim.

Ma'lumotlarning tashqi manbalari:

(a) shunday kuzatiladigan ishoralar mavjudki, bunda aktivning qiymati vaqt o'tishi yoki me'yoriy foydalanish natijasida kutilishi mumkin bo'lgan kamayishga nisbatan davr mobaynida sezilarli darajada kamaygan.

(b) tadbirkorlik subyektiga nisbatan salbiy ta'sirga ega jiddiy o'zgarishlar tadbirkorlik subyekti faoliyat ko'rsatadigan texnologik, bozor, iqtisodiy yoki yuridik muhitda yoki aktiv tegishli bo'lgan bozorda davr mobaynida sodir bo'ldi, yoki yaqin kelajakda sodir bo'ladi.

(d)bozor foiz stavkalari yoki investitsiyalar bo'yicha boshqa bozor foydalilik ko'rsatkichlari davr mobaynida oshdi va ushbu oshishlarning foydalanishdagi aktivning qiymatini hisoblashda qo'llanilgan diskont stavkasiga ta'sir etish hamda aktivning qoplanadigan qiymatini ahamiyatli kamaytirish ehtimoli mavjud.

(e)tadbirkorlik subyektining sof aktivlarining balans qiymati uning bozor kapitalizatsiyasidan ko'proqdir.

(f) aktivning ma'naviy eskirishi yoki jismoniy shikastlanishiga dalil mavjud.

(g)tadbirkorlik subyektiga nisbatan salbiy ta'sirga ega jiddiy o'zgarishlar aktivdan foydalanilgan yoki foydalanilishi kutilgan darajada, yoki undan foydalanish holatida, davr mobaynida sodir bo'ldi, yoki yaqin kelajakda sodir bo'lishi kutiladi. Ushbu o'zgarishlar aktivdan foydalanilmagan holatni, aktiv tegishli bo'lgan faoliyatni to'xtatish yoki qayta tashkil etish rejalarini, aktivni avval kutilgan sanadan oldin hisobdan chiqarish rejalarini va aktivning foydali xizmat muddatini noaniqdan aniq sifatiga qayta baholashni o'z ichiga oladi.

(h)aktivning ishlatilishidan iqtisodiy natijalar kutilganidan salbiyroq bo'lganligini, yoki bo'lishini, ko'rsatadigan dalil ichki hisobot asosida aniqlangan.

(i)sho'ba tadbirkorlik subyeksi, qo'shma korxona yoki qaram tadbirkorlik subyektidagi investitsiya uchun, investor investitsiya bo'yicha dividendni tan oladi va shunday dalil mavjudki, bunda:

- alohida moliyaviy hisobotlardagi investitsiyaning balans qiymati jamlangan moliyaviy hisobotlardagi investitsiya obyektining sof aktivlarining, jumladan tegishli gudvillning, balans qiymatlaridan oshadi;

- dividend e'lon qilingan davrda dividend sho'ba tadbirkorlik subyeksi, qo'shma korxona yoki qaram tadbirkorlik subyektining jami umumlashgan daromadidan oshadi¹⁶.

Tadbirkorlik subyeksi aktiv qadsizlangan bo'lishi mumkinligining boshqa ishoralarini aniqlashi mumkin va ular tadbirkorlik subyektidan aktivning qoplanadigan qiymatni aniqlashni, yoki gudvill holatida, qadsizlanish tekshiruvini amalga oshirishni ham talab etishi mumki.

Aktiv qadsizlangan bo'lish mumkinligini ko'rsatadigan ichki hisobot dalili quyidagilarning mavjudligini o'z ichiga oladi:

- aktivni sotib olish bo'yicha pul oqimlari yoki undan foydalanish yoki uni saqlash uchun keyinchalik zarur bo'ladigan pul mablag'larining dastlab rejalashtirilgan byudjet mablag'laridan sezilarli darajada ko'proq bo'lishi;

- aktiv bo'yicha haqiqiy sof pul oqimlarining yoki operatsion foyda yoki zararining rejalashtirilgan byudjet ko'rsatkichlariga nisbatan sezilarli tarzda salbiy bo'lishi;

¹⁶ M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010. Part 2. P.1216-1217

- aktiv bo'yicha rejalashtirilgan sof pul oqimlarining yoki operatsion foydalaning sezilarli darajada kamayishi yoki rejalashtirilgan zararining sezilarli darajada ko'payishi; yoki
- joriy davr summalar kelgusi davr uchun rejalashtirilgan summalar bilan jamlanganida aktiv bo'yicha operatsion zararlar yoki sof pul chiqimlari paydo bo'lishi.

Standart noaniq foydali xizmat muddatiga ega nomoddiy aktiv yoki hanz foydalanishda bo'lmagan nomoddiy aktiv va gudvill qadrsizlanishga kamida har yili tekshirilishini talab etadi. Masalan, agarda oldingi hisob-kitoblar aktivning qoplanadigan qiymat uning balans qiymatidan sezilarli tarzda ko'proq bo'lganini aks ettirsa, tadbirkorlik subyekti ushbu farqni yo'qotishi mumkin bo'lgan hech qanday hodisa sodir bo'lmaganda aktivning qoplanadigan qiymatini qayta baholashi zarur emas.

Standart qoplanadigan qiymatni aktivning yoki pul mablag'larini hosil qiladigan birlikning chiqib ketish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymati bilan uning foydalanishdagi qiymati o'rtasidagi yuqoriroq'i sifatida ta'riflaydi. Ushbu talablar «aktiv» atamasidan foydalanadi, ammo ular alohida aktivga yoki pul mablag'larini hosil qiladigan birlikka nisbatan teng tarzda qo'llaniladi.

Ham chiqib ketish xarajatlari chegirilgandagi aktivning haqqoniy qiymatini ham uning foydalanishdagi qiymatini aniqlash har doim ham zarur emas. Agarda ushbu summalarining biri aktivning balans qiymatidan oshsa, aktiv qadrsizlanmagan bo'ladi va ikkinchi summami baholash zarur bo'lmaydi.

Hattoki ma'lum aktiv uchun faol bozordagi belgilangan narx mavjud bo'lmasa ham, chiqib ketish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymatni baholash mumkin bo'ladi. Biroq, ayrim holatlarda chiqib ketish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymatni baholash imkoniyati bo'lmisligi mumkin, chunki joriy bozor sharoitlarida baholash sanasida bozor ishtirokchilari o'rtasida aktivni sotish bo'yicha odatiy operatsiyaning sodir bo'lishi mumkin bo'lgan narxni ishonchli baholash uchun asos mavjud bo'lmaydi. Bunday holatda, tadbirkorlik subyekti aktivning foydalanishdagi qiymatidan uning qoplanadigan qiymat sifatida foydalanishi mumkin.

Agarda aktivning foydalanishdagi qiymati uning chiqib ketish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymatidan ahamiyatli tarzda oshishiga kutish uchun hech qanday sabab bo'lmasa, aktivning chiqib ketish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymatidan uning qoplanadigan qiymat sifatida foydalanish mumkin. Bu ko'p hollarda sotish uchun mo'ljallangan aktiv holatida bo'ladi. Bunga sabab shuki, sotish uchun mo'ljallangan aktivdan uning sotilishiga qadar uzluksiz foydalanishdan keladigan kelgusi pul oqimlari sezilarli bo'lish ehtimoli tufayli, aktivning foydalanishdagi qiymati asosan sotishdan olinadigan sof tushumlardan tashkil topadi.

Alohida aktiv boshqa aktivlardan yoki aktivlar guruhlaridan keladigan pul kirimlaridan katta darajada mustaqil bo'lgan pul kirimlarini yuzaga keltirmagan holatdan tashqari holatlarda, qoplanadigan qiymat alohida aktiv uchun aniqlanadi. Agarda ushbu holat yuz bersa, qoplanadigan qiymat aktiv tegishli bo'lgan pul mablag'larini hosil qiladigan birlik uchun aniqlanadi, bunda:

(a) aktivning chiqib ketish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymati uning balans qiymatidan ko'proq bo'lmaguncha;

(b) aktivning foydalanishdagi qiymati uning chiqib ketish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymatiga yaqin bo'lgan holda baholanishi va chiqib ketish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymati baholanishi mumkin bo'lmaguncha.

1-misol.

Kompaniya o'zining balans qiymati 100000 sh.b. bo'lgan asosiy vositasi-ning qadrsizlanishi belgilarini aniqladi va uning qoplanadigan qiymatini aniqladi. Asosiy vositaning haqqoniy qiymati sotish xarajatlarini chegirib tashlagandan so'ng 80000 sh.b. ni tashkil qiladi. Kompaniya bu vositani yaqin davrda sotmoqchi emas va uning haqqoniy qiymati foydalanish davrida o'sib boradi deb hisoblamoqda.

Bunday holatda kompaniya foydalanish orqali olinadigan qiymatni e'tiborga olib qoplanadigan qiymatni haqqoniy qiymatdan (sotish xarajatini va foydalanish qimmatini chegirgandan so'ng) yuqori deb qaraydi.

Faraz qilaylik, foydalanish qiymati ortishi evaziga 105000 sh.b.ni tashkil qiladi. Bunday holatda aktiv qadrsizlanmagan hisoblanadi va balans qiymatida baholanadi.

Noaniq foydali xizmat muddatiga ega nomoddiy aktivni uning balans qiymatini uning qoplanadigan qiymatga qiyoslash orqali har yili qadrsizlanishga tekshirishni talab etadi, bunda u qadrsizlangan bo'lishi mumkinligining biror ishorasi mavjud bo'lishi yoki bo'lmasligidan qat'iy nazar. Biroq, bunday aktivning qoplanadigan qiymatining bevosita oldingi davrda amalga oshirilgan eng yaqin batafsil hisob-kitobi joriy davrda ushbu aktiv uchun qadrsizlanish tekshiruvda qo'llanilishi mumkin, bunda quyidagi barcha mezonlar qanoatlantirilgan holda:

(a) agarda nomoddiy aktiv uzluksiz foydalanishda boshqa aktivlardan yoki aktivlar guruhlaridan keladigan pul kirimlaridan katta darajada mustaqil bo'lgan pul kirimlarini yuzaga keltirmaganda va shu tufayli u tegishli bo'lgan pul mablag'larini hosil qiladigan birlikning qismi sifatida qadrsizlanishga tekshirilganda, ushbu birlikni tashkil etadigan aktivlar va majburiyatlar qoplanadigan qiymatning eng yaqin oradagi hisob-kitobidan buyon sezilarli tarzda o'zgarmagan;

(b) qoplanadigan qiymatning eng yaqin oradagi hisob-kitobi aktivning balans qiymatidan sezilarli tafovut bilan oshgan summaga olib kelgan; va

(d) qoplanadigan qiymatning eng yaqin oradagi hisob-kitobidan buyon so'dir bo'lgan hodisalar va o'zgargan holatlar tahliliga asoslangan holda, joriy qop-

baholangan qiymat aktivning balans qiymatidan kamroq bo'lishi mumkinligining ehtimoli kamroq.

Majburiyatlar sifatida tan olinganlardan tashqari chiqib ketish xarajatlari chiqib ketish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymatni baholashda cheklanadi. Bunday xarajatlarga misollar yuridik xarajatlarni, gerb yig'imlarini va shunga o'xshash operatsiya soliqlarini, aktivni yo'qotish xarajatlarini hamda aktivni uning sotilish sharoitiga keltirish uchun bevosita qo'shimcha xarajatlarni o'z ichiga oladi. Biroq, ishdan bo'shashda olinadigan nafaqa (MHXS 19da ta'riflangandek) va aktivni sotishdan so'ng biznesni qisqartirish yoki qayta tashkil etish bilan bog'liq xarajatlar aktivni chiqib ketishi bo'yicha bevosita qo'shimcha xarajatlar hisoblanmaydi.

Quyidagi jihatlar aktivning foydalanishdagi qiymatini hisoblashda aks ettirilishi lozim:

- tadbirkorlik subyekti tomonidan aktivdan olinishi kutilgan kelgusi pul oqimlarining baholanishi;

- ushbu kelgusi pul oqimlarining summasidagi yoki muddatidagi ehtimoliy o'zgarishlar bo'yicha kutishlar;

- joriy bozor xatardan-holi foiz stavkasi orqali aks ettirilgan holda, pulning vaqtdagi qiymati;

- aktivga xos bo'lgan noaniqlik uchun narx;

- tadbirkorlik subyekti tomonidan aktivdan olinishi kutilgan kelgusi pul oqimlarini narxlashda bozor ishtirokchilari aks ettiradigan boshqa omillar, masalan nolikvidlilik.

Aktivning foydalanishdagi qiymatini baholash quyidagi bosqichlarni o'z ichiga oladi:

- aktivdan uzluksiz foydalanish va uning yakuniy chiqib ketishi orqali yuzaga keladigan kelgusi pul kirimlari va chiqimlarini baholash;

- ushbu kelgusi pul oqimlariga nisbatan o'rinli diskont stavkasini qo'llash.

Foydalanishdagi qiymatni baholashda tadbirkorlik subyekti:

(a)pul oqimi rejalarida o'rinli va tasdiqlangan farazlarga asoslanishi lozimki, bunda ushbu farazlar aktivning qolgan foydali xizmat muddati davomida mavjud bo'ladigan bir qator iqtisodiy sharoitlar bo'yicha rahbariyatning eng yaxshi bahosini aks ettiradi. Ko'proq e'tibor tashqi dalilga qaratilishi lozim. .

(b)pul oqimi rejalarida rahbariyat tomonidan tasdiqlangan eng yaqin oradagi moliyaviy byudjedlarga/loyihalarga asoslanishi lozim, ammo kelgusi qayta tashkil etilishlardan yoki aktivdan foydalanishni yaxshilashdan yoki takomillashtirishdan yuzaga kelishi kutilgan har qanday baholangan kelgusi pul kirimlarini yoki chiqimlarini inobatga olmasligi lozim. Ushbu byudjedlarga/loyihalarga asoslangan rejalar eng ko'pi bilan besh yillik davrni qamrab olishi lozim, bunda uzoqroq davr asoslanishi mumkin bo'lmaguncha;

(v)eng yaqin oradagi moliyaviy byudjedlarda/loyihalarda qamrab olingan davrdan tashqari pul oqimi rejalarini keyingi yillar bo'yicha barqaror yoki kamayuvchi o'sish sur'atini qo'llagan holda byudjedlarga/loyihalarga asoslangan rejalarini kengaytirish orqali baholashi lozim, bunda o'suvchi sur'at asoslanishi mumkin bo'lmaguncha. Ushbu o'sish sur'ati tadbirkorlik subyekti faoliyat ko'rsatadigan mahsulotlar, sohalar, yoki mamlakat yoki mamlakatlar bo'yicha, aktiv foydalaniladigan bozor bo'yicha uzoq muddatli o'rtacha o'sish sur'atidan oshmasligi lozim, bunda yuqoriroq sur'at asoslanishi mumkin bo'lmaguncha.

Kelgusi pul oqimlarining baholanishi quyidagilarni o'z ichiga olishi lozim:

(a)aktivdan uzluksiz foydalanishdan keladigan pul kirimlarining rejaları;

(b)aktivdan uzluksiz foydalanishdan keladigan pul kirimlarini yuzaga keltirish uchun zaruriy tarzda sarflangan (jumladan aktivni foydalanishga tayyorlash uchun pul chiqimlari) va aktivga o'rinli va mos ravishda bevosita aks ettirilishi, yoki taqsimlanishi mumkin bo'lgan pul chiqimlarining rejaları;

(d)aktivning foydali xizmat muddati oxirida chiqib ketishi uchun olinadigan (yoki to'lanadigan) sof pul oqimlari, agarda mavjud bo'lsa.

Kelgusi pul oqimlarining va diskont stavkasining baholanishi umumiy inflyatsiyaga tegishli narx o'sishlari bo'yicha mos farazlarni aks ettiradi. SHu tufayli, agarda diskont stavkasi umumiy inflyatsiyaga tegishli narx o'sishlarining ta'sirini o'z ichiga olsa, kelgusi pul oqimlari nominal summalarda baholanadi. Agarda diskont stavkasi umumiy inflyatsiyaga tegishli narx o'sishlarining ta'sirini o'z ichiga olmasa, kelgusi pul oqimlari real summalarda baholanadi (ammo kelgusi muayyan narx o'sishlari yoki kamayishlarini o'z ichiga oladi).

Pul chiqimlarining rejaları aktivni saqlash bo'yicha kunlik xarajatlarni hamda aktivdan foydalanishga nisbatan o'rinli va mos ravishda bevosita aks ettirilishi, yoki taqsimlanishi mumkin bo'lgan kelgusi ustama xarajatlarini o'z ichiga oladi.

Qachonki aktivning balans qiymati u foydalanishga yoki sotuvga tayyor bo'lishidan oldin sarflanadigan barcha pul chiqimlarini hali to'liq o'z ichiga olmaganda, kelgusi pul chiqimlarining baholanishi aktiv foydalanishga yoki sotuvga tayyor bo'lishidan oldin sarflanishi kutilgan har qanday navbatdagi pul chiqimlarining baholanishini o'z ichiga oladi. Masalan, bu qurilish ostida bo'lgan bino yoki hali tugallanmagan ishlab chiqish loyihasi holatida bo'ladi.

Ikkita marta hisoblashga yo'l qo'ymaslik uchun, kelgusi pul oqimlarining baholanishi quyidagilarni o'z ichiga olmaydi:

(a)ko'rib chiqilayotgan aktivdan keladigan pul kirimlardan ko'proq tarzda mustaqil bo'lgan pul kirimlarini yuzaga keltiradigan aktivlardan keladigan pul oqimlari (masalan, debitorlik qarzlari kabi moliyaviy aktivlar);

(b)majburiyatlar sifatida tan olingan javobgarliklarga tegishli pul chiqimlari (masalan, kreditorlik qarzlari, nafaqalar yoki rezervlar).

Kelgusi pul oqimlarining baholanishi diskont stavkasi aniqlanadigan usulga mos bo'lgan farazlarni aks ettiradi. Aks holda, ayrim farazlarning ta'siri ikki marta hisobga olinadi yoki inkor etiladi. Pulning muddatdagi qiymati baholangan kelgusi pul oqimlarini diskontlash orqali inobatga olinishi sababli, ushbu pul oqimlari moliyalashtirish faoliyatlari bo'yicha pul kirimlari yoki chiqimlarini o'z ichiga olmaydi. Xuddi shuningdek, diskont stavkasi soliq oldingi asosda aniqlanishi tufayli, kelgusi pul oqimlari ham soliقدan oldingi asosda aniqlanadi.

Aktivning foydali xizmat muddati oxirida chiqib ketishi uchun olinadigan (yoki to'lanadigan) sof pul oqimlarining bahosi shunday summa bo'lishi lozimki, bunda ushbu summa, baholangan chiqib ketish xarajatlari chegirilgandan so'ng, tadbirkorlik subyekti tomonidan o'zaro xabardor, xohlovchi va mustaqil tomonlar o'rtasidagi bitimda aktivni chiqib ketishi hisobidan olinishi kutiladi.

Aktivning foydali xizmat muddati oxirida chiqib ketishi uchun olinadigan (yoki to'lanadigan) sof pul oqimlarining baholanishi aktivning chiqib ketish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymatiga o'xshash usulda aniqlanadi, ushbu sof pul oqimlarini baholashda quyidagi holatlar bundan mustasno:

(a) tadbirkorlik subyekti o'zlarining foydali xizmat muddati oxiriga erishgan va aktiv foydalaniladigan sharoitlarga o'xshash sharoitlarda faoliyat ko'rsatgan o'xshash aktivlar uchun baholash sanasida mavjud bo'lgan narxlardan foydalanadi.

(b) tadbirkorlik subyekti ushbu narxlarni ham umumiy inflyatsiya tufayli kelgusi narx oshishlarining ham muayyan kelgusi narx oshishlarining yoki kamayishlarining ta'siriga to'g'ri laydi. Biroq, agarda aktivdan uzluksiz foydalanishdan keladigan kelgusi pul oqimlari va diskont stavkasi umumiy inflyatsiya ta'sirini o'z ichiga olmasa, tadbirkorlik subyekti ushbu ta'sirni chiqib ketish bo'yicha sof pul oqimlarining baholanishida ham inobatga olmaydi.

2-misol.

Kompaniya aktivdan foydalanish qiymatini baholamoqda. So'nggi prognozlariga asosan kelgusi 5 yilda quyidagicha pul oqimlari xarakati aniqlandi:

Yillar	Kirim	Chiqim	Sof pul oqimi
1	200000	140000	60000
2	170000	135000	35000
3	150000	130000	20000
4	130000	120000	10000
5	100000	95000	5000

Soliq solishgacha maqbul stavka 12 %.

Qoplanadigan qiymat (foydalanish qiymati)

$60000 \times 1/1,12 + 35000 \times 1/1,12^2 + 20000 \times 1/1,12^3 + 10000 \times 1/1,124 + 5000/1,125 = 104901$ sh.b.

Kelgusi pul oqimlari ular yuzaga keltiriladigan valyutada baholanadi va so'ngra ushbu valyuta uchun o'rinli bo'lgan diskont stavkasi orqali diskontlanadi. Tadbirkorlik subyekti foydalanishdagi qiymatni hisoblash sanasidagi spot valyuta kursi orqali keltirilgan qiymatni bir valyutadan boshqa valyutaga o'tkazadi.

Diskont stavkasi (stavkalari) soliقدan oldingi stavka (stavkalar) bo'lishi lozim, quyidagilarning joriy bozor baholanishlarini aks ettiradi:

(a) pulning vaqtdagi qiymati;

(b) aktivga xos bo'lgan va kelgusi pul oqimlarining baholanishi to'g'rilanmagan xatarlar.

Pulning vaqtdagi qiymatining va aktivga xos xatarlarning joriy bozor baholanishlarini aks ettiradigan stavka bu shunday foydalilikki, investorlar tomonidan talab etilgan bo'lar edi, agarda ular tadbirkorlik subyekti tomonidan aktivdan olinishi kutilgan pul oqimlarining summalariga, muddatiga, xatar darajasiga ekvivalent bo'lgan pul oqimlarini yuzaga keltirishi mumkin bo'lgan investitsiyani tanlaganda edi. Ushbu stavka o'xshash aktivlar bo'yicha joriy bozor operatsiyalaridan kelib chiqadigan stavka orqali yoki ko'rib chiqilayotgan aktivga nisbatan foydalanish potentsiali va xatarlari jihatidan o'xshash bo'lgan yagona aktiv (yoki aktivlar portfeliga) ega listing qilingan tadbirkorlik subyekti kapitalining tortilgan o'rta qiymati orqali baholanadi. Biroq, aktivning foydalanishdagi qiymatini baholashda qo'llanilgan diskont stavka(lar)i kelgusi pul oqimlarining baholanishi to'g'rilanmagan xatarlarni aks ettirmasligi lozim. Aks holda, ayrim farazlarning ta'siri ikki marta hisobga olinadi. Agar aktivga xos stavka bevosita bozor ma'lumotlari asosida aniqlana olmasa, tadbirkorlik subyekti diskont stavkasini baholashda o'rindoshlardan foydalanadi. A-ilova bunday holatlarda diskont stavkasini baholash bo'yicha qo'shimcha yo'riqnomani ta'minlaydi.

Gudvilldan tashqari alohida aktiv uchun qadrsizlanish zararlarini tan olish va baholash talablarini belgilaydi. Pul mablag'larini hosil qiladigan birliklar va gudvill uchun qadrsizlanish zararlarini tan olish va baholash ko'rib chiqiladi.

Faqatgina agarda aktivning qoplanadigan qiymati uning balans qiymatidan kamroq bo'lsa, aktivning balans qiymati uning qoplanadigan qiymatiga qadar kamaytirilishi lozim. Bunday kamayish qadrsizlanish bo'yicha zarardir.

3-misol

Haqiqiy xarajat modeli bo'yicha hisobga olinadigan nomoddiy aktivning qadrsizlanishi hisobga olinmoqda. Aktivning balans qiymati 74000 sh.b. Haqqoniy qiymat 75000 sh.b. (malakali baholovchi xulosasi). Sotish xarajatlari umumiy tannarxning 4%ni tashkil qiladi. Aktivdan foydalanish qiymati 70000 sh.b. ga teng.

Qoplanadigan qiymat 72000 sh.b.ga teng ($74000 - 74000 \times 4\%$). Aktiv qadrsizlanishidan zarar 2000 sh.b. ($74000 - 72000$).

DT: nomoliyaviy aktivning qadsizlanishi bo'yicha zarar (M9440) 2000

KT: nomoddiy aktivning qadsizlanishidan yig'lgan zarar (M0900) 2000

Agarda aktiv qadsizlangan bo'lishi mumkinligining biror ishorasi mavjud bo'lsa, qoplanadigan qiymat alohida aktiv uchun baholanishi lozim. Agarda alohida aktivning qoplanadigan qiymatni baholashning imkoni bo'lmasa, tadbirkorlik subyekti aktiv tegishli bo'lgan pul mablag'larini hosil qiladigan birlikning aktivning pulni yuzaga keltiradigan birligi) qoplanadigan qiymatni aniqlashi lozim.

Alohida aktivning qoplanadigan qiymatni aniqlash mumkin bo'lmaydi, agarda:

(a) aktivning foydalanishdagi qiymatini uning chiqib ketish xarajatlari cheklangandagi haqqoniy qiymatiga yaqin bo'lgan holda baholash mumkin bo'lmasa (masalan, aktivdan ukluksiz foydalanishdan keladigan kelgusi pul oqimlari ahaliyatsiz deb baholanmaganda);

(b) aktiv boshqa aktivlardan keladigan pul kirimlaridan ko'proq mustaqil bo'lgan pul kirimlarini yuzaga keltirmasa.

Bunday holatlarda, foydalanishdagi qiymat va shu tufayli, qoplanadigan qiymat faqatgina aktivning pulni yuzaga keltiradigan birligi uchun aniqlanishi mumkin.

4-misol. Qazib oluvchi tadbirkorlik subyekti o'zining qazish faoliyatini amalga oshirishi uchun xususiy temir yo'lga ega. Xususiy temir yo'l temir parchasining qiymati bo'yicha sotilishi mumkin va u konning boshqa aktivlaridan keladigan pul kirimlaridan katta darajada mustaqil bo'lgan pul kirimlarini yuzaga keltirmaydi.

Xususiy temir yo'lning qoplanadigan qiymatini baholash mumkin bo'lmaydi, chunki uning foydalanishdagi qiymatini aniqlashni imkoni yo'q va u temir parchasining qiymatidan ehtimol farq qiladi. Shu tufayli, tadbirkorlik subyekti xususiy temir yo'l tegishli bo'lgan pul mablag'larini hosil qiladigan birlikning, ya'ni butun konning qoplanadigan qiymatini baholaydi.

Aktivning pulni yuzaga keltiradigan birligi aktivlarning eng kichik guruhi bo'lib, ushbu guruh aktivni o'z ichiga oladi hamda boshqa aktivlardan yoki aktivlar guruhlaridan keladigan pul kirimlaridan katta darajada mustaqil bo'lgan pul kirimlarini yuzaga keltiradi. Aktivning pulni yuzaga keltiradigan birligini aniqlash mulohaza qilinishini o'z ichiga oladi. Agarda qoplanadigan qiymatni alohida aktiv uchun aniqlash mumkin bo'lmasa, tadbirkorlik subyekti katta darajada mustaqil bo'lgan pul kirimlarini yuzaga keltiradigan aktivlarning eng quyi jamlanmasini aniqlaydi.

5-misol. Avtobus kompaniyasi beshta alohida yo'nalishlarning har biri bo'yicha minimum xizmat ko'rsatishni talab etadigan va tegishli hokimiyat bilan tuzilgan shartnoma asosida xizmatlarni ko'rsatadi. Har bir yo'nalishga aj-

ratilgan aktivlar va har bir yo'nalish bo'yicha pul oqimlari alohida aniqlanishi mumkin. Yo'nalishlardan biri sezilarli zarar bilan faoliyat ko'rsatadi. Tadbirkorlik subyekti biror avtobus yo'nalishini qisqartirish imkoniga ega bo'lmaganligi sababli, boshqa aktivlardan yoki aktivlar guruhlaridan keladigan pul kirimlaridan katta darajada mustaqil bo'lgan holda aniqlanadigan pul kirimlarining eng quyi darajasi bo'lib butun beshta yo'nalish tomonidan yuzaga keltiriladigan pul kirimlari hisoblanadi. Har bir yo'nalish uchun pul mablag'larini hosil qiladigan birlik bo'lib butun avtobus kompaniyasi hisoblanadi.

Pul kirimlari bu tadbirkorlik subyektiga nisbatan tashqi tomonlardan olinadigan pul mablag'i va pul mablag'i ekvivalentlarining kirimlaridir. Aktivdan (yoki aktivlar guruhidan) keladigan pul kirimlari boshqa aktivlardan (yoki aktivlar guruhlaridan) keladigan pul kirimlaridan ko'proq mustaqil bo'lishi yoki bo'lmashligini aniqlashda, tadbirkorlik subyekti turli omillarni, jumladan rahbariyat tadbirkorlik subyektining operatsiyalarini (masalan, mahsulot turlari, bizneslar, alohida joylashuvlar, tumanlar yoki hududiy joylar bo'yicha) qanday nazorat qilishini yoki rahbariyat tadbirkorlik subyekti aktivlarining va operatsiyalarining davom etishi yoki chiqib ketishi to'g'risida qanday qarorlar qabul qilishini, ko'rib chiqadi.

Pul mablag'larini hosil qiladigan birlikning qoplanadigan qiymati — pul mablag'larini hosil qiladigan birlikning chiqib ketish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymati bilan uning foydalanishdagi qiymati o'rtasidagi ko'prog'i hisoblanadi. Pul mablag'larini hosil qiladigan birlikning qoplanadigan qiymatini aniqlash maqsadida, "aktiv"ga har qanday havola "pul mablag'larini hosil qiladigan birlik"ka havola sifatida o'qiladi.

Pul mablag'larini hosil qiladigan birlikning balans qiymati pul mablag'larini hosil qiladigan birlikning qoplanadigan qiymatini aniqlash usuliga muvofiq bo'lgan asosda aniqlanishi lozim.

Pul mablag'larini hosil qiladigan birlikning balans qiymati:

(a) faqatgina pul mablag'larini hosil qiladigan birlikka nisbatan o'rinli va mos ravishda bevosita aks ettirilishi, yoki taqsimlanishi mumkin bo'lgan aktivlarning balans qiymatini o'z ichiga oladi va pul mablag'larini hosil qiladigan birlikning foydalanishdagi qiymatini aniqlashda foydalaniladigan kelgusi pul kirimlarini yuzaga keltiradi;

(b) har qanday tan olingan majburiyatning balans qiymatini o'z ichiga olmaydi, bunda pul mablag'larini hosil qiladigan birlikning qoplanadigan qiymat ushbu majburiyatni inobatga olmagan holda aniqlanishi mumkin bo'lmaguncha.

Bunga sabab shuki, pul mablag'larini hosil qiladigan birlikning chiqib ketish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymati va foydalanishdagi qiymati pul mablag'larini hosil qiladigan birlikning qismi bo'lmagan aktivlarga va tan olingan majburiyatlarga tegishli pul oqimlarini inobatga olmagan holda aniqlanadi.

Pul mablag'larini hosil qiladigan birliklarda gudvillni taqsimlash

Qadrsizlanishga tekshirish maqsadida, biznes birlashuvida sotib olingan gudvill xarid sanasidan boshlab sotib oluvchining, birlashuv faoliyatidan manfaat olishi kutilgan pul mablag'larini hosil qiladigan birliklarining har biriga, yoki pul mablag'larini hosil qiladigan birliklar guruhlariga, taqsimlanishi lozim, bunda sotib olinuvchining boshqa aktivlari yoki majburiyatlari ushbu birliklarga yoki birliklar guruhlariga birlashtirilgan bo'lishi yoki bo'lmashligidan qat'iy nazar. Gudvill bunday taqsimlangan har bir birlik yoki birliklar guruhi:

(a) tadbirkorlik subyekti ichidagi gudvill ichki boshqaruv maqsadlarida nazorat qilinadigan eng quyi darajani aks ettirishi lozim;

(b) umumlashtirishdan oldin MHXS 8 "Operatsion segmentlar"da ta'riflangan operatsion segmentdan kattaroq bo'lmashligi lozim.

6-Misol. Tadbirkorlik subyekti gudvill taqsimlangan pul mablag'larini hosil qiladigan birlikning qismi bo'lgan faoliyatni 100VB ga sotadi. Birlikka taqsimlangan gudvill, ixtiyoriy ravishdan tashqari, ushbu birlikdan pastroq bo'lgan darajada aniqlanishi yoki aktiv guruhiga bog'liq bo'lishi mumkin bo'lmaydi. Pul mablag'larini hosil qiladigan birlikning saqlab qolingani qismining qoplanadigan qiymati 300VB ga tengdir. Pul mablag'larini hosil qiladigan birlikka taqsimlangan gudvill ixtiyoriy ravishsiz ushbu birlikdan pastroq bo'lgan darajada aniqlanishi yoki aktiv guruhiga bog'liq bo'lishi mumkin bo'lmaganligi sababli, chiqib ketgan faoliyatga bog'liq gudvill chiqib ketgan faoliyat bilan birlikning saqlab qolingani qismining nisbiy qiymatlari asosida baholanadi. Shu tufayli, pul mablag'larini hosil qiladigan birlikka taqsimlangan gudvillning 25 foizi sotiladigan faoliyatning balans qiymatiga kiritiladi.

Agarda tadbirkorlik subyekti gudvill taqsimlangan bir yoki bir necha pul mablag'larini hosil qiladigan birliklarning tarkibini o'zgartiradigan usulda o'zining hisobot tuzilmasini qayta tashkil etsa, gudvill ta'sir etilgan birliklarga qayta taqsimlanishi lozim. Ushbu qayta taqsimlash tadbirkorlik subyekti pul mablag'larini hosil qiladigan birlik ichidagi faoliyatning chiqib ketishini amalga oshirganda qo'llaydigan nisbiy qiymat yondashuviga o'xshash yondashuv orqali amalga oshirilishi lozim, bunda tadbirkorlik subyekti boshqa ba'zi usul chiqib ketgan faoliyat bilan bog'liq gudvillni yaxshiroq aks ettirishini ko'rsata olmaguncha.

7-Misol. Gudvill avval pul mablag'larini hosil qiladigan birlik A ga taqsimlangan. A ga taqsimlangan gudvill, ixtiyoriy ravishdan tashqari, A dan pastroq bo'lgan darajada aniqlanishi yoki aktiv guruhiga bog'liq bo'lishi mumkin bo'lmaydi. A bo'linishi lozim va boshqa uchta pul mablag'larini hosil qiladigan birliklarga B, V va G birlashtirilishi lozim.

A ga taqsimlangan gudvill ixtiyoriy ravishsiz A dan pastroq bo'lgan darajada aniqlanishi yoki aktiv guruhiga bog'liq bo'lishi mumkin bo'lmagan sababli, u B, V va G birliklarga A ning uchta qismlarining nisbiy qiymatlari asosida ushbu qismlar B, V va G lar bilan birlashtirilishidan oldin qayta taqsimlanadi.

Gudvill taqsimlangan pul mablag'larini hosil qiladigan birlik uchun yillik qadrsizlanish tekshiruvi yillik davr mobaynida har qanday paytda amalga oshirilishi mumkin, bunda tekshiruv har yili bir xil paytda amalga oshirilishi lozim. Turli pul mablag'larini hosil qiladigan birliklar qadrsizlanishga turli paytlarda tekshirilishi mumkin. Biroq, pul mablag'larini hosil qiladigan birlikka taqsimlangan gudvillning ayrim qismi yoki barchasi joriy yillik davr mobaynida biznes birlashuvida sotib olingan bo'lsa, ushbu birlik joriy yillik davrning oxiridan oldin qadrsizlanishga tekshirilishi lozim.

Korporativ aktivlar tadbirkorlik subyekting bosh ofisining yoki bo'linmasining binosi, elektron ma'lumotlarni qayta ishlash uskunalari yoki tadqiqot markazi kabi guruh yoki bo'linma aktivlarini o'z ichiga oladi. Tadbirkorlik subyekting tuzilishi aktiv muayyan pul mablag'larini hosil qiladigan birlik uchun Mazkur standartda keltirilgan korporativ aktivlar ta'rifini qanoatlantirishi yoki qanoatlantirmasligini belgilaydi. Korporativ aktivlarning farqlovchi xususiyatlari shuki, ular boshqa aktivlar yoki aktivlar guruhlaridan mustaqil ravishda pul kirimlarini yuzaga keltirmaydi va ularning balans qiymatini ko'rib chiqilayotgan pul mablag'larini hosil qiladigan birlikda to'liq aks ettirilmaydi.

Korporativ aktivlar alohida pul kirimlarini yuzaga keltirmasligi tufayli, alohida korporativ aktivning qoplanadigan qiymati aniqlanmaydi, bunda rahbariyat aktivning chiqib ketishini amalga oshirishga qaror qilmaguncha. Natijada, agar da korporativ aktiv qadrsizlangan bo'lishi mumkinligining ishorasi mavjud bo'lsa, qoplanadigan qiymat korporativ aktiv tegishli bo'lgan pul mablag'larini hosil qiladigan birlik yoki pul mablag'larini hosil qiladigan birliklar guruhi uchun aniqlanadi va u ushbu pul mablag'larini hosil qiladigan birlikning yoki pul mablag'larini hosil qiladigan birliklar guruhining balans qiymati bilan qiyoslanadi.

Qadrsizlanish bo'yicha zarar pul mablag'larini hosil qiladigan birlik (gudvill yoki korporativ aktiv taqsimlangan pul mablag'larini hosil qiladigan birliklarning eng kichik guruhi) uchun tan olinishi lozim, faqatgina agarda birlikning (birliklar guruhining) qoplanadigan qiymati birlikning (birliklar guruhining) balans qiymatidan kam bo'lsa. Qadrsizlanish bo'yicha zarar birlik (birliklar guruhi) aktivlarining balans qiymatini kamaytirish uchun quyidagi tartibda taqsimlanishi lozim:

(a) avval pul mablag'larini hosil qiladigan birlikka (birliklar guruhiga) taqsimlangan har qanday gudvillning balans qiymatini kamaytirishga;

(b) keyin birlikning (birliklar guruhining) boshqa aktivlariga birlikdagi (birliklar guruhidagi) har bir aktivning balans qiymatiga proporsional ravishda.

Balans qiymatlardagi ushbu kamaytirishlar alohida aktivlar bo'yicha qadrsizlanish zararlari sifatida inobatga olinishi lozim.

8-Misol. Uskuna jismoniy shikastlangan, ammo u shikastlanishidan oldingi holatdagidek yaxshi ishlamasa ham, hanuz ishlamoqda. Uskunaning chiqib ketish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymati uning balans qiymatidan

kamroq. Uskuna mustaqil pul kirimlarini yuzaga keltirmaydi. Uskunani o'z ichiga olgan va boshqa aktivlardan keladigan pul kirimlaridan ko'proq mustaqil bo'lgan pul kirimlarini yuzaga keltiradigan aktivlarning eng kichik aniqlanadigan guruhi — uskuna tegishli bo'lgan ishlab chiqarish liniyasi hisoblanadi. Ishlab chiqarish liniyasining qoplanadigan qiymati shuni ko'rsatadiki, butun ishlab chiqarish liniyasi qadrsizlanmagan. Faraz 1: rahbariyat tomonidan tasdiqlangan byudjetlar/loyihalar uskunani almashtirish bo'yicha rahbariyatning hech qanday majburiyatini aks ettirmaydi.

Uskunaning qoplanadigan qiymatining o'zini baholash imkonsizdir, chunki uskunaning foydalanishdagi qiymati:

(a) uning chiqib ketish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymatidan farq qilishi mumkin;

(b) faqatgina uskuna tegishli bo'lgan pul mablag'larini hosil qiladigan birlik (ishlab chiqarish liniyasi) uchun aniqlanishi mumkin.

Ishlab chiqarish liniyasi qadrsizlanmagan. Shu tufayli, hech qanday qadrsizlanish bo'yicha zarar uskuna uchun tan olinmaydi. Shunga qaramasdan, tadbirkorlik subyekti uskuna uchun eskirish davrini yoki eskirishni hisoblash usulini qayta baholashi zarur bo'lishi mumkin. Balki, qisqaroq eskirish davri yoki tezroq eskirish hisoblash usuli uskunaning kutilgan qolgan foydali xizmat muddatini yoki tadbirkorlik subyekti tomonidan iqtisodiy manfaatlarning o'zlashtirilishi kutilgan holatni aks ettirish uchun talab etiladi.

Faraz 2: rahbariyat tomonidan tasdiqlangan byudjetlar/loyihalar uskunani almashtirish va uni yaqin kelajakda sotish bo'yicha rahbariyatning majburiyatini aks ettiradi. Uskunaning chiqib ketishiga qadar undan ukluksiz foydalanish bo'yicha pul oqimlari sezilarsiz deb baholangan.

Uskunaning foydalanishdagi qiymatini uning chiqib ketish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymatiga yaqin bo'lgan holda baholash mumkin. SHu tufayli, uskunaning qoplanadigan qiymati aniqlanishi mumkin va uskuna tegishli bo'lgan pul mablag'larini hosil qiladigan birlikka (ya'ni ishlab chiqarish liniyasiga) hech qanday e'tibor qaratilmaydi. Uskunaning chiqib ketish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymati uning balans qiymatidan kamroq bo'lgani tufayli, qadrsizlanish zarari uskuna uchun tan olinadi.

Ushbu talablar «aktiv» atamasidan foydalanadi, ammo ular alohida aktivga yoki pul mablag'larini hosil qiladigan birlikka nisbatan teng tarzda qo'llaniladi. Tadbirkorlik subyekti har bir hisobot davrining oxirida gudvilldan tashqari aktiv uchun oldingi davrlarda tan olingan qadrsizlanish bo'yicha zarari bundan buyon mavjud bo'lmashligining yoki kamaygan bo'lishi mumkinligining biror ishorasi mavjud bo'lishi yoki bo'lmashligini baholashi lozim. Agarda bunday ishora mavjud bo'lsa, tadbirkorlik subyekti ushbu aktivning qoplanadigan qiymatini baholashi lozim.

Qadrsizlanish bo'yicha zararga tegishli gudvilldan tashqari aktivning oshgan balans qiymati shunday balans qiymatdan oshmasligi lozimki, qaysiki aniqlangan bo'lar edi (amortizatsiyadan yoki eskirishdan holi), agarda hech qanday qadrsizlanish bo'yicha zarar aktiv uchun oldingi yillarda tan olinmaganda edi.

5.2. MHXS (IFRS) 13 "Haqqoniy qiymatni baholash"

MHXS (IFRS) 13 "Haqqoniy qiymatni baholash" nomli standartning maqsadi bo'lib,

- (a) haqqoniy qiymatni ta'riflaydi;
- (b) yagona MHXS da haqqoniy qiymatni baholash bo'yicha konseptual asosni belgilaydi;
- (d) haqqoniy qiymatni baholashlar to'g'risidagi ochib berishlarni talab etadi.

Haqqoniy qiymat tadbirkorlik subyektiga-xos baholash emas, balki bozorga-asoslangan baholashdir. Ayrim aktivlar va majburiyatlar uchun, kuzatiladigan bozor operatsiyalari va bozor ma'lumotlari mavjud bo'lmashligi mumkin. Biroq, haqqoniy qiymatni baholashning maqsadi ikki holatda ham bir xildir – joriy bozor sharoitlariga asosan baholash sanasida bozor ishtirokchilari o'rtasidagi aktivni sotish yoki majburiyatni o'tkazish bo'yicha odatiy operatsiyada sodir bo'lishi mumkin bo'lgan narxni baholashdir (ya'ni aktiv yoki majburiyatga ega bo'lgan bozor ishtirokchisi nuqtai nazaridan baholash sanasidagi chiqish narxi).

Haqqoniy qiymatning ta'rifida aktivlar va majburiyatlarga e'tibor qaratiladi, chunki ular buxgalteriya baholashining asosiy predmeti hisoblanadi. Shu bilan birga, mazkur MHXS tadbirkorlik subyektining haqqoniy qiymatda baholan-gan o'z ulushli instrumentlariga nisbatan qo'llanilishi lozim.

MHXS boshqa MHXS haqqoniy qiymatni baholashlarni va haqqoniy qiymatni baholashlar to'g'risidagi ochib beriladigan ma'lumotlarni (hamda sotish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymat kabi haqqoniy qiymatga asoslangan baholashlarni va ushbu baholashlar to'g'risidagi ma'lumotlarni) ochib berishni talab etganda yoki ularga ruxsat berganda qo'llaniladi.

MHXSning baholash va ochib berish talablari quyidagilarga nisbatan qo'llanilmaydi:

- (a) MHXS 2 «Aksiyaga-asoslangan to'lov» ning qo'llash doirasidagi aksiyaga-asoslangan to'lov operatsiyalari;
- (b) BHXS 17 «Ijara» ning qo'llash doirasidagi ijara operatsiyalari; va
- (d) haqqoniy qiymatga nisbatan ba'zi o'xshashliklarga ega ammo haqqoniy qiymat bo'lmagan baholashlar, masalan MHXS 2 «Tovar-moddiy zaxiralar» dagi sof sotish qiymati yoki MHXS 36 «Aktivlarning qadrsizlanishi» dagi foydalanishdagi qiymat.

Ushbu BHXSda ma'lumotlarni ochib berish talablari quyidagilarga nisbatan qo'llanilmaydi:

(a) BHXS 19 «Xodimlarning daromadlari» ga muvofiq haqqoniy qiymatda baholangan tizim aktivlari;

(b) BHXS 26 «Pension tizimlar bo'yicha buxgalteriya hisobi va hisoboti» ga muvofiq haqqoniy qiymatda baholangan nafaqa tizimi investitsiyalari;

(d) qoplanadigan qiymati BHXS 36 ga muvofiq hisobdan chiqarish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymat bo'lgan aktivlar.

Haqqoniy qiymat muayyan aktiv yoki majburiyat bo'yicha baholanadi. Shu tufayli, haqqoniy qiymatni baholashda tadbirkorlik subyekti aktiv yoki majburiyatning xususiyatlarini inobatga olishi lozim, agarda bozor ishtirokchilari baholash sanasida aktiv yoki majburiyatni narxlashda ushbu xususiyatlarni inobatga olishi mumkin bo'lsa. Bunday xususiyatlar, masalan, quyidagilarni o'z ichiga oladi:

(a) aktivning holati va joylashuvi;

(b) aktiv sotilishi yoki foydalanilishi bo'yicha cheklovlar, agarda mavjud bo'lsa.

Haqqoniy qiymatda baholangan aktiv yoki majburiyat quyidagilarning biri bo'lishi mumkin:

(a) mustaqil aktiv yoki majburiyat (masalan moliyaviy instrument yoki nomoliyaviy aktiv);

(b) aktivlar guruhi, majburiyatlar guruhi yoki aktivlar va majburiyatlar guruhi (masalan pulni yuzaga keltiradigan birlik yoki biznes).

Aktiv yoki majburiyat tan olish yoki ochib berish maqsadlarida mustaqil aktiv yoki majburiyat, aktivlar guruhi, majburiyatlar guruhi yoki aktivlar va majburiyatlar guruhi bo'lishi uning o'lchov birligiga bog'liq bo'ladi. Aktiv yoki majburiyat uchun o'lchov birligi haqqoniy qiymatni baholashni talab etadigan yoki unga ruxsat beradigan MHXS ga muvofiq aniqlanishi lozim, bundan mazkur MHXS da ta'minlangan holatlar mustasno.

Haqqoniy qiymatni baholashda shunday faraz qilinadiki, aktiv yoki majburiyat joriy bozor sharoitlariga asosan baholash sanasida bozor ishtirokchilari o'rtasidagi aktivni sotish yoki majburiyatni o'tkazish bo'yicha odatiy operatsiyada ayirboshlanadi.

Haqqoniy qiymatni baholashda shunday faraz qilinadiki, aktivni sotish yoki majburiyatni o'tkazish bo'yicha operatsiya quyidagi bozorlardan birida sodir bo'ladi:

(a) aktiv yoki majburiyat bo'yicha asosiy bozorda;

(b) asosiy bozor mavjud bo'lmaganda, aktiv yoki majburiyat bo'yicha eng afzal bozorda.

Tadbirkorlik subyekti bozor ishtirokchilari aktivni yoki majburiyatni narxlashda foydalanishi mumkin bo'lgan farazlar orqali aktiv yoki majburiyatning

haqqoniy qiymatini baholashi lozim, bunda bozor ishtirokchilari o'zlarining eng maqbul iqtisodiy manfaatlari uchun harakat qilishlari faraz qilinadi.

Ushbu farazlarni shakllantirishda, tadbirkorlik subyekti muayyan bozor ishtirokchilarini aniqlashi shart emas. Buning o'rniga, tadbirkorlik subyekti bozor ishtirokchilarini umumiy holda farqlaydigan xususiyatlarni aniqlashi lozim, bunda barcha quyidagilarga xos omillar inobatga olinadi:

(a) aktiv yoki majburiyat;

(b) aktiv yoki majburiyat bo'yicha asosiy (yoki eng afzal) bozor;

(d) tadbirkorlik subyekti ushbu bozorda bitim tuzishi mumkin bo'lgan bozor ishtirokchilari.

Haqqoniy qiymat bu joriy bozor sharoitlarida baholash sanasida asosiy (yoki eng afzal) bozordagi odatiy operatsiyada aktivni sotishda olinishi yoki majburiyatni o'tkazishda to'lanishi mumkin bo'lgan narxdir (ya'ni chiqish narxidir), bunda ushbu narx bevosita kuzatiladigan bo'lishi yoki boshqa baholash usuli orqali baholanishidan qat'iy nazar.

Nomoliyaviy aktivning haqqoniy qiymatini baholash aktivdan uning eng yuqori va eng unumli foydalanilishi orqali yoki aktivni undan eng yuqori va eng unumli foydalanishi mumkin bo'lgan bozor ishtirokchisiga sotish orqali bozor ishtirokchisining iqtisodiy naflarni yuzaga keltirish imkoniyatini inobatga oladi.

Nomoliyaviy aktivdan eng yuqori va eng unumli foydalanish, quyidagi tarzda, jismoniy mumkin bo'lgan, qonuniy ruxsat etilgan va moliyaviy imkonli bo'lgan holda aktivdan foydalanishni inobatga oladi:

(a) jismoniy mumkin bo'lgan foydalanish bozor ishtirokchilari aktivni narxlashda inobatga olishi mumkin bo'lgan aktivning jismoniy xususiyatlarini inobatga oladi (masalan, mulkning joyi va hajmi).

(b) qonuniy ruxsat etilgan foydalanish bozor ishtirokchilari aktivni narxlashda inobatga olishi mumkin bo'lgan aktivdan foydalanish bo'yicha har qanday qonuniy cheklovlarni inobatga oladi (masalan, mulkka nisbatan qo'llaniladigan hududiy me'yoriy hujjatlar).

(d) moliyaviy imkonli bo'lgan foydalanish bozor ishtirokchilari ushbu foydalanish orqali ushbu aktivga investitsiyadan talab etishi mumkin bo'lgan investitsion daromadni yuzaga keltirish maqsadida jismoniy mumkin bo'lgan va qonuniy ruxsat etilgan holda aktivdan foydalanish yetarli daromadni yoki pul oqimlarini (aktivni ushbu foydalanishiga moslash xarajatlarini inobatga olgan holda) yuzaga keltirishi yoki keltirmasligini inobatga oladi.

Nomoliyaviy aktivdan eng yuqori va eng unumli foydalanish quyidagi tarzda aktivning haqqoniy qiymatini baholashda foydalaniladigan baholashning dastlabki shartini belgilaydi:

- nomoliyaviy aktivdan eng yuqori va eng unumli foydalanish undan boshqa aktivlar bilan birgalikda guruh sifatida (foydalanish uchun o'rnatilgan yoki boshqa hollarda sozlangan holda) yoki boshqa aktivlar va majburiyatlar bilan

birgalikda (masalan, biznes) foydalanish orqali bozor ishtirokchilariga maksimum qiymatni ta'minlashi mumkin.

- Agarda aktivdan eng yuqori va eng unumli foydalanish aktivdan boshqa aktivlar bilan yoki boshqa aktivlar va majburiyatlar bilan birgalikda foydalanish bo'lsa, aktivning haqqoniy qiymati aktiv boshqa aktivlar yoki boshqa aktivlar va majburiyatlar bilan birgalikda foydalanilishi mumkinligini va ushbu aktivlar va majburiyatlar (ya'ni uning to'ldiruvchi aktivlari va ularga bog'liq majburiyatlar) bozor ishtirokchilari uchun mavjud bo'lishi mumkinligini faraz qilgan holda aktivni sotish bo'yicha joriy operatsiyada olinishi mumkin bo'lgan narxdir.

- aktiv bilan va to'ldiruvchi aktivlar bilan bog'liq majburiyatlar aylanma kapitalni moliyalashtiradigan majburiyatlarni, o'z ichiga oladi, ammo aktivlar guruhi ichidagi aktivlardan tashqari bo'lgan aktivlarni moliyalashtirishda foydalaniladigan majburiyatlarni o'z ichiga olmaydi.

- nomoliyaviy aktivdan eng yuqori va eng unumli foydalanish to'g'risidagi farazlar aktiv foydalanilishi mumkin bo'lgan aktivlar guruhidagi yoki aktivlar va majburiyatlar guruhidagi barcha (eng yuqori va eng unumli foydalanish o'rinni bo'lgan) aktivlarga nisbatan mos bo'lishi lozim.

(b) nomoliyaviy aktivdan eng yuqori va eng unumli foydalanish mustaqil asosda bozor ishtirokchilari uchun maksimum qiymatni ta'minlashi mumkin. Agarda aktivdan eng yuqori va eng unumli foydalanish undan mustaqil asosda foydalanish bo'lsa, aktivning haqqoniy qiymati aktivdan mustaqil asosda foydalanishi mumkin bo'lgan bozor ishtirokchilariga aktivni sotish bo'yicha joriy operatsiyada olinishi mumkin bo'lgan narxdir.

Haqqoniy qiymatni baholashda shu narsa faraz qilinadiki, moliyaviy yoki nomoliyaviy majburiyat yoki tadbirkorlik subyekti o'z ulushli instrumenti (masalan biznes birlashuvida tovon sifatida chiqarilgan kapitaldagi ulushlar) baholash sanasida bozor ishtirokchisiga o'tkaziladi. Majburiyat yoki tadbirkorlik subyekti o'z ulushli instrumentining o'tkazmasi quyidagilarni nazarda tutadi:

(a) Majburiyat amalda qoladi va bozor ishtirokchisi bo'lgan qabul qiluvchidan majburiyatni bajarish talab etiladi. Majburiyat baholash sanasida kontragent bilan hisob-kitob qilinmaydi yoki boshqa hollarda so'ndirilmaydi.

(b) Tadbirkorlik subyekti o'z ulushli instrumenti amalda qoladi va bozor ishtirokchisi bo'lgan qabul qiluvchi tomon instrument bilan bog'liq huquqlarni va majburiyatlarni o'z zimmasiga oladi. Instrument baholash sanasida beror qilinmaydi yoki boshqa hollarda so'ndirilmaydi.

Qachonki bir xil yoki o'xshash majburiyatning yoki tadbirkorlik subyekti o'z ulushli instrumentining o'tkazmasi bo'yicha belgilangan narx mavjud bo'lmasa va bir xil moddaga boshqa tomon aktiv sifatida egalik qilmasa, tadbirkorlik subyekti majburiyatga ega yoki kapitalga nisbatan huquqni chiqargan

bozor ishtirokchisi nuqtai nazaridan baholash usuli orqali majburiyatning yoki ulushli instrumentning haqqoniy qiymatini baholashi lozim.

Masalan, keltirilgan qiymat usulini qo'llashda tadbirkorlik subyekti quyidagilardan birini inobatga olishi mumkin:

(a) Bozor ishtirokchisi majburiyatni bajarishda sarflashni ko'zda tutishi mumkin bo'lgan kelgusi pul chiqimlari, jumladan bozor ishtirokchisi majburiyatni qabul qilishda talab etishi mumkin bo'lgan qoplash.

(b) Bozor ishtirokchisi bir xil majburiyatni yoki ulushli instrumentni tuzish yoki chiqarishda olishi mumkin bo'lgan summa, bunda bozor ishtirokchilari bir xil shartnomaviy shartlarga ega majburiyatni yoki ulushli instrumentni chiqarishda asosiy (yoki eng afzal) bozordagi bir xil moddani (masalan bir xil kredit xususiyatlariga ega) narxlashda foydalanishi mumkin bo'lgan farazlardan foydalaniladi.

Majburiyatning haqqoniy qiymati majburiyatlarni bajarmaslik riskining ta'sirini aks ettiradi. Majburiyatlarni bajarmaslik riski tadbirkorlik subyektining o'z kredit riskini (MHXS 7 «Moliyaviy instrumentlar: ma'lumotlarni ochib berish» da ta'riflangandek) o'z ichiga oladi, ammo bu bilan cheklanmasligi mumkin. Majburiyatlarni bajarmaslik riski majburiyat o'tkazmasidan oldin va keyin bir xil bo'lishi faraz qilinadi.

Majburiyatning haqqoniy qiymatini baholashda, tadbirkorlik subyekti o'zining kredit riskini (kredit holati) hamda majburiyat bajarilishi yoki bajarilmasligining ehtimoliga ta'sir etishi mumkin bo'lgan boshqa omillarni inobatga olishi lozim. Ushbu ta'sir majburiyatga qarab farqlanishi mumkin, masalan:

(a) pul mablag'ini yetkazib berish majburiyati (moliyaviy majburiyat) yoki tovarlar va xizmatlarni yetkazib berish majburiyati (nomoliyaviy majburiyat).

(b) majburiyatga tegishli kredit yaxshilanishining shartlari (agarda mavjud bo'lsa).

Talab jihatiga ega moliyaviy majburiyatning (masalan talab qilinguncha depozit) haqqoniy qiymati summa to'lanishi talab etilishi mumkin bo'lgan birinchi sanadan boshlab diskontlangan holda talab qilinganda to'lanadigan summadan kam bo'lmaydi.

Bozor risklari yoki kontragent kredit riskidagi o'zaro hisob-kitob qilish holatlariga ega moliyaviy aktivlar va moliyaviy majburiyatlarga nisbatan qo'llash

Tadbirkorlik subyektining muayyan bozor riskiga (yoki risklariga) sof duchorligi asosida boshqariladigan moliyaviy aktivlar va moliyaviy majburiyatlarning guruhining haqqoniy qiymatini baholash uchun tadbirkorlik subyekti holatlarda haqqoniy qiymatning eng maqbul vakili bo'lgan taklif-talab marjasi ichidagi narxni tadbirkorlik subyektining muayyan bozor riskilariga nisbatan qo'llashi lozim.

Xuddi shuningdek, moliyaviy aktivlar va moliyaviy majburiyatlardan yuzaga keladigan tadbirkorlik subyektining muayyan bozor riskiga (yoki risklari-

ga) duchorligining davomiyligi deyarli bir xil bo'lishi lozim. Masalan, faqatgina ushbu moliyaviy aktivlar va moliyaviy majburiyatlardan tashkil topgan guruh ichidagi besh-yillik moliyaviy instrumentga nisbatan 12 oylikka teng foiz stavkasi riski duchorligiga bog'langan pul oqimlariga qarshi 12-oylik fyu'chers shartnomasidan foydalanadigan tadbirkorlik subyekti sof asosda 12-oylik foiz stavkasi riskiga duchorligining va yalpi asosda qolgan foiz stavkasi riski duchorligining (ya'ni 2-5 yillar) haqqoniy qiymatini baholaydi.

Muayyan kontragent bilan tuzilgan moliyaviy aktivlar va moliyaviy majburiyatlar guruhining haqqoniy qiymatini baholash uchun tadbirkorlik subyekti haqqoniy qiymatni baholashga ushbu kontragentning kredit riskiga tadbirkorlik subyektlarning sof duchorligining yoki tadbirkorlik subyektlarning kredit riskiga kontragentning sof duchorligining ta'sirini kiritishi lozim, qachonki bozor ishtirokchilari defolt holatida kredit risk duchorligini kamaytiradigan har qanday mavjud kelishuvlarni inobatga olish mumkin bo'lsa (masalan kontragent bilan bosh hisob-kitob kelishuvi yoki har bir tomonning boshqa tomonning kredit riskiga sof duchorligi asosida garovni ayirboshlashni talab etadigan kelishuv). Haqqoniy qiymatni baholash bunday kelishuvlar defolt holatida yuridik kuchga ega bo'lishi mumkinligining ehtimoli bo'yicha bozor ishtirokchilarining kutilishlarini aks ettirishi lozim.

Qachonki aktiv yoki majburiyat bo'yicha ayirboshlash operatsiyasida ushbu aktiv sotib olinsa yoki majburiyat zimmaga olinsa, operatsiya narxi aktivni sotib olish uchun to'langan yoki majburiyatni zimmaga olishda olingan narxdir (kirish narxi). Aksincha, aktiv yoki majburiyatning haqqoniy qiymati aktivni sotishda olinishi yoki majburiyatni o'tkazishda to'lanishi mumkin bo'lgan narxdir (chiqish narxi). Tadbirkorlik subyektlari aktivlarni ularni sotib olish uchun to'langan narxlarda zaruriy tarzda sotmaydilar. Xuddi shuningdek, tadbirkorlik subyektlari majburiyatlarni ularni zimmaga olish uchun olingan narxlarda zaruriy tarzda o'tkazmaydilar.

Agarda haqqoniy qiymatda baholangan aktiv yoki majburiyat taklif narxi va talab narxiga (masalan dilerlik bozoridagi boshlang'ich ma'lumot) ega bo'lsa, holatlarda haqqoniy qiymatni eng yaxshi aks ettiruvchisi bo'lgan taklif-talab marjasi ichidagi narx haqqoniy qiymatni baholashda foydalanilishi lozim, bunda boshlang'ich ma'lumot haqqoniy qiymat ierarxiyasida (ya'ni 1, 2 yoki 3-daraja) toifalangan bo'lishidan qat'iy nazar. Aktiv pozitsiyalari bo'yicha taklif narxlaridan foydalanishga va majburiyat pozitsiyalari bo'yicha talab narxlaridan foydalanishga ruxsat etiladi, ammo talab etilmaydi.

Mazkur MHXS taklif-talab marjasi ichidagi haqqoniy qiymatni baholashda oraliq-bozor narxlaridan yoki bozor ishtirokchilari tomonidan amaliy maqsadga muvofiqlik sifatida foydalaniladigan boshqa narxlar kelishuvlaridan foydalanishni to'smaydi.

Haqqoniy qiymatni baholashlardagi va tegishli ochib berishlardagi moslikni va qiyoslanuvchanlikni oshirish uchun, mazkur MHXS haqqoniy qiymat ierarxiyasini belgilaydi va ushbu ierarxiya haqqoniy qiymatni baholashda foydalaniladigan baholash usullariga boshlang'ich ma'lumotlarni uchta darajaga toifalaydi. Haqqoniy qiymat ierarxiyasi bir xil aktivlar yoki majburiyatlar bo'yicha faol bozorlardagi belgilangan (to'g'rilanmagan) narxlarga (1-darajali boshlang'ich ma'lumotlar) eng yuqori ustunlikni va kuzatilmaydigan boshlang'ich ma'lumotlarga (3-darajali boshlang'ich ma'lumotlar) eng past ustunlikni belgilaydi.

Ayrim holatlarda, aktiv va majburiyatning haqqoniy qiymatini baholashda foydalaniladigan boshlang'ich ma'lumotlar haqqoniy qiymat ierarxiyasining turli toifalarida toifalanishi mumkin. Ushbu holatlarda, haqqoniy qiymatni baholash uning butunligicha butun baholash uchun ahamiyatli bo'lgan eng past daraja boshlang'ich ma'lumoti kabi bir xil haqqoniy qiymat ierarxiyasining darajasida toifalanadi. Butun baholashga nisbatan muayyan boshlang'ich ma'lumotning ahamiyatligini baholash mulohazani talab etib, bunda aktiv yoki majburiyatga xos omillar inobatga olinadi. Haqqoniy qiymatga asoslangan baholashlarni hosil qilishga nisbatan to'g'rilanishlar, masalan sotish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymatni baholashdagi sotish xarajatlari, haqqoniy qiymatni baholash toifalangan haqqoniy qiymat ierarxiyasining darajasini aniqlashda inobatga olinmasligi lozim.

1-darajali boshlang'ich ma'lumotlar

1-darajali boshlang'ich ma'lumotlar baholash sanasida tadbirkorlik subyekti foydalanishi mumkin bo'lgan bir xil aktivlar yoki majburiyatlar bo'yicha faol bozorlardagi belgilangan narxlardir (to'g'rilanmagan).

2-darajali boshlang'ich ma'lumotlar

2-darajali boshlang'ich ma'lumotlar 1-darajaga kiritilgan belgilangan narxlardan tashqari boshlang'ich ma'lumotlar bo'lib, ular bevosita yoki bilvosita aktiv yoki majburiyat bo'yicha kuzatiladi.

3-darajali boshlang'ich ma'lumotlar

3-darajali boshlang'ich ma'lumotlar aktiv yoki majburiyat bo'yicha kuzatilmaydigan boshlang'ich ma'lumotlardir.

Baholash sanasida, agarda mavjud bo'lsa, aktiv yoki majburiyat bo'yicha juda kichik bozor mavjud bo'lish holatlariga qaramasdan, o'rinli kuzatiladigan boshlang'ich ma'lumotlar mavjud bo'lmagan darajada haqqoniy qiymatni baholash uchun kuzatilmaydigan boshlang'ich ma'lumotlardan foydalanish lozim. Biroq, haqqoniy qiymatni baholash maqsadi, ya'ni aktiv yoki majburiyatga ega bozor ishtirokchisi nuqtai nazaridan baholash sanasidagi chiqish narxi, bir xil bo'lib qoladi. Shu tufayli, kuzatilmaydigan boshlang'ich ma'lumotlar bozor ishtirokchilari aktiv yoki majburiyatni narxlashda foydalanishi mumkin bo'lgan farazlarni, jumladan risk bo'yicha farazlarni aks ettirishi lozim.

Tadbirkorlik subyekti uning moliyaviy hisobotlaridan foydalanuvchilarga quyidagilarning ikkalasini ham baholashga ko'mak beradigan ma'lumotlarni o'lib berishi lozim:

(a) dastlab tan olishdan keyin qaytalanadigan yoki qaytalanmaydigan asosda haqqoniy qiymatda baholanadigan aktivlar va majburiyatlar uchun baholash usullari va ushbu baholashlarni ishlab chiqishda foydalaniladigan boshlang'ich ma'lumotlar;

(b) yirik kuzatilmaydigan boshlang'ich ma'lumotlar (3-darajali) orqali qaytalanadigan haqqoniy qiymatni baholash uchun, baholashlarning davr bo'yicha foyda yoki zararga yoki boshqa umumlashgan daromadga ta'siri.

Tadbirkorlik subyekti quyidagilarni ko'rib chiqishi lozim:

(a) ochib berish talablarini qanoatlantirish uchun zarur tafsilotlar darajasi;

(b) turli talablarning har biriga qanchalik e'tibor ajratilishi;

(d) qanchalik umumlashtirishni yoki bo'laklashni amalga oshirish;

(e) moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilar ochib berilgan miqdoriy ma'lumotlarni baholash uchun qo'shimcha ma'lumotlarga muhtojligi.

Tayanch so'zlar.

Balans qiymati - bu aktivning u bo'yicha har qanday jamg'arilgan eskirish (amortizatsiya) summasini va keyingi yig'ilgan qadrsizlanish zararlarini chegirgandan so'ng tan olinadigan qiymatidir.

Pul mablag'larini yuzaga keltiradigan birlik - bu aktivlarning kichik aniqlanadigan guruhi bo'lib, u boshqa aktivlar yoki aktivlar guruhidan kelib tushadigan pul oqimlaridan katta darajada mustaqil bo'lgan kelib tushadigan pul oqimlarini yuzaga keltiradi.

Korporativ aktivlar - bu gudvilldan tashqari aktivlar bo'lib, ular pul mablag'larini hosil qiladigan o'rganilayotgan birlik va boshqa pul mablag'larini hosil qiladigan birliklar bo'yicha kelgusi pul oqimlari hosil bo'lishiga o'z hissasini qo'shadi.

Chiqib ketish xarajatlari - bu aktivning yoki pul mablag'larini hosil qiladigan birlikning chiqib ketishiga tegishli bevosita qo'shimcha xarajatlar bo'lib, bunda moliyalashtirish xarajatlari va foyda solig'i xarajati inobatga olinmaydi.

Eskirish hisoblanadigan summa - bu aktivning tannarxidan, yoki moliyaviy hisobotlarda uning qiymatini aks ettiradigan boshqa summadan, uning qoldiq qiymatining chegirilganidir.

Eskirish (Amortizatsiya) - bu aktivning eskirish hisoblanadigan summasini uning foydali xizmat muddati davomida sistematik tarzda xarajatlarga olib borishdir.

Haqqoniy qiymat - bu baholash sanasida bozor ishtirokchilari o'rtasidagi odatdagi operatsiyada aktivni sotishda olinishi mumkin bo'lgan yoki majburiyatni o'tkazishda to'lanishi mumkin bo'lgan narxdir (MHXS 13 "Haqqoniy qiymatni baholash" ga qarang).

Qadrsizlanish zarari - bu aktivning yoki pul mablag'larini hosil qiladigan birlikning balans qiymatining uning qoplanadigan qiymatidan oshgan qismidir.

Aktivning yoki pul mablag'larini hosil qiladigan birlikning qoplanadigan qiymati - bu uning chiqib ketish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymati bilan uning foydalanishdagi qiymati o'rtasidagi yuqoriroq'i hisoblanadi.

Foydali xizmat muddati - bu:

(a) aktiv tadbirkorlik subyekti tomonidan foydalanilishi kutilgan muddat;

(b) tadbirkorlik subyekti tomonidan aktivdan olinishi kutilgan ishlab chiqarish yoki o'xshash birliklar miqdori.

Foydalanishdagi qiymat - bu aktivdan yoki pul mablag'larini hosil qiladigan birlikdan olinishi kutilgan kelgusi pul oqimlarining keltirilgan qiymatidir.

Faol bozor - aktiv yoki majburiyat bo'yicha operatsiyalar ukluksiz ravishda narxlash ma'lumotlarini ta'minlash uchun yetarli davriylik va hajmda sodir bo'ladigan bozordir.

Tannarx usuli- aktivning xizmat ko'rsatish quvvatini almashtirish uchun joriy paytda talab etilishi mumkin bo'lgan summani aks ettiradigan baholash usulidir (ko'p hollarda joriy almashtirish qiymati deb yuritiladi).

Kirish narxi- ayirboshlash operatsiyasida aktivni sotib olishda to'langan yoki majburiyatni zimmaga olishda olingan narxdir.

Chiqish narxi- aktivni sotish uchun olinishi yoki majburiyatni o'tkazish uchun to'lanishi mumkin bo'lgan narxdir

Kutilgan pul oqimi- ehtimoliy kelugsi pul oqimlarining ehtimolga-tortilgan o'rtachasi (ya'ni taqsimotning o'rtachasi).

6-BOB. NOMOLIYAVIY MAJBURIYATLARNI HISOBGA OLUVCHI STANDARTLARINING TAVSIFI

6.1. BHXS (IAS) 37 “Rezervlar, shartli majburiyatlar va shartli aktivlar”

BHXS 37 “Rezervlar, shartli majburiyatlar va shartli aktivlar” nomli standartning maqsadi rezervlar, shartli majburiyatlar va shartli aktivlarga nisbatan to'g'ri tan olish mezonlari va baholash asoslari qo'llanilishini hamda foydalanuvchilar ushbu rezervlar, shartli majburiyatlar va shartli aktivlarning mohiyatini, vaqtini va summasini tushunishi uchun moliyaviy hisobotlarga izohlarda yetarlicha ma'lumotlar ochib berilishini ta'minlashdan iboratdir.

Ushbu standart hamma tadbirkorlik subyektlari tomonidan quyidagilardan tashqari rezervlarni, shartli majburiyatlarni va shartli aktivlarni hisobga olishda qo'llanilishi lozim:

(a) oxirgacha yetkazilmagan shartnomalardan kelib chiqadiganlar, agar bu shartnomalar og'irlik qiladigan shartnomalar bo'lmasa;

(b) boshqa standartning qo'llash doirasida bo'lgan rezervlar, shartli majburiyatlar va shartli aktivlar¹⁷.

Ushbu standart MHXS 9 “*Moliyaviy instrumentlar*”ning qo'llash doirasida bo'lgan moliyaviy instrumentlarga (shu jumladan kafolatlarga) nisbatan qo'llanilmaydi.

Oxirgacha yetkazilmagan shartnomalar bo'lib tomonlarining hech birisi shartnomada belgilangan o'z majburiyatlarning hech bir qismini bajarmagan yoki ikkita tomon ham o'z majburiyatlarini teng tarzda qisman bajargan shartnomalar hisoblanadi. Ushbu standart bunday shartnomalarga nisbatan, agar ular og'irlik qiladigan shartnomalar bo'lmasa qo'llanilmaydi.

Ayrim turdagi rezerv, shartli majburiyat yoki shartli aktiv boshqa standartda ko'rib chiqilganida, tadbirkorlik subyekti ushbu standartning o'rniga o'sha standartni qo'llashi kerak. Masalan, rezervlarning ba'zi turlari quyidagilar bo'yicha standartlarda ko'rib chiqilgan:

(a) qurilish shartnomalari (BHXS 11 “*Qurilish shartnomalari*”ga qarang);

(b) foyda soliqlari (BHXS 12 “*Foyda soliqlari*”ga qarang);

(d) ijara kelishuvlari (BHXS 17 *Ijara*” ga qarang). Biroq, BHXS 17da operativ ijara bo'yicha og'irlik qilib boshlagan shartnomalarga nisbatan hech qan-

¹⁷ M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010.- part 2. p.1513

day talablar qo'yilmagani uchun, ushbu standart bunday holatlarga nisbatan qo'llaniladi;

(e) xodimlarning daromadlari (BHXS 19 "*Xodimlarning daromadlari*" ga qarang);

(f) sug'urta shartnomalari (MHXS 4 "*Sug'urta shartnomalari*" ga qarang). Biroq, sug'urtalovchining MHXS 4ning qo'llash doirasidagi sug'urta shartnomalari ostida paydo bo'ladigan sharnomaviy majburiyatlari va huquqlaridan yuzaga keladiganlardan tashqari rezervlar, shartli majburiyatlar va shartli aktivlarga nisbatan ushbu standart qo'llaniladi.

Rezervlar sifatida qaraladigan ba'zi summalar daromadning tan olinishi bilan bog'liq bo'lishi mumkin, masalan tadbirkorlik subyekti haq evaziga kafolatlar beradigan hollarda. Ushbu standartda bunday daromadlarning tan olinishi ko'rib chiqilmaydi. BHXS 18 "*Daromad*" daromadlar tan olinadigan holatlarni belgilaydi va tan olish mezonlarining qo'llanishi bo'yicha amaliy yo'riqnoma beradi. Ushbu standart BHXS 18 ning talablarini o'zgartirmaydi.

Ushbu standart rezervlarni noaniq muddat yoki summaga ega bo'lgan majburiyatlar sifatida aniqlaydi. Ba'zi mamlakatlarda "rezerv" atamasi eskirish, aktivlarning qadrsizlanishi yoki shubhali qarzlari kabi moddalarga tegishlilikiga foydalaniladi: bunday rezervlar aktivlarning balans qiymatlariga tuzatish bo'lib hisoblanadi va ushbu standartda ko'rib chiqilmaydi.

Boshqa standartlarda xarajatlar aktivlar yoki xarajatlar sifatida hisobga olinishi belgilanadi. Bu masalalar ushbu standartda ko'rib chiqilmaydi. SHu sababdan, ushbu standart rezerv shakllanganida tan olinadigan xarajatlarning kapitalizatsiyasini talab ham qilmaydi taqiqlab ham qo'ymaydi.

Ushbu standart restrukturizatsiya (shu jumladan, davom ettirilmaydigan faoliyat) bo'yicha rezervlarga nisbatan qo'llaniladi. Restrukturizatsiya davom ettirilmaydigan faoliyat ta'rifi to'g'ri kelganida, MHXS 5 "*Sotish uchun mo'ljallangan uzoq muddatli aktivlar va davom ettirilmaydigan faoliyat*" tomonidan qo'shimcha ma'lumotlar ochib berilishi talab etilishi mumkin.

Rezervlar boshqa majburiyatlardan, masalan savdo bo'yicha to'lanadigan schyotlar yoki hisoblangan kreditorlik qarzlari, ular hisob-kitob qilinishida kelgusi xarajatlarning amalga oshirilishi vaqti yoki summasi noaniqligi tufayli farqlanishi mumkin. Farqli o'laroq:

(a) savdo bo'yicha to'lanadigan schyotlar – bu olingan yoki yetkazib berilgan tovarlar yoki xizmatlar uchun to'lanadigan va mol yetkazib beruvchi tomonidan hisob-kitobi talab etilgan yoki u bilan rasmiy kelishilgan majburiyatlardir;

(b) hisoblangan kreditorlik qarzlari – olingan yoki yetkazib berilgan, lekin to'lanmagan tovarlar yoki xizmatlar uchun to'lanishi lozim bo'lgan va mol yetkazib beruvchi tomonidan hisob-kitobi talab etilgan yoki u bilan rasmiy kelishilgan majburiyatlardir, shu jumladan xodimlarga to'lanishi lozim bo'lgan summalar (masalan, hisoblangan ta'til puliga tegishli summalar). Hisoblangan kre-

ditorlik qarzlarning muddatini va summasini ba'zida baholash qiyin bo'lsada, bundagi noaniqlik rezervlar bo'yicha noaniqlikdan odatda ancha kamdir.

Hisoblangan kreditorlik qarzlari ko'pincha savdo bo'yicha to'lanadigan hujjatlar va boshqa kreditorlik qarzlarning bir qismi sifatida aks ettiriladi, rezervlar esa hisobotda alohida ko'rsatiladi.

Umuman olganda, hamma rezervlar shartlidir, chunki ularning muddati yoki summasi noaniqdir. Biroq, ushbu standartning doirasida "shartli" tushunchasi tan olinmaydigan aktivlar va majburiyatlarga nisbatan ishlatiladi, chunki ularning mavjudligi tadbirkorlik subyektining to'liq nazorati ostida bo'lmagan kelgusi noaniq hodisalarning biri yoki bir nechtesi sodir bo'lishi yoki sodir bo'lmashligi natijasida tasdiqlanadi. Bundan tashqari, "shartli majburiyat" tushunchasi tan olish mezonlariga javob bermaydigan majburiyatlarga nisbatan ishlatiladi.

Ushbu standart quyidagilarni farqlaydi:

(a) rezervlar – majburiyatlar sifatida tan olinadi (ishonchli baholanishi mumkinligi sharti bilan), chunki ular tadbirkorlik subyektining hozirgi paytda mavjud bo'lgan majburiyatlari bo'lib, ularni so'ndirish natijasida tadbirkorlik subyektidan iqtisodiy nafni mujassamlashtirgan resurslarning chiqib ketishi ehtimoli bor;

(b) shartli majburiyatlar – majburiyatlar sifatida quyidagilar tufayli tan olinmaydi:

- ular mumkin bo'lgan majburiyatlardir, chunki tadbirkorlik subyekti iqtisodiy nafni mujassamlashtirgan resurslarning chiqib ketishiga olib kelishi mumkin bo'lgan va hozirgi paytda mavjud bo'lgan majburiyatga ega bo'lishi hali tasdiqlanishi kerak;

- ular ushbu standart belgilaydigan tan olish mezonlariga javob bermaydigan hozirgi paytda mavjud bo'lgan majburiyatlardir (chunki majburiyatni so'ndirish uchun iqtisodiy nafni mujassamlashtirgan resurslarning chiqib ketishi talab etilishi ehtimoli yo'q yoki majburiyatning summasi yetarlicha ishonchli darajada baholana olmaydi).

Rezervlar tan olinishi kerak, qachonki:

(a) tadbirkorlik subyekti bo'lib o'tgan hodisalar natijasida hozirgi paytda mavjud bo'lgan (yuridik yoki konstruktiv) majburiyatga ega bo'lsa;

(b) majburiyatni so'ndirish uchun iqtisodiy nafni mujassamlashtirgan resurslarning chiqib ketishi talab etilishi ehtimoli mavjud bo'lsa;

(c) majburiyatning summasini ishonchli baholash mumkin bo'lsa.

Bu shartlar bajarilmasa, hech qanday rezerv tan olinmasligi kerak.

Kamdan-kam holatlarda hozirgi paytda majburiyat mavjud ekanligi aniq bo'lmaydi. Bunday holatlarda, bo'lib o'tgan hodisa hozirgi paytda mavjud bo'lgan majburiyatni (keyingi matnda "hozirgi majburiyat") yuzaga keltiradi deb hisoblanadi, agar, barcha bor bo'lgan dalillarni inobatga olgan holda, hisobot dav-

rining oxirida bunday majburiyatning mavjudligi ehtimoli uning mavjud emasligi ehtimolidan ko'proq bo'lsa.

Deyarli barcha holatlarda bo'lib o'tgan hodisa hozirgi majburiyatni yuzaga keltirganligi yoki keltirmaganligi shubha tug'dirmaydi. Kamdan-kam holatlarda, masalan sud jarayonida, muayyan hodisalar sodir bo'lgani yoki bu hodisalar hozirgi majburiyatni yuzaga keltirganligini to'g'risida bahslarni tug'dirishi mumkin. Bunday holatda, tadbirkorlik subyekti, barcha bor bo'lgan dalillarni, shu jumladan, masalan ekspertlarning fikrini, inobatga olgan holda, hisobot davrining oxirida hozirgi majburiyat mavjud ekanligini aniqlaydi. Inobatga olinadigan dalillar hisobot davri tugashidan keyin sodir bo'ladigan hodisalar ta'minlangan har qanday qo'shimcha dalillarni o'z ichiga oladi. Bunday dalillar asosida:

(a) hozirgi majburiyat hisobot davrining oxirida mavjudligi ehtimoli uning mavjud emasligi ehtimolidan ko'proq bo'lsa, tadbirkorlik subyekti rezervni tan oladi (agar tan olish mezonlari bajarilsa);

(b) hisobot davrining oxirida hozirgi majburiyat mavjud emasligi ehtimoli ko'proq bo'lsa, tadbirkorlik subyekti shartli majburiyatni ochib beradi, lekin iqtisodiy nafni mujassamlashtirgan resurslarning chiqib ketishi ehtimoldan uzoq bo'lmasa.

Hozirgi majburiyatni yuzaga keltiradigan bo'lib o'tgan hodisa majburlovchi hodisa deb aytiladi. Hodisa majburlovchi hodisa bo'lishi uchun tadbirkorlik subyekti ushbu hodisa natijasida yuzaga kelgan majburiyatni so'ndirishdan boshqa amaliy muqobili bo'lmasligi kerak. Bu faqatgina shunda sodir bo'ladi, qachonki:

(a) majburiyat qonunchilik bilan majburiy ravishda so'ndirilishi mumkin bo'lsa;

(b) konstruktiv majburiyat holatida, hodisa (bu tadbirkorlik subyekting xatti-harakati ham bo'lishi mumkin) tadbirkorlik subyekti majburiyatni bajarishi to'g'risida boshqa tomonlarda kutish tug'dirsa.

Moliyaviy hisobotlar tadbirkorlik subyekting kelgusida mumkin bo'lgan moliyaviy holatini emas, hisobot davri oxiridagi moliyaviy holatini ko'rsatadi. SHuning uchun, kelgusida faoliyat ko'rsatish uchun zarur bo'lgan xarajatlar bo'yicha hech qanday rezerv tan olinmaydi. Tadbirkorlik subyekting moliyaviy holati to'g'risidagi hisobotda tan olinadigan majburiyatlar – bu faqat hisobot davri oxirida mavjud bo'lgan majburiyatlardir.

Bu faqat shunday majburiyatlarki, ular tadbirkorlik subyekting kelgusi xatti-harakatlariga (ya'ni kelgusida biznesini amalga oshirishiga) bog'liq bo'lmagan holda bo'lib o'tgan hodisalar natijasida yuzaga keladi va rezervlar sifatida tan olinadi. Bunday majburiyatlarga atrof-muhitga noqonuniy yetkazilgan zararni bartaraf etish xarajatlari yoki bunday zararni yetkazish uchun jarimalar misol bo'la oladi. Ikkalasi ham hisob-kitob qilinishida tadbirkorlik subyekting kelgusi xatti-harakatlaridan qat'iy nazar iqtisodiy nafni mujassamlashtirgan re-

qurilmalarning chiqib ketishiga olib keladi. Shunga o'xshash, tadbirkorlik subyekti neft qazib oladigan qurilma yoki atom elektrostantsiyasini ekspluatatsiyadan chiqarish xarajatlari bo'yicha, tadbirkorlik subyekti allaqachon yetkazilgan zararni qoplashga majburlik darajasida rezervni tan oladi. Buning teskarisi, tijorat shartlari ostida yoki yuridik talablarga ko'ra tadbirkorlik subyekti kelgusida muayyan yo'nalishda faoliyat yurgizishi uchun xarajatlarni amalga oshirishni (masalan, muayyan turdagi zavodda tutunga qarshi filtrlarni o'rnatishni) rejalashtirgan yoki bunday xarajatlarni amalga oshirish zarur bo'lishi mumkin. Tadbirkorlik subyekti kelgusi xarajatlardan o'zining kelgusi xatti-harakatlari yordamida, masalan faoliyat yuritish tartibini o'zgartirish orqali, qochishi mumkin bo'lgani tufayli u ushbu kelgusi xarajatlar uchun hech qanday majburiyatga ega emas va binobarin, rezerv tan olinmaydi.

Majburiyat mavjud bo'lganida har doim boshqa tomon ishtirok etadi, ya'ni bu boshqa tomon oldida majburiyat mavjud bo'ladi. Biroq, bu tomon kim ekanligini bilish shart emas — aslida, majburiyat butun jamiyat oldida bo'lishi mumkin. Majburiyat har doim boshqa tomonning oldida majburiyatni ko'zda tutganligidan shu narsa kelib chiqadiki, rahbariyatning yoki kengashning qarori hisobot davri oxirida konstruktiv majburiyatni keltirib chiqarmaydi, agar bu qaror hisobot davri tugashidan oldin bu qaror ta'sir qiladigan tomonlarga ularda tadbirkorlik subyekti tomonidan majburiyat bajarilishi to'g'risida asosli kutish tug'dirilgan yetarlicha aniq tarzda yetkazilgan bo'lmasa.

Majburiyatni darhol yuzaga keltirmaydigan hodisa uni qonunchilikning o'zgarishi yoki tadbirkorlik subyekting xatti-harakati (masalan, jamiyat oldida yetarlicha aniq bildirgisi) konstruktiv majburiyatni keltirib chiqarganligi tufayli yuzaga keltirishi mumkin. Misol sifatida, atrof-muhitga zarar yetkazilganda, buning natijalarni bartaraf etish bo'yicha majburiyat bo'lmasligi mumkin. Biroq, yangi qonunchilik yetkazilgan zararni bartaraf etishni talab qilganida yoki tadbirkorlik subyekti konstruktiv majburiyatni keltirib chiqaradigan ravishda zararni bartaraf etish bo'yicha javobgarlikni o'z zimmasiga olishini omma oldida bildirganida bunday zarar yetkazish majburlovchi hodisaga aylanadi.

Yangi taklif etilgan qonunchilik hujjatining tafsilotlari hali oxirigacha muhokama qilinishi talab etilganida, majburiyat faqatgina yangi qonun uning loyihasida keltirilgan tahrirda kuchga kirishi aslida aniq bo'lganida yuzaga keladi. Ushbu standart maqsadlarida, bunday majburiyat yuridik majburiyat sifatida qaraladi. Qonunchilik hujjatlarini qabul qilish va kuchga kiritish tartiblaridagi farqlar qonun kuchga kirishini aslida aniq ta'minlaydigan yagona hodisani aniqlashni imkoni yo'qligiga olib keladi. Ko'pgina holatlarda, qonunchilik hujjati rasmiy qabul qilinmaguncha uning qabul qilinishi aslida aniq deb bo'lmaydi.

Majburiyat tan olish mezonlariga javob berishi uchun nafaqat hozirgi majburiyat mavjud bo'lishi, balki majburiyatni bajarish uchun iqtisodiy nafni mujassamlashtirgan resurslarning chiqib ketish ehtimoli ham mavjud bo'lishi ke-

rak. Ushbu standartning maqsadlarida, resurslarning chiqib ketishi yoki boshqa hodisaning sodir bo'lish ehtimoli mavjud bo'ladi agar hodisaning sodir bo'lishi uning sodir bo'lmasligi ehtimolidan ko'proq bo'lsa. Hozirgi majburiyat mavjud bo'lishi ehtimoli bo'lmasa, tadbirkorlik subyekti shartli majburiyatning mavjudligi to'g'risidagi agar ma'lumotni ochib beradi, iqtisodiy nafni mujassamlantiradigan resurslarning chiqib ketishi ehtimoldan uzoq bo'lmasa.

Bir qator o'xshash majburiyatlar mavjud bo'lganida (masalan, mahsulot bo'yicha kafolatlar yoki shunga o'xshash shartnomalar) resurslarning chiqib ketishi ehtimoli majburiyatlar turkumini butunligicha ko'rib chiqish orqali aniqlanadi. Har bir shartnoma bo'yicha resurslarning chiqib ketishi ehtimoli kam bo'lishi mumkinligiga qaramasdan, majburiyatlarning turkumini butunligicha olganda, ushbu turkum bo'yicha majburiyatlarni bajarish uchun bir qancha resurslarning chiqib ketishini talab etishi ehtimoli yetarlicha yuqori bo'lishi mumkin. Shunday ekan, rezerv tan olinadi (boshqa tan olish mezonlari bajarilishi sharti bilan).

Taxminiy baholashlardan foydalanish moliyaviy hisobotlar tayyorlanishining muhim qismidir va ularning ishonchligini pasaytirmaydi. Bu ayniqsa rezervlarlarga nisbatan to'g'ri, chunki ular o'z mohiyatiga ko'ra moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotning ko'pgina boshqa moddalariga qaraganda ko'proq darajada noaniq bo'ladi. Juda kamdan-kam holatlardan tashqari holatlarda tadbirkorlik subyekti ehtimoli bor natijalar diapazonini aniqlay oladi va rezervni tan olish uchun yetarlicha ishonchli bo'lgan darajada majburiyatni baholashi mumkin.

Judayam kamdan-kam holatlarda, ishonchli baholanishi mumkin bo'lmaganda, tan olib bo'lmaydigan majburiyat mavjud bo'ladi. Bunday majburiyat shartli majburiyat sifatida ochib beriladi.

Tadbirkorlik subyekti majburiyat uchun birgalikdagi javobgarlikka ega bo'lganida, majburiyatning boshqa tomonlar bajarishi kutilaytgan qismi shartli majburiyat sifatida qaraladi. Tadbirkorlik subyekti majburiyatning iqtisodiy nafni mujassamlashtirgan resurslar chiqib ketishi ehtimoli bor qismi uchun rezervni tan oladi, bundan uni ishonchli baholab bo'lmaydigan judayam kamdan-kam holatlar istisno.

Shartli majburiyatlar dastlab kutilmagan tarzda o'zgarishi mumkin. Shu bois, ular iqtisodiy nafni mujassamlashtirgan resurslar chiqib ketishi ehtimoli paydo bo'lganini aniqlash maqsadida muntazam ravishda qayta ko'rib chiqiladi. Agar oldin shartli majburiyat sifatida tasniflangan majburiyat bo'yicha iqtisodiy nafni mujassamlashtirgan resurslar chiqib ketishi talab etilishi ehtimoli paydo bo'lsa, ehtimollikda o'zgarish sodir bo'lgan davrda moliyaviy hisobotlarda rezerv tan olinadi (majburiyatni ishonchli baholash mumkin bo'lmagan judayam kamdan-kam holatlar bundan mustasno).

Shartli aktivlar odatda tadbirkorlik subyekti tomonidan iqtisodiy naf olinishi ehtimolini keltirib chiqaradigan, rejalashtirilmagan yoki boshqa kutilmagan

baholalar natijasida paydo bo'ladilar. Misol sifatida tadbirkorlik subyekti sud o'qali natijasi aniq bo'lmagan da'vo qo'zg'atishini keltirish mumkin.

Shartli aktivlar moliyaviy hisobotlarda tan olinmaydi, chunki ular hech qachon olinmasligi mumkin daromadning tan olinishiga olib kelishi mumkin. Biroq, daromadning olinishi aslida aniq bo'lganida, tegishli aktiv shartli aktiv bo'lib hisoblanmaydi va uning tan olinishi to'g'ri bo'ladi.

Agarda iqtisodiy nafning olinishi ehtimoli mavjud bo'lsa, shartli aktiv mavjudligi to'g'risidagi ma'lumot ochib berilishi kerak.

Shartli aktivlar ulardagi o'zgarishlar moliyaviy hisobotlarda tegishli ravishda aks ettirilishi maqsadida muntazam ravishda qayta ko'rib chiqiladi. Agar iqtisodiy naf kelib tushishi aslida aniq bo'lsa, o'zgarish sodir bo'lgan davrda moliyaviy hisobotlarda aktiv va tegishli daromad tan olinadi. Iqtisodiy nafning kelib tushishi ehtimoli paydo bo'lganida, tadbirkorlik subyekti shartli aktiv to'g'risida ma'lumotlarni ochib beradi.

Rezerv sifatida tan olinadigan summa bo'lib hisobot davri oxirida hozirgi majburiyatni so'ndirish uchun talab etiladigan xarajatning eng to'g'ri taxmini baholanishi xizmat qilishi kerak.

Hozirgi majburiyatni so'ndirish uchun talab etiladigan xarajatning eng to'g'ri baholanishi — bu tadbirkorlik subyekti tomonidan hisobot davri oxirida majburiyatni so'ndirish uchun yoki uni o'sha paytda uchinchi tomonga o'tkazish uchun oqilona ravishda to'lanadigan summadir. Ko'pgina hollarda majburiyatni hisobot oxirida so'ndirish yoki o'tkazish imkoni bo'lmaydi yoki haddan tashqari qimmatga tushadi. Biroq, tadbirkorlik subyekti tomonidan majburiyatni so'ndirish yoki o'tkazish uchun oqilona to'lanadigan summaning baholanishi hozirgi majburiyatni hisobot davri oxirida so'ndirish uchun talab etiladigan xarajatning eng to'g'ri baholanishini ta'minlaydi.

Majburiyatning oqibatlarini va moliyaviy ta'sirini baholash tadbirkorlik subyekti rahbariyatining mulohazalari, va ularga qo'shimcha ravishda o'xshash operatsiyalarni o'tkazish tajribasiga hamda ba'zi holatlarda mustaqil ekspertlarning hisobotlariga tayanish asosida aniqlanadi. Ko'rib chiqiladigan dalillar hisobot davri tugaganidan keyin sodir bo'ladigan hodisalar ta'minlaydigan har qanday qo'shimcha dalillarni o'z ichiga oladi.

Rezerv sifatida tan olinishi kerak bo'lgan summa tegishli noaniqliklarni bartaraf etish uchun vaziyatga qarab har xil usullardan foydalaniladi. Rezerv baholanishida taxminlarning katta jamlanmasi ko'rib chiqilganida, majburiyat taxminlarning barcha mumkin bo'lgan natijalarini ularga tegishli bo'lgan ehtimolliklarni hisobga olgan holda tortilgan qiymatini aniqlash orqali baholanadi. Baholashning bu statistik usuli "kutilgan qiymat (matematik kutish)" deb nomlanadi. SHuning uchun, bu summani to'lash ehtimoli, masalan 60 foizga yoki 90 foizga teng bo'lishiga qarab, rezerv summasi har xil bo'ladi. Agar mumkin

bo'lgan natijalarning diapazoni uzluksiz bo'lsa va diapazonning har bir nuqtasi-da ehtimollik darajasi bir xil bo'lsa, diapazondagi o'rtacha qiymat olinadi.

Misol. Tadbirkorlik subyekti tovarlarni kafolat bilan sotadi, bu kafolat bo'yicha xaridorlarga xariddan so'ng olti oy davomida aniqlangan har qanday ishlab chiqarish nuqsonlarini bartaraf etish (ta'mirlash) xarajatlari qoplanadi. Agar barcha sotilgan mahsulotlarda kichkina nuqsonlar aniqlanadigan bo'lsa, ta'mirlash xarajatlari 1 millionga teng bo'ladi. Agar barcha sotilgan mahsulotlarda katta nuqsonlar aniqlanadigan bo'lsa, ta'mirlash xarajatlari 4 millionga teng bo'ladi. Tadbirkorlik subyektining oldingi tajribasi va kelgusi kutishlari keyingi yilda sotiladigan mahsulotlarning 75 foizi nuqsonlarga ega bo'lmasligini, 20 foizi kichkina nuqsonlarga ega bo'lishini va 5 foizi katta nuqsonlarga ega bo'lishini ko'rsatadi. Ta'mirlash xarajatlarining kutilgan qiymati quyidagiga teng:

$$(\text{nolning } 75\%) + (1 \text{ millionning } 20\%) + (4 \text{ millionning } 5\%) = 400.000$$

Agar bitta majburiyat baholanadigan bo'lsa, ehtimoli eng katta bo'lgan yagona taxminiy natija majburiyatning eng to'g'ri baholanishi bo'lib xizmat qilishi mumkin. Biroq, bunday holda bo'lsa ham, tadbirkorlik subyekti boshqa mumkin bo'lgan natijalarni ko'rib chiqishi kerak. Ehtimoli eng yuqori bo'lgan natijaga qaraganda boshqa mumkin bo'lgan natijalar asosan yuqoriroq yoki pastroq bo'lgan qiymatga ega bo'lganida, eng to'g'ri baholash bo'lib ushbu yuqoriroq yoki pastroq qiymat xizmat qiladi. Masalan, tadbirkorlik subyekti u tomonidan xaridor uchun qurilgan asosiy qurilmaning jiddiy nuqsonini bartaraf etishi kerak bo'lsa, alohida ehtimoli eng yuqori bo'lgan natija bo'lib nuqsonni birinchi urinishda 1.000 sarflab ta'mirlash orqali bartaraf etish mumkinligi hisoblanadi, lekin rezerv kattaroq summada tan olinishi kerak, agar boshqa urinishlar ham talab etilishi imkoniyati katta bo'lsa.

Rezerv soliqqacha bo'lgan summada baholanadi, chunki rezervning va undagi o'zgarishlarning soliq oqibatlari BHXS 12 ga muvofiq hisobga olinadi.

Ko'pgina hodisalar va shart-sharoitlarga muqarrar ravishda xos bo'ladigan risklar va noaniqliklar rezervning eng to'g'ri baholanishini aniqlashda hisobga olinishi lozim.

Risk kutilgan natijaning har xil bo'lishini tavsiflaydi. Riskni hisobga olgan holda tuzatish kiritish majburiyat baholangan summaning oshishiga olib kelishi mumkin. Noaniqlik sharoitlarida daromadlar va aktivlar oshirilib hamda xarajatlar va majburiyatlar kamaytirilib ko'rsatilmasligi uchun mulohazalar ehtiyotkorlik bilan qilinishi kerak. Biroq, noaniqlikning mavjudligi haddan tashqari ko'p rezervlar yaratilishi yoki majburiyatlar summasi ataylab oshirilib ko'rsatilishini oqlamaydi. Masalan, agar qandaydir hodisaning juda salbiy natijasi bo'yicha taxmin qilingan xarajatlar ehtiyotkorlik bilan baholangan bo'lsa, bu natija u aslida ega bo'lgan ehtimolga qaraganda ko'proq ehtimolga ega deb ataylab hisoblanmaydi. Risk va noaniqlikni hisobga olish maqsadida tuzatishlar ikki marta

kiritilishiga va binobarin rezervning oshirilib ko'rsatilishiga yo'l qo'ymaslik uchun ehtiyohtkorlik talab etiladi. Pulning vaqtdagi qiymati ta'siri ahamiyatli bo'lganida, rezervning summasi majburiyatni so'ndirish uchun talab etilishi kutilayotgan xarajatlarning keltirilgan qiymatiga teng bo'lishi kerak.

Pulning vaqtdagi qiymati tufayli hisobot davridan keyin qisqa muddatda chiqib ketadigan pul oqimlari bo'yicha rezervlar aynan shu summada keyinroq chiqib ketadigan pul oqimlari bo'yicha rezervlardan og'irroq bo'ladi. SHu bois, rezervlarning ta'siri ahamiyatli bo'lganida, rezervlar diskontlanadi. Diskont stavkasi (yoki stavkalari) bo'lib pulning vaqtdagi qiymatining joriy bozor baholanishini va majburiyatga xos bo'lgan risklarni aks ettiradigan soliqqacha bo'lgan stavkasi (yoki stavkalari) xizmat qilishi kerak. Diskont stavkasi (stavkalari) kelgusi pul oqimlari tuzatilgan risklarni aks ettirmasligi kerak.

Majburiyatni so'ndirish uchun talab etiladigan summaga ta'sir qilishi mumkin bo'lgan kelgusi hodisalar, ular sodir bo'lishiga yetarlicha obyektiv dalillar mavjud bo'lganida, rezerv summasida o'z aksini topishi kerak.

Kutilayotgan kelgusi hodisalar rezervlarni baholashda ayniqsa muhim bo'lishi mumkin. Masalan, tadbirkorlik subyekti yer maydonini undan foydalanish muddati tugaganida tozalash xarajatlari kelgusida texnologiyalardagi o'zgarishlar tufayli kamayishi mumkin deb o'ylashi mumkin. Tan olinadigan summa barcha mavjud dalillarni hisobga olgan holda tozalash paytida mavjud bo'ladigan texnologiyalari yuzasidan yetarlicha malakali, holisona kuzatuvchilarning oqilona kutishlarini aks ettiradi. Shuning uchun, mavjud bo'lgan texnologiyadan foydalanish tajribasi oshishi bilan xarajatlarning kutilayotgan kamayishi yoki oldin amalga oshirilgan tozalash ishlariga nisbatan murakkabroq va kattaroq ko'lamdagi tozalash ishlarini amalga oshirish uchun mavjud bo'lgan texnologiyani ishlatishdan kutilayotgan xarajatlarni tan olinadigan summaga kiritish to'g'ri bo'ladi. Biroq, tadbirkorlik subyekti tozalash ishlarini amalga oshirish uchun umuman yangi texnologiyaning ishlab chiqilishiga umid qilishi kerak emas, agar bu yetarlicha obyektiv dalillar bilan asoslangan bo'lmasa.

Yangi kutilayotgan qonunchilik kiritilishi ta'siri mavjud bo'lgan majburiyatni baholashda hisobga olinishi kerak, agar qonunchilik qabul qilinishi aslida aniq ekanligiga yetarlicha obyektiv dalillar bor bo'lsa. Amaliyotda yuzaga keladigan shart-sharoitlarning har xilligi har bir holatda yetarli, obyektiv dalilni ta'minlaydigan yagona hodisani aniqlashni imkoni yo'qligiga olib keladi. Dalillar ushbu qonunchilik nimani talab etishi va uning tegishli tarzda qabul qilinishi va qo'llanilishi aslida aniq bo'lishi uchun talab etiladi. Ko'pgina holatlarda, yangi qonunchilik qabul qilinmaguncha yetarli obyektiv dalil mavjud bo'lmaydi.

Aktivlarning kutilayotgan chiqib ketishidan olinadigan foyda rezervni baholashda hisobga olinmaydi, agarda bu aktivlarning chiqib ketishi majburiyatni keltirib chiqargan hodisa bilan chambarchas bog'liq bo'lsa ham. Aksincha,

tadbirkorlik subyekti aktivlarning chiqib ketishidan olinadigan foydani ushbu aktivlarga tegishli bo'lgan standart belgilangan tartibda tan oladi.

Rezervni so'ndirish uchun talab etiladigan xarajatning to'la summasini yoki uning bir qismini boshqa tomon qoplab berishi kutilsa, bu qoplash summasi faqatgina tadbirkorlik subyekti tomonidan majburiyat so'ndirilganida qoplash summasining olinishi aslida aniq bo'lsa tan olinishi kerak. Qoplash summasi alohida aktiv sifatida hisobga olinishi kerak. Qoplash bo'yicha tan olingan summa rezerv summasidan oshmasligi kerak.

Umumlashgan daromad to'g'risidagi hisobotda, rezerv bilan bog'liq bo'lgan xarajat qoplash summasi chegirib tashlangan holda ko'rsatilishi mumkin.

Ba'zida, tadbirkorlik subyekti rezervni so'ndirishda zarur bo'ladigan xarajatning to'laligicha yoki uning bir qismini to'lash uchun boshqa tomonga murojaat etishi mumkin (masalan, sug'urta shartnomalari, shartnomaning zararlar qoplanishi to'g'risidagi shartlari yoki mol yetkazib beruvchilarning kafolatlari yordamida). Boshqa tomon tadbirkorlik subyekti tomonidan to'langan summalarni qoplashi yoki o'zi bevosita to'lashi mumkin.

Aksariyat hollarda tadbirkorlik subyekti belgilangan summaning butun qismi uchun javobgar bo'lib qoladi, shuning uchun tadbirkorlik subyekti butun summani to'laligicha to'lashiga to'g'ri keladi, agar uchinchi tomon qandaydir sababga ko'ra to'lay olmasa. Bunday holatda, rezerv majburiyatning to'la summasida tan olinishi kerak, va tadbirkorlik subyekti majburiyatni so'ndirganida qoplash summasi olinishi aslida aniq bo'lganida, kutilayotgan qoplash summasi bo'yicha alohida aktiv tan olinadi.

Ba'zi hollarda, uchinchi tomon qoplash summasini to'la olmaganida tadbirkorlik subyekti ko'rib chiqiladigan xarajatlar uchun javobgar bo'lmaydi. Bunday holatda tadbirkorlik subyekti ushbu xarajatlar uchun majburiyatga ega bo'lmaydi va ularni rezervga kiritmaydi.

Rezervlar har hisobot davri oxirida qayta ko'rib chiqilishi kerak va ularga joriy eng to'g'ri bo'lgan baholashni aks ettirish maqsadida tuzatish kiritilishi kerak. Majburiyatni so'ndirish uchun iqtisodiy nafni mujassamlashtirgan resurslar chiqib ketishi talab etilishi ehtimoli endilikda mavjud bo'lmasa, rezerv bo'yicha xarajatlar teskari provodka bilan qayta tiklanishi kerak.

Diskontlash qo'llanilganida, rezervning balans qiymati vaqt o'tishini aks ettirish maqsadida har bir davrda ko'paytiriladi. Bu ko'payish qarzlari bo'yicha xarajatlar sifatida tan olinadi. Rezervdan faqatgina ushbu rezerv dastlab qaysi xarajatlar bo'yicha tan olingan bo'lsa, o'sha xarajatlar uchun foydalanish kerak.

Dastlab tan olingan rezervga tegishli bo'lgan xarajatlarga, uning hisobidan qoplanishi kerak. Xarajatlarni dastlab boshqa maqsad uchun tan olingan rezerv hisobidan qoplash ikkita farqlanadigan hodisaning ta'sirini yashiradi.

Rezervlar kelgusi operatsion zararlar bo'yicha tan olinmasligi kerak.

Kelgusi operatsion zararlarning kutilishi muayyan operatsion aktivlar qadrsizlangan bo'lishi mumkinligining belgisidir. Tadbirkorlik subyekti ushbu aktivlarni qadrsizlanishga BHXS 36 "*Aktivlarning qadrsizlanishi*"ga muvofiq tekshiradi. Tadbirkorlik subyekti og'irlik qiladigan shartnomaga ega bo'lsa, ushbu shartnoma bo'yicha hozirgi paytda mavjud bo'lgan majburiyat rezerv sifatida tan olinishi va baholanishi kerak.

Ko'pgina shartnomalar (masalan, mol yetkazib berish bo'yicha ba'zi odatdagi shartnomalar) boshqa tomonga jarima va penya to'lanmasdan bekor qilinishi mumkin, va binobarin, majburiyat mavjud bo'lmaydi. Boshqa shartnomalar bo'yicha har bir shartnoma tomonining huquqlari va majburiyatlari belgilangan bo'lishi mumkin. Hodisalar natijasida bunday shartnoma og'irlik qiladigan shartnomaga aylanganida, shartnoma ushbu standartning qo'llash doirasida bo'ladi va tan olinadigan majburiyat mavjud bo'ladi. Og'irlik qiladigan oxirigacha bajarilmagan shartnomalar ushbu standartning qo'llash doirasidan tashqaridadir.

Ushbu standartda og'irlik qiladigan shartnoma u bo'yicha majburiyatlarni bajarish uchun muqarrar amalga oshirilishi zarur bo'lgan xarajatlar ushbu shartnoma bo'yicha olinishi kutilayotgan iqtisodiy nafdan oshib ketadigan shartnoma sifatida ta'riflanadi. Shartnoma bo'yicha muqarrar amalga oshirilishi zarur bo'lgan xarajatlar shartnomadan chiqish uchun kerak bo'ladigan minimal sof xarajatlarni aks ettiradi. Bu minimal xarajatlar quyidagilardan qaysi birisi kamroq bo'lsa, o'sha summaga teng bo'ladi: shartnomani bajarish uchun talab etiladigan xarajatlar va uni bajarmaslik natijasida yuzaga keladigan har qanday kompensatsiyalar yoki jarimalar.

Og'irlik qiladigan shartnoma bo'yicha alohida rezerv yaratilishidan oldin, tadbirkorlik subyekti ushbu shartnoma uchun ajratilgan aktivlarning har qanday qadrsizlanishi bo'yicha zararni tan oladi (BHXS 36 ga qarang).

Quyidagilar restrukturizatsiya ta'rifiga to'g'ri kelishi mumkin bo'lgan hodisalarga misollardir:

- (a) biznes yo'nalishini sotish yoki tugatish;
- (b) mamlakat yoki hudud ichidagi bo'linmalarni yopish yoki tadbirkorlik faoliyatini bir mamlakatdan yoki hududdan boshqasiga ko'chirish;
- (d) boshqarish tuzilmasida o'zgarishlar, masalan, boshqarishning qandaydir pog'onasini olib tashlash;
- (e) tadbirkorlik subyekti operatsiyalarining tabiatiga va yo'nalishiga ahamiyatli darajada ta'sir qiladigan fundamental qayta tashkil etishlar¹⁸.

Restrukturizatsiya qilish bo'yicha konstruktiv majburiyat faqatgina tadbirkorlik subyekti quyidagilarni bajarganida paydo bo'ladi:

¹⁸ M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010. Part 2. P.1530-1535

(a) minimal ravishda quyidagilarni aniqlaydigan batafsil rasmiy rejaga ega bo'lganida:

- restrukturizatsiya qilinadigan biznes yoki biznesning bir qismi;
- restrukturizatsiya ta'sir qiladigan asosiy joylar;
- xizmatlaridan voz kechilishi uchun kompensatsiya qilinadigan xodimlarning joylashishi, vazifalari va taxminiy soni;
- amalga oshiriladigan xarajatlar;
- reja amalga oshirilishi payti;

(b) restrukturizatsiya ta'sir qiladigan tomonlarda u restrukturizatsiyani amalga oshirishi yuzasidan asosli kutishni restrukturizatsiya rejasini bajarishni boshlash yoki uning asosiy jihatlarini e'lon qilish orqali to'g'dirganida.

Tadbirkorlik subyekti restrukturizatsiya rejasini boshlaganining dalilini, masalan, asbob-uskunani demontaj qilish yoki aktivlarni sotish yoki ushbu rejaning asosiy jihatlarini e'lon qilish orqali ta'minlaydi. Restrukturizatsiya qilish bo'yicha batafsil rejani e'lon qilish restrukturizatsiya bo'yicha konstruktiv majburiyatni hosil qiladi, agar faqatgina tadbirkorlik subyekti u restrukturizatsiyani amalga oshirishi yuzasidan xaridorlar, mol yetkazib beruvchilar va xodimlar (yoki ularning vakillari) kabi boshqa tomonlarda asosli kutishni tug'diradigan tarzda va yetarlicha batafsil ravishda (ya'ni rejaning asosiy jihatlarini belgilab) qilingan bo'lsa.

Reja u ta'sir qiladigan tomonlarga ma'lum qilinganida konstruktiv majburiyatni keltirib chiqarish uchun yetarli bo'lishi uchun uning imkoni boricha tezroq bajarib boshlanishi kerak va rejaga katta o'zgarishlar kiritilishi ehtimolini yo'qqa chiqaradigan muddatda tugallanishi kerak. Agar restrukturizatsiya davomli kechiktirish bilan boshlanishi yoki restrukturizatsiya haddan tashqari uzoq vaqt davomida amalga oshirilishi kutilsa, reja tadbirkorlik subyekti hozirgi paytda restrukturizatsiyani amalga oshirishi bo'yicha majburiyatni o'z zimmasiga olgani to'g'risida boshqa tomonlarda asosli kutishni to'g'dirishi ehtimoldan uzoqdir, chunki vaqt muddati tadbirkorlik subyektiga o'z rejalarini o'zgartirishiga imkoniyat beradi.

Rahbariyat yoki kengashning restrukturizatsiyani amalga oshirish to'g'risida hisobot davri oxirigacha qabul qilingan qarori hisobot davri oxirida konstruktiv majburiyatni keltirib chiqarmaydi, agar tadbirkorlik subyekti hisobot davri oxirigacha:

(a) restrukturizatsiya bo'yicha rejani bajarishni boshlamagan;

(b) restrukturizatsiya bo'yicha rejaning asosiy jihatlarini tadbirkorlik subyekti restrukturizatsiyani amalga oshirishi yuzasidan ushbu reja ta'sir qiladigan tomonlarda asosli kutish tug'dirish uchun yetarlicha aniq ravishda ularga e'lon qilgan bo'lsa.

Agar tadbirkorlik subyekti faqatgina hisobot davri oxiridan keyin restrukturizatsiya bo'yicha rejani bajarishni boshlasa yoki uning asosiy jihatlarini u ta'sir

qiladigan tomonlarga e'lon qilgan bo'lsa, BHXS 10 "Hisobot davridan keyingi hodisalar"ga muvofiq ma'lumotlar ochib berilishi kerak, agar restrukturizatsiya ahamiyatli bo'lsa va bunday ma'lumotlarni ochib bermaslik foydalanuvchilar moliyaviy hisobotlar asosida qabul qiladigan iqtisodiy qarorlariga ta'sir etishi mumkin bo'lsa.

Konstruktiv majburiyat yolg'iz rahbariyatning qarori bilan paydo bo'lmasiligiga qaramasdan, majburiyat ushbu qaror bilan birga boshqa oldingi hodisalar natijasida kelib chiqishi mumkin. Masalan, ishdan bo'shatish bilan bog'liq bo'ladigan to'lovlar bo'yicha xodimlarning vakillari bilan muzokaralar yoki biznesni sotish bo'yicha xaridolar bilan muzokaralar natijalari faqat kengash tomonidan tasdiqlanganidan so'ng qabul qilinishi mumkin. Bunday tasdiqlash olinganidan keyin yoki boshqa tomonlarga ma'lum qilinganidan keyin, tadbirkorlik subyekti konstruktiv majburiyatga ega bo'ladi.

Ba'zi mamlakatlarda, qaror qabul qilish bo'yicha eng yuqori vakolat kuzatuv kengashiga berilgan bo'lishi, bunda kengash a'zolariga rahbariyatdan tashqari manfaatdor tomonlarning (masalan xodimlarning) vakillari kiradi, yoki kengash qaror qabul qilishidan oldin bunday vakillarga xabar qilishi talab etilishi mumkin. Bu kengash tomonidan qabul qilinadigan qaror bunday vakillarga ma'lum qilinishi tufayli u restrukturizatsiya bo'yicha konstruktiv majburiyat paydo bo'lishiga olib kelishi mumkin.

Biznesni sotish bo'yicha majburiyat tadbirkorlik subyekti bunday sotuv bo'yicha majburiyat olmaganicha, ya'ni sotuv bo'yicha majburiy kuchga ega kelishuv mavjud bo'lmaguncha, majburiyat paydo bo'lmaydi.

Hattoki tadbirkorlik subyekti biznesni sotish to'g'risida qaror qabul qilgan bo'lsa va bu to'g'risida ochiq e'lon qilgan bo'lsa, u sotish bo'yicha majburiyat olgan deb hisoblanmaydi, toki xaridor aniqlanmaguncha va sotuv bo'yicha majburiy kuchga ega kelishuv mavjud bo'lmaguncha. Sotuv bo'yicha majburiy kuchga ega kelishuv mavjud bo'lmasa, tadbirkorlik subyekti o'z qarorini o'zgartirishi mumkin va haqiqatda ham maqbul shartlarda xaridor topilmasa, boshqacha yo'nalishdagi xatti-harakatlarni amalga oshirishga majbur bo'lishi mumkin. Biznesni sotish restrukturizatsiyaning bitta qismi sifatida ko'zlanganida, biznesning aktivlari qadrsizlanishga BHXS 36ga muvofiq tekshirilishi kerak. Sotish restrukturizatsiyaning faqatgina bir qismi bo'lganida, sotuv bo'yicha majburiy kuchga ega kelishuv kelishilgan bo'lmaguncha restrukturizatsiyaning boshqa qismlari bo'yicha konstruktiv majburiyat paydo bo'lishi mumkin.

Restrukturizatsiya bo'yicha rezerv restrukturizatsiya bo'yicha yuzaga keldigan faqatgina bevosita xarajatlarini qamrab olishi kerak. Bu bevosita xarajatlar bo'lib quyidagi ikkita xususiyatga ham ega bo'lgan xarajatlar hisoblanadi:

- a) restrukturizatsiya natijasida muqarrar paydo bo'ladigan xarajatlar;
- b) tadbirkorlik subyekting davom etadigan faoliyati bilan bog'liq xarajatlardir.

Restrukturizatsiya bo'yicha rezerv quyidagilar kabi xarajatlarni qamrab olmaydi:

- a) qolgan xodimlarni qayta tayyorlash yoki boshqa joyga ko'chirish;
- b) marketing;
- d) yangi tizimlarga va sotish tarmoqlariga mablag'larni sarf qilish.

Ushbu xarajatlar biznesni kelgusida yuritishga taalluqli bo'ladi va hisobot davrining oxirida restrukturizatsiya bo'yicha majburiyatlarni ifoda etmaydi. Bunday xarajatlar ular restrukturizatsiyaga bog'liq bo'lmagan holda paydo bo'lganidek bir xil asosda tan olinadi.

6.2. BHXS (IAS) 12 "Foyda soliqlari"

Ushbu standartning maqsadi foyda soliqlarini hisobga olish tartibini belgilashdan iboratdir. Foyda soliqlarini hisobga olishdagi asosiy masala bo'lib quyidagilarning joriy va kelgusi soliqlarga bo'lgan ta'siri qay tarzda hisobga olinishi kerakligi hisoblanadi:

(a) xo'jalik subyektining moliyaviy holati to'g'risidagi hisobotda tan olinadigan aktivlar (majburiyatlar)ning balans qiymati kelgusida qoplanishi (to'lanishi);

(b) xo'jalik subyektining moliyaviy hisobotlarida tan olingan joriy davr uchun operatsiyalar va boshqa hodisalar.

Ushbu standart, shuningdek, soliq zarari yoki soliq imtiyozlaridan foydalanmaslik natijasida kelib chiqadigan, muddati kechiktirilgan soliq aktivlarini tan olish, foyda soliqlarini moliyaviy hisobotda aks ettirish hamda foyda soliqlariga tegishli bo'lgan ma'lumotlarni oshkor etishni qamrab oladi¹⁹.

Mazkur standart foyda soliqlarini hisobga olishda qo'llanilishi kerak.

Ushbu standart maqsadlarida, foyda soliqlari, soliqqa tortiladigan foydadan olinadigan hamma ichki va horijiy faoliyatlar bo'yicha soliqlarni, qamrab oladi. Foyda soliqlariga, shuningdek, hisobot beruvchi xo'jalik subyekti foydasiga sho'ba xo'jalik subyektlari, qaram xo'jalik jamiyatlari yoki qo'shma korxonalar tomonidan to'lanadigan summalardan olinadigan va to'lov manbaida ushlab qolinadigan soliqlar kiradi.

Mazkur standart davlat grantlari (MHXS 20 "Davlat grantlarining buxgaleriya hisobi va davlat yordamini oshkor qilish" ga qarang) yoki investitsiyalar bo'yicha soliq imtiyozlarini hisobga olish usullarini qamrab olmaydi. Ammo, shunday grantlar yoki investitsiyalar bo'yicha soliq imtiyozlari natijasida paydo bo'ladigan vaqtinchalik farqlarning hisobga olinishi ushbu standartda ko'rib chiqiladi.

¹⁹ M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010. Part 2. P.1690-1691

Aktivning soliq bazasi — bu aktivning balans qiymati qoplanganida xo‘jalik subyekti tomonidan olinadigan har qanday soliq solinadigan iqtisodiy nafdan soliq maqsadlarida chegirib tashlanadigan summadir. Agar bu iqtisodiy naf soliqqa tortiladigan bo‘lmasa, aktivning soliq bazasi uning balans qiymatiga teng bo‘ladi.

1-misol. Asbob-uskunaning tannarxi 100ga teng. Soliq maqsadlarida, 30ga teng eskirish qiymati joriy va oldingi davrlarda chegirib tashlangan. Qolgan qiymati kelgusi davrlarda asbob-uskunaning eskirishi summasi sifatida yoki uning chiqib ketishida chegiriladigan summa sifatida chegirilishi mumkin. Asbob-uskunadan foydalanishdan olinadigan daromad soliqqa tortiladi. Asbob-uskuna chiqib ketishidan olinadigan har qanday foyda soliqqa tortiladi, bunday chiqib ketishdan olinadigan har qanday zarar esa soliq maqsadlarida chegirib tashlanadi. Asbob-uskunaning soliq bazasi 70ga teng.

Olinadigan foizlarning balans qiymati 100ga teng. Ularga tegishli foizli daromadlar kassa usuli bo‘yicha soliqqa tortiladi. Olinadigan foizlarning soliq bazasi nolga teng.

Savdo bo‘yicha olinadigan schyotlarning balans qiymati 100ga teng. Ularga tegishli bo‘lgan daromad soliq solinadigan foydaga (soliq zarariga) kiritilib bo‘lgan. Savdo bo‘yicha olinadigan schyotlarning soliq bazasi 100ga teng.

Sho‘ba xo‘jalik yurituvchi subyektdan olinadigan dividendlarning balans qiymati 100ga teng. Dividendlar soliqqa tortilmaydi. Aslida, aktivning to‘la balans qiymati iqtisodiy nafdan chegirilishi mumkin. Shunday qilib, olinadigan dividendlarning soliq bazasi 100ga teng. Berilgan kreditning balans qiymati 100ga teng. Kreditning to‘lanishi soliqqa ta‘sir qilmaydi. Kreditning soliq bazasi 100ga teng. Bunday tahlil qilganda, kelgusida soliq solinadigan vaqtinchalik farq mavjud emas. Muqobil tahlilda, hisoblanganda olinadigan dividendlarning soliq bazasi nolga teng va natijada 100ga teng bo‘lgan, kelgusida soliq solinadigan vaqtinchalik farq nolga teng bo‘lgan soliq stavkasiga ko‘paytiriladi. Ikkita tahlilda ham, muddati kechiktirilgan soliq majburiyati paydo bo‘lmaydi.

Majburiyatning soliq bazasi — uning balans qiymatidan ushbu majburiyat bo‘yicha kelgusi davrlarda soliq maqsadlarida chegiriladigan har qanday summa chegirilgandagi hosil bo‘ladigan qiymat. Masalan, oldindan olingan daromad natijasida yuzaga keladigan majburiyatning soliq bazasi — bu uning balans qiymatidan kelgusi davrlarda soliqqa tortilmaydigan har qanday daromad summasini ayirib tashlaganda hosil bo‘ladigan qiymatdir.

2-misol. Joriy majburiyatlar balans qiymati 100ga teng bo‘lgan hisoblangan xarajatlarni o‘z ichiga oladi. Ularga tegishli bo‘lgan xarajatlar soliq maqsadlarida kassa usuli bo‘yicha chegiriladi. Hisoblangan xarajatlarning soliq bazasi nolga teng. Joriy majburiyatlar balans qiymati 100ga teng bo‘lgan oldindan olingan foizli daromadlarni o‘z ichiga oladi. Ularga tegishli bo‘lgan foizli daro-

madlar kassa usulida soliqqa tortilgan. Oldindan olingan foizlarning soliq bazasi nolga teng. Joriy majburiyatlar balans qiymati 100ga teng bo'lgan hisoblangan xarajatlarni o'z ichiga oladi. Ularga tegishli bo'lgan xarajatlar soliq maqsadlarida chegirilib tashlangan. Hisoblangan xarajatlarning soliq bazasi 100ga teng. Joriy majburiyatlar balans qiymati 100ga teng bo'lgan hisoblangan jarimalarni o'z ichiga oladi. Jarimalar soliq maqsadlarida chegirilmaydi. Hisoblangan jarimalarning soliq bazasi 100ga teng. To'lanadigan kreditning balans qiymati 100 teng. Kreditning to'lanishi soliqqa ta'sir qilmaydi. Kreditning soliq bazasi 100 teng. Bunday tahlil qilganda, kelgusida chegiriladigan vaqtinchalik farq mavjud emas. Muqobil tahlilda, hisoblangan to'lanadigan jarimalarning soliq bazasi nolga teng va natijada 100ga teng bo'lgan kelgusida chegiriladigan vaqtinchalik farq nolga teng bo'lgan soliq stavkasiga ko'paytiriladi. Ikkita tahlilda ham, muddati kechiktirilgan soliq aktivni paydo bo'lmaydi.

Joriy va oldingi davrlar uchun joriy soliqning to'lanmagan qismi majburiyat sifatida tan olinishi kerak. Agar joriy va oldingi davrlar uchun to'langan soliq summasi ushbu davrlarda to'lanishi kerak bo'lgan soliq summasidan ko'p bo'lsa, oshiqcha summa aktiv sifatida tan olinishi kerak.

Oldingi davr joriy solig'ini qoplash uchun soliq zararini oldingi davrlarga o'tkazish imkoniyati natijasida olinadigan naf aktiv sifatida tan olinishi kerak.

Muddati kechiktirilgan soliq majburiyati kelgusida soliq solinadigan jamiki vaqtinchalik farqlar bo'yicha tan olinishi kerak, bundan muddati kechiktirilgan soliq majburiyati quyidagilar natijasida yuzaga kelishi holatlari mustasno:

- (a) gudvillning dastlabki tan olinishi;
- (b) aktiv yoki majburiyatning quyidagi hollarda dastlabki tan olinishi:
 - biznes birlashuvi bo'lmagan operatsiyalarda;
 - operatsiya sodir bo'lishi paytda buxgalteriya hisobi bo'yicha foydaga ham soliq solinadigan foydaga (soliq zarariga) ham ta'sir qilmaydigan operatsiyalarda.

Biroq, sho'ba xo'jalik yurituvchi subyektlarga, filiallarga, qaram xo'jalik jamiyatlariga investitsiyalar hamda qo'shma faoliyatdagi ulushlar bilan bog'liq bo'lgan kelgusida soliq solinadigan vaqtinchalik farqlar bo'yicha muddati kechiktirilgan soliq majburiyati tan olinishi kerak.

Aktivni tan olishda, tabiiyki, uning balans qiymati xo'jalik subyektiga kelgusi davrlarda kelib tushadigan iqtisodiy naf ko'rinishida qoplanadi. Aktivning balans qiymati uning soliq bazasidan oshiqcha bo'lsa, soliq solinadigan iqtisodiy nafning summasi soliq maqsadlarida chegirib tashlanishi mumkin bo'lgan summadan oshib ketadi. Ushbu farq kelgusida soliq solinadigan vaqtinchalik farq bo'lib hisoblanadi, hamda uning natijasida kelgusi davrlarda foyda soliq-larini to'lash bo'yicha kelib chiqadigan majburiyat, muddati kechiktirilgan soliq majburiyati bo'lib hisoblanadi. Xo'jalik subyekti aktivning balans qiymatini qoplab olishi sari, kelgusida soliq solinadigan vaqtinchalik farq tiklanadi va

xo'jalik subyektining soliq solinadigan foydasi paydo bo'ladi. Buning natijasida, iqtisodiy naf soliq to'lovlari ko'rinishida xo'jalik subyektidan chiqib ketishi ehtimoli vujudga keladi.

3-misol. Tannarxi 150 teng bo'lgan aktivning balans qiymati 100. Jamg'arilgan eskirish summasi soliq maqsadlarida 90ga teng va soliq stavkasi 25%.

Aktivning soliq bazasi 60ni tashkil etadi (150ga teng tannarxdan 90ga teng jamg'arilgan eskirish ayiriladi). 100ga teng bo'lgan balans qiymatini qoplash uchun, xo'jalik subyekt 100ga teng bo'lgan soliq solinadigan daromadni ishlab topishi kerak, lekin undan faqat 60ga teng bo'lgan soliq qoidalari bo'yicha aniqlanadigan eskirish summasini chegirib tashlashi mumkin. Buning natijasida, xo'jalik subyekt, aktivning balans qiymatini qoplaganida, 10ga teng bo'lgan foyda solig'ini to'laydi (40ga ko'paytirilgan 25%). 100 teng balans qiymati bilan 60ga teng soliq bazasi orasidagi farq, 40 teng kelgusida soliq solinadigan vaqtinchalik farq bo'lib xizmat qiladi. SHuning uchun, xo'jalik subyekt 10 teng (40 ko'paytirilgan 25%) muddati kechiktirilgan soliq majburiyatini tan oladi. Ushbu majburiyat xo'jalik subyekt tomonidan aktivning balans qiymati qoplanganida to'lanadigan foyda soliqlarini ifoda qiladi.

Vaqtinchalik farqlar quyidagi hollarda paydo bo'ladi:

(a) biznes birlashuvida sotib olingan aktivlar va qabul qilingan majburiyatlar MHXS 3 "Biznes birlashuvlari"ga muvofiq ularning haqqoniy qiymati bo'yicha tan olinganida, biroq bu ularga soliq qoidalari bo'yicha qo'yiladigan talablar nuqtai nazaridan hech qanday ekvivalent o'zgarish keltirib chiqarmaganida;

(b) aktivlarning qayta baholanganida, biroq bunday baholash ushbu aktivlarga soliq qoidalari bo'yicha qo'yiladigan talablar nuqtai nazaridan hech qanday ekvivalent o'zgarish keltirib chiqarmaganida;

(d) biznes birlashuvida gudvill paydo bo'lganida;

(e) aktiv yoki majburiyat dastlabki tan olinganida ushbu aktiv yoki majburiyatning soliq bazasi uning boshlang'ich qiymatidan farq qilganida, masalan, xo'jalik subyekt aktivlarga tegishli bo'lgan davlat grantlaridan naf ko'rganida; yoki

(f) sho'ba xo'jalik yurituvchi subyektlarga, filiallarga va qaram xo'jalik jamiyatlariga investitsiyalarning hamda qo'shma faoliyatdagi ulushlarning balans qiymati bunday investitsiyalar yoki ulushlarning soliq bazasidan farq qilganida²⁰.

Chegaralangan istisno holatlardan tashqari hollarda, biznes birlashuvida sotib olingan aktivlar va qabul qilingan majburiyatlar ularni sotib olish sanasidagi haqqoniy qiymatlari bo'yicha tan olinadi. Sotib olingan aktivlarning va qabul qilingan majburiyatlarning soliq bazalari biznes birlashuvi natijasida o'zgarмай

²⁰ M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010. Part 2. P.1694-1699

qolganida yoki boshqacha qilib o'zgarganida vaqtinchalik farqlar paydo bo'ladi. Masalan, aktivning balans qiymati haqqoniy qiymatgacha oshganida, biroq uning soliq bazasi ushbu aktivning oldingi egasi uchun bo'lgan tannarxda qolganida, kelgusida soliq solinadigan vaqtinchalik farq paydo bo'ladi va u muddati kechiktirilgan soliq majburiyatini yuzaga keltiradi. Natijada hosil bo'ladigan muddati kechiktirilgan soliq majburiyati gudvillga ta'sir qiladi.

MHXSlar ayrim aktivlarni haqqoniy qiymat bo'yicha hisobga olinishini talab qiladi yoki ruxsat (masalan, MHXS "Asosiy vositalar", MHXS 38 "Normoddiy aktivlar", MHXS 40 "Investitsion mulk" va MHXS 9 Moliyaviy instrumentlar" ga qarang). Ba'zi mamlakatlarda, aktivning haqqoniy qiymatigacha qayta baholanishi yoki boshqacha qilib qayta hisoblanishi joriy davr uchun soliq solinadigan foydaga (soliq zarariga) ta'sir qiladi. Natijada, aktivning soliq bazasi o'zgaradi va vaqtinchalik farq yuzaga kelmaydi. Boshqa mamlakatlarda, aktivning qayta baholanishi yoki boshqacha qilib qayta hisoblanishi ushbu qayta baholash yoki qayta hisoblash amalga oshirilgan davrda soliq solinadigan foydaga (soliq zarariga) ta'sir qilmaydi, buning natijasida, aktivning soliq bazasi o'zgarmaydi. Bunga qaramasdan, aktiv balans qiymatining kelajakda qoplanishi xo'jalik subyekti tomonidan soliq solinadigan iqtisodiy naf olinishiga olib keladi, hamda soliq maqsadlarida chegirib tashlanadigan summa ushbu iqtisodiy nafning summasidan farq qiladi. Qayta baholangan aktivning balans qiymati va uning soliq bazasi orasidagi farq vaqtinchalik farq bo'lib, u muddati kechiktirilgan soliq majburiyati yoki aktivini yuzaga keltiradi. Bu quyidagi shartlar mavjud bo'lganida ham to'g'ri bo'ladi:

(a) xo'jalik subyektining aktivni sotish niyati bo'lmaganida. Bunday hollarda, aktivning qayta baholangan balans qiymati ushbu aktivdan foydalanish orqali qoplanadi, bu esa kelgusi davrlarda chegirilishi mumkin bo'lgan eskirish summasidan oshadigan soliq solinadigan daromadni hosil qiladi;

(b) agar aktivning chiqib ketishidan olinadigan tushumlar unga o'xshash aktivlarga sarmoya qilinsa, kapital qiymati oshishiga solinadigan soliqning muddati kechiktirilmaganida. Bunday hollarda, aktiv sotilgan paytda yoki unga o'xshash aktivlardan foydalanilganida pirovardida soliq to'lanishi kerak bo'ladi.

Biznes birlashuvida paydo bo'ladigan gudvil, quyidagi (a) bandida keltirilgan summaning (b) bandida keltirilgan summadan oshgan qiymati sifatida baholanadi:

(a) quyidagilarning yig'indisi:

- MHXS 3ga muvofiq baholanadigan va odatda sotib olish sanasidagi haqqoniy qiymatini aniqlashni talab qiladigan, sotib olinayotgan aktivlar evaziga beriladigan tovon;

- MHXS 3ga muvofiq sotib olinadigan xo'jalik subyektida nazorat huquqini bermaydigan har qanday ulushning tan olinadigan qiymati;

- bosqichma-bosqich amalga oshirilgan biznes birlashuvida, sotib olinishining sotib olinadigan xo'jalik subyekti kapitalidagi oldingi ulushining sotib olish sanasidagi haqqoniy qiymati.

(b)MHXS 3ga muvofiq baholanadigan sotib olingan aktivlar va qabul qilingan majburiyatlarning sotib olish sanasidagi sof qiymatlari.

Aktiv yoki majburiyatning dastlabki tan olinishida vaqtinchalik farq paydo bo'lishi mumkin, masalan, aktiv tannarxining butun yoki ayrim qismi soliq maqsadlarida chegirilib tashlanmaydigan bo'lsa. Bunday vaqtinchalik farqni hisobga olish usuli aktiv yoki majburiyatning dastlabki tan olinishiga olib kelgan operatsiyaning tabiatiga bog'liq bo'ladi:

(a)biznes birlashuvida, xo'jalik subyekti har qanday muddati kechiktirilgan soliq majburiyati yoki aktivni tan oladi va bu u tomonidan tan olinadigan gudvilning yoki qulay shartlarda sotib olishdan olinadigan foydaning summasiga ta'sir qiladi;

(b)agar operatsiya buxgalteriya hisobi bo'yicha foydaga yoki soliq solinadigan foydaga ta'sir qilsa, xo'jalik subyekti har qanday muddati kechiktirilgan soliq majburiyati yoki aktivni tan oladi, hamda buning natijasida yuzaga keladigan muddati kechiktirilgan soliq xarajatini yoki daromadini foyda yoki zarar tarkibida tan oladi;

(d)agar operatsiya biznes birlashuvi bo'lmasdan, buxgalteriya hisobi bo'yicha foydaga ham soliq solinadigan foydaga ham ta'sir qilmasa, xo'jalik subyekti yuzaga keladigan muddati kechiktirilgan soliq majburiyatini yoki aktivni tan olgan bo'lar edi hamda aktiv yoki majburiyatning balans qiymatiga xuddi shu summadagi tuzatish kiritgan bo'lar edi. Bunday tuzatishlar moliyaviy hisobotlarning shaffofligini kamaytirishi mumkin. Shuning uchun, Mazkur standart, natijada yuzaga keladigan muddati kechiktirilgan soliq majburiyatini yoki aktivni dastlabki tan olish hamda keyinchalik tan olish maqsadida (quyida keltirilgan misolga qarag) xo'jalik subyekti tomonidan tan olinishiga yo'l qo'ymaydi. Bundan tashqari, xo'jalik subyekti tan olinmagan muddati kechiktirilgan majburiyat yoki aktivdagi keyinchalik, aktiv eskirishi sari, kelib chiqadigan o'zgarishlarni tan olmaydi.

Muddati kechiktirilgan soliq aktivni hamma kelgusida chegiriladigan vaqtinchalik farqlar bo'yicha tan olinishi kerak, agar kelgusida chegiriladigan vaqtinchalik farqni chegirib tashlash uchun yetarli soliq solinadigan foyda bo'lishi ehtimoli mavjud bo'lsa. Bundan muddati kechiktirilgan aktiv majburiyatning yoki aktivning quyidagi kabi operatsiyada dastlabki tan olinishidan kelib chiqadigan holatlar mustasno:

(a)biznes birlashuvi emas;

(b)operatsiya paytida, buxgalteriya hisobi bo'yicha foydaga ham soliq solinadigan foyda (soliq zarariga) ham ta'sir qilmaydi.

Quyida muddati kechiktirilgan soliq aktivini keltirib chiqaradigan kelgusida chegiriladigan vaqtinchalik farqlarning misollari keltirilgan:

(a) nafaqalar bo'yicha xarajatlar buxgalteriya hisobi bo'yicha foydani hisoblashda xodimlar tomonidan xizmatlar ko'rsatilishi (ular ishlayotgani) sari chegirilishi mumkin, biroq soliq solinadigan foydani aniqlashda ular yoki nafaqa jamg'armasiga to'lovlar amalga oshirilganida yoki nafaqalar xo'jalik subyekti tomonidan to'langanida chegiriladi. Vaqtinchalik farq majburiyatning balans qiymati bilan soliq bazasi o'rtasida paydo bo'ladi; majburiyatning soliq bazasi odatda nolga teng. Bunday kelgusida chegiriladigan vaqtinchalik farq, nafaqa jamg'armasiga badallar to'langanida yoki nafaqalar xo'jalik subyekti tomonidan to'langanida xo'jalik subyektiga iqtisodiy naf soliq solinadigan foydadan chegiriladigan summa ko'rinishida kelib tushishi bilan muddati kechiktirilgan soliq aktivini keltirib chiqaradi;

(b) tadqiqot xarajatlari ular paydo bo'lgan davrda buxgalteriya hisobi bo'yicha foydani hisoblashda xarajat sifatida tan olinadi, biroq keyinroq keladigan davrgacha soliq solinadigan foydani (soliq zararini) aniqlashda chegirilib tashlanishiga yo'l qo'ilmaligi mumkin. Tadqiqot bo'yicha xarajatlarning soliq bazasi, ya'ni soliq idoralari tomonidan kelgusi davrlarda chegirib tashlanishiga ruxsat beriladigan qiymat, bilan nolga teng balans qiymati o'rtasidagi farq – kelgusida chegiriladigan vaqtinchalik farq bo'lib, uning natijasida muddati kechiktirilgan soliq aktivini paydo bo'ladi;

(d) chegaralangan istisnolarni hisobga olgan holda, xo'jalik subyekti biznes birlashuvida sotib olingan aktivlarni va qabul qilingan majburiyatlarni ularning sotib olish sanasidagi bo'lgan haqqoniy qiymati bo'yicha tan oladi. Qabul qilingan majburiyat sotib olish sanasida tan olinganida, lekin unga tegishli xarajatlar keyinchalik keladigan davrgacha soliq solinadigan foydani hisoblashda chegirib tashlanmaganida, kelgusida chegiriladigan vaqtinchalik farq paydo bo'ladi, va u muddati kechiktirilgan soliq aktivini yuzaga keltiradi. Muddati kechiktirilgan soliq aktivini, shuningdek, sotib olingan aktivlarning haqqoniy qiymati ularning soliq bazasidan kam bo'lganida kelib chiqadi. Ikkita holda ham, kelib chiqadigan muddati kechiktirilgan soliq aktivini gudvilga ta'sir qiladi;

(e) ayrim aktivlar haqqoniy qiymati bo'yicha hisobga olinishi mumkin, yoki qayta baholanishi mumkin, biroq bu o'zgarishlar soliq qoidalari bo'yicha qo'yiladigan talablar nuqtai nazaridan hech qanday ekvivalent o'zgarish keltirib chiqarmasligi mumkin. Kelgusida chegiriladigan vaqtinchalik farq aktivning soliq bazasi uning balans qiymatidan oshib ketsa paydo bo'ladi.

Soliqlarni rejalashtirish imkoniyatlari – bu soliq zararini kelgusi yoki oldingi davrlarga o'tkazish muhlati tugamasdan xo'jalik subyekti tomonidan soliq solinadigan daromadni muayyan davrda shakllantirish yoki ko'paytirish uchun amalga oshirilishi mumkin bo'lgan choralardir. Masalan, ba'zi mamlakatlarda soliq solinadigan foyda quyidagi yo'llar bilan shakllantirilishi yoki ko'paytirilishi mumkin:

(a) loizli daromad soliqqa tortilishining ikkita usulidan birini tanlash: olin-gan daromadni yoki olinadigan daromadni soliqqa tortish;

(b) soliq solinadigan foydadan chegirib tashlanadigan ayrim summalarining chegirib tashlanishi muddatini kechiktirish;

(d) qiymati oshgan, biroq bunday oshishni aks ettirish uchun soliq bazasi o'zgarinagan, aktivlarni sotish va ehtimol, qaytadan ijaraga olish;

(e) soliq solinmaydigan daromadni keltiradigan aktivni (masalan, ba'zi mulmlakatlarda, davlat obligatsiyalarini) soliq solinadigan daromadni keltiradi-gan boshqa investitsiyani sotib olish maqsadida sotish.

Muddati kechiktirilgan soliq aktivni foydalanilmagan soliq zararlarini va foy-dalanilmagan soliq imtiyozlarini kelgusi davrlarga o'tkazish bo'yicha tan olinis-hi kerak, bunda u foydalanilmagan soliq zararlarini va foydalanilmagan soliq im-tiyozlaridan kelajakda foydalanish imkonini beradigan yetarlicha kelgusi soliq solinadigan foydaga ega bo'lishi ehtimoli mavjud bo'lgan darajada tan olinishi kerak.

Joriy va oldingi davrlar uchun joriy soliq majburiyatlari (aktivlari) soliq idoralariga hisobot davri oxirigacha kuchga kirgan yoki aslida kuchga kirgan so-liq stavkalari (va soliq qonunchiligi) bo'yicha to'lanishi (soliq idoralaridan qay-tarilishi) kutilayotgan summada baholanishi kerak.

Muddati kechiktirilgan soliq aktivlari va majburiyatlari aktiv qoplanadi-gan yoki majburiyat to'lanadigan davrda qo'llanishi kutilayotgan soliq stavkalari bo'yicha, hisobot davri oxirigacha kuchga kirgan yoki aslida kuchga kirgan soliq stavkalari (va soliq qonunchiligi) asosida baholanishi kerak.

Joriy va muddati kechiktirilgan soliq aktivlari va majburiyatlari odatda amalda bo'lgan soliq stavkalari (va soliq qonunchiligi) bo'yicha baholanadi. Bi-roq, ba'zi mamalkatlarda, hukumat tomonidan soliq stavkalarining (va soliq qo-nunchiligining) e'lon qilinishi aslida ular kuchga kirganligini bilan bir xil ta'sir-ga ega bo'ladi, ular bir necha oydan keyin kuchga kirsa ham. Bunday vaziyatda, soliq aktivlari va majburiyatlari e'lon qilingan soliq stavkasi (va soliq qonunchi-ligi) bo'yicha baholanadi.

Muddati kechiktirilgan soliq aktivlari va majburiyatlari diskontlanmasligi kerak.

Operatsiya yoki boshqa hodisaning joriy yoki muddati kechiktirilgan soliq oqibatlarini hisobga olish ushbu operatsiya yoki boshqa hodisaning o'zi hisobga olinishiga bilan mos bo'ladi.

Joriy va muddati kechiktirilgan soliq daromad va xarajat sifatida tan oli-nishi kerak va davr foydasi yoki zarari tarkibida hisobga olinishi kerak, agar bu soliq quyidagilar natijasida yuzaga kelgan bo'lmasa:

(a) aynan shu yoki boshqa davrda foyda yoki zararda emas, balki boshqa umumlashgan daromadda yoki to'g'ridan to'g'ri kapitalning o'zida tan olinadi-gan operatsiya yoki boshqa hodisa;

(b) biznes birlashuvi (BHXS 10 "Jamlangan moliyaviy hisobotlar"ga muvofiq haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlari foyda yoki zararda hisobga olinishi talab etiladigan sho'ba xo'jalik subyektining investitsion xo'jalik subyekti tomonidan sotib olinishi holatlaridan tashqari).

Joriy va muddati kechiktirilgan soliq foyda yoki zarar tarkibida tan olinmasligi kerak, agar bu soliq aynan shu yoki boshqa davrda foyda yoki zarar tarkibida tan olinmagan moddalarga tegishli bo'lsa. Shuning uchun, aynan shu yoki boshqa davrda tan olingan moddalarga tegishli bo'lgan joriy va muddati kechiktirilgan soliq:

(a) ushbu moddalar boshqa umumlashgan daromadda hisobga olingan bo'lsa, soliq ham boshqa umumlashgan daromadda tan olinishi kerak.

(b) ushbu moddalar to'g'ridan to'g'ri kapitalda hisobga olingan bo'lsa, soliq ham kapitalda to'g'ridan to'g'ri tan olinishi kerak.

7-BOB. MOLİYAVIY INSTRUMENTLARNI HISOBGA OLUVCHI STANDARTLARINING TAVSIFI

7.1. BHXS (IAS) 32 “Moliyaviy instrumentlar: taqdim etish”

Mazkur standartning maqsadi moliyaviy instrumentlarni majburiyatlar yoki kapital sifatida taqdim etish hamda moliyaviy aktivlar va moliyaviy majburiyatlarni o'zaro hisob-kitob qilish tamoyillarini belgilashdan iboratdir. U moliyaviy instrumentlarni, emitent nuqtai nazaridan, moliyaviy aktivlarga, moliyaviy majburiyatlarga va ulushli instrumentlarga tasniflanishiga; tegishli foiz, dividendlar, buyruq va zararlarining tasniflanishiga; hamda moliyaviy aktivlar bilan moliyaviy majburiyatlar o'zaro hisob-kitob qilinishi kerak bo'lgan holatlarga nisbatan qo'llaniladi.

Mazkur standartdagi tamoyillar MHXS 9 “Moliyaviy instrumentlar”dagi moliyaviy aktivlar bilan moliyaviy majburiyatlarni tan olish va baholash hamda MHXS 7 “Moliyaviy instrumentlar: ma'lumotlarni ochib berish”dagi ular to'g'risidagi ma'lumotlarni ochib berish tamoyillarini to'ldiradi.

Mazkur standart barcha tashkilotlar tomonidan barcha turdagi moliyaviy instrumentlarga nisbatan qo'llanilishi lozim, bundan quyidagilar istisno:

(a)BHXS 10 “Jamlangan moliyaviy hisobotlar”, BHXS 27 “Alohida moliyaviy hisobotlar” yoki BHXS 28 “Qaram tashkilotlardagi va qo'shma korxonalaridagi investitsiyalar”ga muvofiq hisobga olinadigan sho'ba tashkilotlari, qaram tashkilotlar yoki qo'shma korxonalardagi ulushlar. Biroq, ayrim holatlarda BHXS 27 yoki BHXS 28 tashkilotga MHXS 9dan foydalangan holda sho'ba tashkilotlari, qaram tashkilotlar va qo'shma korxonalardagi ulushlarni hisobga olishga ruxsat beradi; bunday holatlarda, tashkilotlar ushbu Standartning talablarini qo'llashi lozim. Tashkilotlar ushbu standartni sho'ba tashkilotlari, qaram tashkilotlar va qo'shma korxonalardagi ulushlarga bog'langan barcha derivativlarga nisbatan ham qo'llashi lozim.

(b)BHXS 19 “Xodimlarning daromadlari” qo'llaniladigan xodimlarga haq to'lash tizimlariga asosan ish beruvchilarning huquqlari va majburiyatlari.

(d)MHXS 4 “Sug'urta shartnomalari” da ta'riflangan sug'urta shartnomalari. Biroq, ushbu Standart sug'urta shartnomalariga singdirilgan derivativlarga nisbatan qo'llaniladi, agarda MHXS 9 tashkilotdan ularni alohida hisobga olishni talab etsa. Bundan tashqari, emitent Mazkur standartni moliyaviy kafolat shartnomalari uchun qo'llashi lozim, agarda emitent shartnomalarni tan olishda va baholashda MHXS 9 ni qo'llasa, ammo MHXS 4 ni qo'llashi lozim, agarda tashkilot MHXS 4ga muvofiq ularni tan olishda va baholashda MHXS 4 ni tanlasa.

(e)MHXS 4 ning qo'llash doirasidagi moliyaviy instrumentlar, chunki ular ixtiyoriy qatnashish xususiyatiga egadir. Biroq, ushbu instrumentlarga Mazkur standartning boshqa barcha talablari tegishlidir. Bundan tashqari, Mazkur standart ushbu instrumentlarga singdirilgan derivativlarga nisbatan qo'llaniladi (MHXS 9 ga qarang).

(d)MHXS 2 "Aksiyaga asoslangan to'lov" qo'llaniladigan aksiyaga-asoslangan to'lov operatsiyalari asosidagi moliyaviy instrumentlar, shartnomalar va majburiyatlar²¹.

Mazkur standart pul mablag'ida yoki boshqa moliyaviy instrumentda netto yoki xuddi shartnomalar moliyaviy instrumentlar bo'lgani kabi, moliyaviy instrumentlarni ayirboshlash orqali hisob-kitobni amalga oshirish mumkin bo'lgan nomoliyaviy moddani sotib olish yoki sotish shartnomalari uchun qo'llanilishi lozim, bundan tashkilotning ko'zda tutgan xaridi, sotuvi yoki foydalanish talablariga muvofiq nomoliyaviy moddani qabul qilish yoki yetkazib berish maqsadida tuzilgan va saqlanayotgan shartnomalar mustasno.

Nomoliyaviy moddani sotib olish yoki sotish shartnomalari pul mablag'ida yoki boshqa moliyaviy instrumentda netto yoki moliyaviy instrumentlarni ayirboshlash orqali hisob-kitob qilinishi mumkin bo'lgan bir necha usullar mavjud. Bular quyidagilarni o'z ichiga oladi:

(a)qachonki shartnoma shartlari biror tomonga uni pul mablag'ida yoki boshqa moliyaviy instrumentda netto yoki moliyaviy instrumentlarni ayirboshlash orqali hisob-kitob qilishga ruxsat berganda;

(b)qachonki pul mablag'ida yoki boshqa moliyaviy instrumentda netto yoki moliyaviy instrumentlarni ayirboshlash orqali hisob-kitob qilish imkoniyati shartnoma shartlarida aniq belgilanmagan, ammo tashkilot shunga o'xshash shartnomalarni pul mablag'ida yoki boshqa moliyaviy instrumentda netto yoki moliyaviy instrumentlarni ayirboshlash orqali (bunda, kontragent bilan o'zaro hisob-kitob qilish shartnomalarini tuzish orqali yoki shartnoma bajarilishidan yoki muddati tugashidan oldin shartnomani sotish orqali) hisob-kitob qilish tajribasiga ega bo'lsa;

(d)shunga o'xshash shartnomalar uchun, tashkilot tayanch aktivning yetkazib berilishini qabul qilish hamda yetkazib berilgandan so'ng qisqa muddat ichida narxdagi yoki diler marjasidagi qisqa muddatli tebranishlardan foyda olish maqsadida uni sotish tajribasiga ega bo'lganda;

(e)qachonki shartnoma predmeti bo'lgan nomoliyaviy modda pul mablag'iga osongina aylantirilsa.

(f) yoki (v) qo'llaniladigan shartnomalar tashkilotning ko'zda tutgan xaridi, sotuvi yoki foydalanish talablariga muvofiq nomoliyaviy moddani qabul qilish

²¹ M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010.- part 3. p.2097-2098.

yoki yetkazib berish maqsadida tuzilgan emas, va shu tufayli, u mazkur standartning qo'llash doirasidadir. Tashkilotning ko'zda tutgan xaridi, sotuvi yoki foydalanish talablariga muvofiq nomoliyaviy moddani qabul qilish yoki yetkazib berish maqsadida tuzilganligini va saqlanayotganligini, va o'z navbatida, ular mazkur standart qo'llash doirasidaligini aniqlash uchun baholanadi.

Pul mablag'ida yoki boshqa moliyaviy instrumentda netto, yoki moliyaviy instrumentlarni ayirboshlash orqali, hisob-kitobni amalga oshirish mumkin bo'lgan nomoliyaviy moddani sotib olish yoki sotish bo'yicha chiqarilgan opsi-on Mazkur standartning qo'llash doirasidadir. Bunday shartnoma tashkilotning ko'zda tutgan xaridi, sotuvi yoki foydalanish talablariga muvofiq nomoliyaviy moddani qabul qilish yoki yetkazib berish maqsadida tuzilishi mumkin emas.

• moliyaviy aktiv yoki moliyaviy majburiyatning amortizatsiyalangan qiymati;

- hisobdan chiqarish;
- derivativ;
- effektiv foiz usuli;
- moliyaviy kafolat shartnomasi;
- haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlar foyda yoki zarardahisobga olinadigan

moliyaviy majburiyat;

- qat'iy majburiyat;
- prognozlanadigan bitim;
- xej samaradorligi;
- xejlangan modda;
- xejlash instrumenti;
- savdo uchun mo'ljallangan;
- odatiy oldi-sotdi;
- bitimga oid xarajatlar.

Mazkur standartda "shartnoma" va "shartnomaviy" ikki yoki undan ortiq tomonlar o'rtasidagi iqtisodiy oqibatlarga ega kelishuvga tegishli bo'lib, bunda tomonlar ushbu oqibatlarni chetlab o'tish bo'yicha, agarda mavjud bo'lsa, juda kam ixtiyorga ega bo'ladilar, chunki odatda kelishuv qonun tomonidan amalga oshiriladigan bo'ladi. Shartnomalar va demak moliyaviy instrumentlar turli shaklda bo'ladi va yozma shaklda bo'lishi shart emas.

Mazkur standartda tashkilot jismoniy shaxslarni, shirkatlarni, aksioner jamiyatlarini, trast kompaniyalarini va davlat tashkilotlarini o'z ichiga oladi.

Moliyaviy instrument emitenti dastlabki tan olishda instrumentni yoki uning tarkibiy qismlarini, shartnomaviy kelishuvning mohiyatiga hamda moliyaviy majburiyat, moliyaviy aktiv va ulushli instrument ta'riflariga muvofiq moliyaviy majburiyat, moliyaviy aktiv yoki ulushli instrument sifatida tasniflanishi lozim.

Qachonki emitent moliyaviy instrument moliyaviy majburiyat emas, balki ulushli instrument ekanligini aniqlash uchun qo'llasa, instrument ulushli instrument bo'ladi, faqat va faqat quyidagi ikkala (a) va (b) shartlar qanoatlantirilganda.

(a) Instrument quyidagilar bo'yicha shartnomaviy majburiyatni o'z ichiga olmaydi:

- boshqa tashkilotga pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktivni yetkazib berish;

- emitent uchun poentsial noqulay bo'lgan shartlarda boshqa tashkilot bilan moliyaviy aktivlarni yoki moliyaviy majburiyatlarni ayirboshlash.

(b) agar instrument emitentning o'z ulushli instrumentlari bilan hisob-kitob qilinsa yoki qilinishi mumkin bo'lsa:

- noderivativdir, qaysiki emitent uchun o'z ulushli instrumentlarining o'zgaruvchan miqdorini yetkazib berish bo'yicha shartnomaviy majburiyatni qamrab olmaydi;

- derivativdir, qaysiki faqat emitent tomonidan o'z ulushli instrumentlarining qat'iy belgilangan miqdoriga qat'iy belgilangan pul mablag'lari summasini yoki boshqa moliyaviy aktivni ayirboshlash orqali hisob-kitob qilinadi. Ushbu maqsad uchun, tashkilotning o'z ulushli instrumentlarining qat'iy belgilangan miqdorini har qanday valyutaning qat'iy belgilangan summasiga sotib olish bo'yicha huquqlar, opsiolar yoki varrantlar ulushli instrumentlardir, agarda tashkilot o'zining noderivativ ulushli instrumentlarining bir xil turkumining amaldagi barcha egalariga huquqlar, opsiolar yoki varrantlarni proporsional ravishda taqdim etsa.

Emitentning o'z ulushli instrumentlarini kelgusida olish yoki yetkazib berishga olib keladigan yoki olib kelishi mumkin bo'lgan, ammo yuqoridagi (a) va (b) shartlarni qanoatlantirmaydigan shartnomaviy majburiyat, jumladan derivativ moliyaviy instrumentdan kelib chiqadigan majburiyat, ulushli instrument emas.

Qayta sotiladigan instrument qayta sotish huquqidan foydalanganda emitentning ushbu instrumentni pul mablag'iga yoki boshqa moliyaviy aktivga qayta sotib olish yoki so'ndirish bo'yicha shartnomaviy majburiyatini o'z ichiga oladi. Moliyaviy majburiyat ta'rifi istisno tariqasida, bunday majburiyatni o'z ichiga oladigan instrument ulushli instrument sifatida tasniflanadi, agarda u quyidagi barcha jihatlarga ega bo'lsa:

(a) u egasiga tashkilotning likvidatsiyasi paytida tashkilot sof aktivlarining proporsional ulushiga huquq beradi. Tashkilotning sof aktivlari bu uning aktivlariga nisbatan boshqa barcha talablarni chegirib tashlagandan so'ng qoladigan aktivlardir. Proporsional ulush quyidagicha aniqlanadi:

- likvidatsiya jarayonidagi tashkilotning sof aktivlarini teng miqdordagi birliklarga bo'lgan holda;

* ushbu miqdorni moliyaviy instrument egasi egaligidagi birliklar soniga ko'paytirgan holda.

(b) instrument boshqa barcha instrumentlar turkumlariga subordinatsiya bo'lgan instrumentlar turkumiga kiradi. Bunday turkum tarkibida bo'lish uchun instrument:

* likvidatsiya jarayonida tashkilotning aktivlariga nisbatan boshqa talab-borlar usuvorlikka ega emas;

* boshqa barcha instrumentlar turkumlariga subordinatsiya bo'lgan instrument turkumi tarkibida bo'lishidan oldin instrument boshqa instrumentga aylantirilishi zarur bo'lmashligi kerak.

(d) boshqa barcha instrumentlar turkumlariga subordinatsiya bo'lgan instrumentlar turkumidagi barcha moliyaviy instrumentlar bir xil jihatlariga egadir. Masalan, ularning barchasi qayta sotiladigan bo'lishi shart hamda qayta sotib olish yoki so'ndirish narxini hisoblash bo'yicha formula yoki boshqa usul ushbu turkumdagi barcha instrumentlar uchun bir xildir.

(e) emitent tomonidan instrumentni pul mablag'iga yoki boshqa aktivga qayta sotib olish yoki so'ndirish bo'yicha shartnomaviy majburiyatdan tashqari, instrument boshqa tashkilotga pul mablag'i yoki boshqa aktiv yetkazib berish yoki tashkilot uchun potensial noqulay bo'lgan shartlarda boshqa tashkilot bilan moliyaviy aktivlarni yoki moliyaviy majburiyatlarni ayirboshlash bo'yicha har qanday shartnomaviy majburiyatni o'z ichiga olmaydi, hamda u moliyaviy majburiyat ta'rifi (b) quyi bandida belgilanganidek tashkilotning o'z ulushli instrumentlari bilan hisob-kitob qilinadigan yoki qilinishi mumkin bo'lgan shartnoma emas.

(f) Instrumentning muddati davomida unga tegishli bo'lgan jami kutilayotgan pul oqimlari sezilarli tarzda instrument muddati davomida foyda yoki zararga, tashkilotning tan olingan sof aktivlardagi o'zgarishga yoki tan olingan va tan olinmagan sof aktivlarining haqqoniy qiymatidagi o'zgarishga asoslangan bo'ladi (bunda instrumentning har qanday ta'sirlarini istisno qilgan holda)²².

Instrument ulushli instrument sifatida tasniflanishi uchun, yuqoridagi barcha jihatlariga ega bo'lgan instrumentga qo'shimcha tarzda, emitent quyidagilarga ega boshqa moliyaviy instrument yoki shartnomaga ega bo'lmashligi shart:

(a) sezilarli tarzda foyda yoki zararga, tashkilotning tan olingan sof aktivlardagi o'zgarishga yoki tan olingan va tan olinmagan sof aktivlarining haqqoniy qiymatidagi o'zgarishga asoslangan jami pul oqimlari (bunda bunday instrument yoki shartnomaning har qanday ta'sirlarini istisno qilgan holda)

(b) qayta sotiladigan instrument egalari uchun qoldiq daromadni sezilarli tarzda chegaralaydigan yoki qat'iy belgilaydigan ta'sir.

²² M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010. - part 3. p.2110-2114

Mazkur shartni qo'llash maqsadlarida, tashkilot instrument egasi bilan tuzilgan nomoliyaviy shartnomalarni ko'rib chiqmasligi lozim, qaysiki instrument egasi bo'lmagan bilan emitent tashkilot o'rtasida sodir bo'lishi mumkin bo'lgan ekvivalent shartnomaning shartnomaviy shartlari va sharoitlariga o'xshash shartnomaviy shartlar va sharoitlarga ega. Agarda tashkilot mazkur shart bajarilganligini aniqlay olmasa, u qayta sotiladigan instrumentni ulushli instrument sifatida tasniflamasligi lozim.

Moliyaviy instrument mazkur bandlarda keltirilgan barcha jihatlariga ega bo'lishdan va ushbu bandlardagi shartlarni qanoatlantirishdan to'xtagan sanadan boshlab, tashkilot moliyaviy instrumentni qayta tasniflashi lozim.

Tashkilot instrumentni qayta tasniflashni quyidagicha hisobga olishi lozim:

1. Ulushli instrument tashkilot ulushli instrumentni moliyaviy majburiyat sifatida qayta tasniflashi lozim. Moliyaviy majburiyat qayta tasniflangan sanadagi instrumentning haqqoniy qiytmatida baholanishi lozim. Tashkilot ulushli instrumentning balans qiymati bilan moliyaviy majburiyatning qayta tasniflangan sanadagi haqqoniy qiytmati o'rtasidagi har qanday farqni kapitalda tan olishi lozim.

2. Moliyaviy majburiyat tashkilot ushbu moliyaviy majburiyatni kapital sifatida qayta tasniflashi lozim. Ulushli instrument qayta tasniflanadigan sanadagi moliyaviy majburiyatning balans qiytmatida baholanishi lozim.

Pul mablag'ini yoki boshqa moliyaviy aktivni yetkazib berish bo'yicha shartnomaviy majburiyatning mavjud emasligi.

Moliyaviy majburiyatning ulushli instrumentdan farqlashning muhim jihati shundaki, moliyaviy instrument bo'yicha bir tomonning (emitent) boshqa tomonga (instrument egasi) pul mablag'ini yoki boshqa moliyaviy aktivni yetkazib berish bo'yicha yoki emitent uchun potensial noqulay bo'lgan shartlarda instrument egasi bilan moliyaviy aktivlarni yoki moliyaviy majburiyatlarni ayirboshlash bo'yicha shartnomaviy majburiyatining mavjudligidir. Ulushli instrument egasi har qanday dividendlarning yoki boshqa kapital taqsimotlarning proporsional ulushini olish huquqiga ega bo'lishi mumkinligiga qaramasdan, emitent bunday taqsimotlarni amalga oshirish bo'yicha shartnomaviy majburiyatga ega emas chunki undan boshqa tomonga pul mablag'ini yoki boshqa moliyaviy aktivni yetkazib berishni talab qilib bo'lmaydi.

Moliyaviy instrumentning yuridik maqomi emas, balki uning mohiyati tashkilotning moliyaviy holati to'g'risidagi hisobotida uning tasniflanishini ta'kidlaydi. Mohiyat odatda yuridik maqomga mutanosibdir, ammo har doim ham emas. Ba'zi moliyaviy instrumentlar kapitalning yuridik maqomini oladi, ammo ular mohiyatan majburiyatlardir va boshqalari esa ulushli instrumentlar bilan bog'liq jihatlarni hamda moliyaviy majburiyatlar bilan bog'liq jihatlarni qamrab olishi mumkin. Masalan:

(a) qat'iy belgilangan yoki aniqlanadigan kelgusi sanada qat'iy belgilangan yoki aniqlanadigan summasida emitent tomonidan majburiy so'ndirishni ta'minlaydigan, yoki egasiga emitentdan ma'lum sanada yoki undan keyin qat'iy belgilangan yoki aniqlanadigan summasida instrumentni so'ndirish bo'yicha talab etish huquqini beradigan, intiyozli aksiyalar moliyaviy majburiyat hisoblanadi;

(b) egasi uchun moliyaviy instrumentni emitentga pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktiv evaziga qaytarish huquqini beradigan moliyaviy instrument (qayta sotiladigan instrument) moliyaviy majburiyatdir. Pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktivlar summasi indeks yoki boshqa ko'tarilishi yoki pasayishi mumkin bo'lgan modda asosida aniqlanganda ham, moliyaviy instrument moliyaviy majburiyat bo'ladi. Egasida instrumentni pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktiv evaziga qaytarish ixtiyori mavjudligi shuni anglatadiki, qayta sotiladigan instrument moliyaviy majburiyat ta'rifini qanoatlantiradi. Masalan, ochiq o'zaro fondlari, birlik trastlari, shirkatlar hamda ba'zi kooperativ xo'jalik subyektlari o'zlarining birlik egalarini yoki a'zolarini har qanday vaqtda emitentdagi o'z ulushlarini pul mablag'iga so'ndirish huquqlari bilan ta'minlashlari mumkin, qaysiki birlik egalari yoki a'zolar ulushlarini moliyaviy majburiyat sifatida tasniflashga olib keladi. Biroq, moliyaviy majburiyat sifatida tasniflash qo'yilgan kapitalga ega bo'lmagan tashkilot moliyaviy hisobotlarida "birlik egalari tegishli sof aktiv qiymati" va "birlik egalari tegishli sof aktiv qiymatidagi o'zgarish" ga o'xshash izohlardan foydalanishni yoki jami a'zolar ulushlari kapital ta'rifini qanoatlantiradigan rezervlar va qanoatlantirmaydigan qayta sotiladigan instrumentlariga o'xshash moddalarni qamrab olishini ko'rsatish bo'yicha qo'shimcha ma'lumotlar ochib berilishini taqiqlamaydi.

Agar tashkilot shartnomaviy majburiyatni hisob-kitob qilishda pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktivni yetkazib berishdan qochish bo'yicha shartsiz huquqqa ega bo'lmasa, majburiyat moliyaviy majburiyat ta'rifini qanoatlantiradi. Masalan:

- Tashkilotning shartnomaviy majburiyatni bajarish qobiliyatiga cheklov, masalan, xorijiy valyutaga ega bo'lish huquqining mavjud emasligi yoki nazorat organlaridan to'lov uchun ruxsat olish zarurligi, tashkilotning shartnomaviy majburiyatlarini yoki ushbu instrument bo'yicha egasining shartnomaviy huquqlarini inkor etmaydi.

- Kontragent so'ndirish bo'yicha o'z huquqini amalga oshirishi sharti asosida bo'lgan shartnomaviy majburiyat moliyaviy majburiyat hisoblanadi, chunki tashkilot pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktivni yetkazib berishdan qochish bo'yicha shartsiz huquqqa ega emas.

Pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktivni yetkazib berish bo'yicha shartnomaviy majburiyatni aniq belgilamaydigan moliyaviy instrument o'zining shartlari va sharoitlari orqali majburiyatni bilvosita belgilashi mumkin. Masalan:

(a) moliyaviy instrument faqatgina tashkilot taqsimotlarni amalga oshira olmaganda yoki instrumentni so'ndira olmaganda hisob-kitob qilinadigan nomoliyaviy majburiyatni o'z ichiga olishi mumkin. Agar tashkilot faqatgina nomoliyaviy majburiyatni hisob-kitob qilish orqali pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktivning o'tkazilishiga yo'l qo'ymaslik imkoniyati bo'lsa, moliyaviy instrument moliyaviy majburiyat hisoblanadi.

(b) moliyaviy instrument moliyaviy majburiyat hisoblanadi, agarda u hisob-kitobda tashkilot tomonidan quyidagilardan birining yetkazib berilishini ta'minlasa:

- yoki pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktiv;
- qiymati sezilarli tarzda pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktiv qiymatidan oshishi aniq bo'lgan o'z aksiyalari.

Tashkilot pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktivni yetkazib berish bo'yicha aniq shartnomaviy majburiyatga ega emasligiga qaramasdan, aksiya bilan hisob-kitob qilish muqobilining qiymati tashkilot pul mablag'ida hisob-kitob qilganidek bo'ladi. Har qanday holatda, instrument egasi mohiyatan kamida pul mablag'ida hisob-kitob qilish imkoniga teng summani olishi kafolatlangan.

Shartnoma faqat tashkilotning o'z ulushli instrumentlarini olish yoki yetkazib berish natijasiga olib kelishi bilan ulushli instrument bo'lib qolmaydi. Tashkilot o'z aksiyalarining yoki boshqa ulushli instrumentlarning o'zgaruvchan miqdorini olish yoki yetkazib berish bo'yicha shartnomaviy huquq yoki majburiyatga ega bo'lishi mumkin, bunda olinishi yoki yetkazib berilishi kerak bo'lgan tashkilotning o'z ulushli instrumentlarining haqqoniy qiymati shartnomaviy huquq yoki majburiyatning qiymatiga teng bo'ladi. Bunday shartnomaviy huquq yoki majburiyat qat'iy belgilangan qiymatda yoki tashkilotning o'z ulushli instrumentlarining bozor narxidan tashqari o'zgaruvchining o'zgarishlariga bog'liq tarzda qisman yoki to'liq tebranadigan qiymatda bo'lish mumkin (masalan, foiz stavkasi, tovar narxi yoki moliyaviy instrument narxi). Ikkita misol: (a) 100VB qiymatiga teng miqdorda tashkilotning o'z ulushli instrumentlarini yetkazib berish bo'yicha shartnoma; va (b) 100 untsiya oltin qiymatiga teng miqdorda tashkilotning o'z ulushli instrumentlarini yetkazib berish bo'yicha shartnoma. Tashkilot bundan shartnomani o'zining ulushli instrumentlarini yetkazib berish orqali bajarishi shartligiga yoki bajara olishiga qaramasdan, bunday shartnoma tashkilotning moliyaviy majburiyati hisoblanadi. U ulushli instrument emas, chunki tashkilot shartnomani bajarishda o'z ulushli instrumentlarining o'zgaruvchan miqdoridan shartnomani hisob-kitob qilish vositalari sifatida foydalanadi. Shu tufayli, shartnoma tashkilotning barcha majburiyatlari chegirilgandan so'ng uning aktividagi qoldiq ulushni tasdiqlamaydi.

Tashkilot tomonidan o'z ulushli instrumentlarining qat'iy belgilangan miqdorini pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktivning qat'iy belgilangan qiymati

evaziga (olish yoki) yetkazib berish orqali bajariladigan shartnoma ulushli instrument hisoblanadi. Masalan, kontragentga o'rnatilgan narxda yoki obligatsiyaning o'rnatilgan asosiy summasida tashkilot aksiyalarining qat'iy belgilangan miqdorini sotib olish huquqini beradigan chiqarilgan aksiya opsiioni ulushli instrument hisoblanadi. Shartnomani bajarishda to'lanadigan yoki olinadigan pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktivning qiymatiga yoki olinadigan yoki yetkazib beriladigan ulushli instrumentlarning miqdoriga ta'sir qilmagan holda, bozor foiz stavkasining tebranishlari natijasida yuzaga keladigan shartnomaning haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlar shartnomaning ulushli instrument bo'lishidan to'smaydi. Har qanday olingan badal (masalan, chiqarilgan opsiyon uchun olingan mukofot yoki tashkilotning o'z aksiyalariga varrant) bevosita kapitalga qo'shiladi. Har qanday to'langan badal (masalan, sotib olingan opsiyon uchun to'langan mukofot) bevosita kapitaldan chegiriladi. Ulushli instrumentning haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlar moliyaviy hisobotlarda tan olinmaydi.

Tashkilot uchun o'z ulushli instrumentlarini pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktivga sotib olish majburiyatini qamrab oladigan shartnoma so'ndirish summasining keltirilgan qiymatiga teng bo'lgan (masalan, forvardni qayta sotib olish qiymatining, opsiionni bajarish qiymatining yoki boshqa so'ndirish summasining keltirilgan qiymatiga teng) moliyaviy majburiyat yuzaga kelishiga sabab bo'ladi. Hattoki shartnomaning o'zi ulushli instrument bo'lsa ham bu holat sodir bo'ladi. Bunga misol sifatida, forvard shartnomasi bo'yicha tashkilotning o'z ulushli instrumentlarini pul mablag'iga sotib olish majburiyatni keltirishi mumkin. Moliyaviy majburiyat dastlab so'ndirish summasining keltirilgan qiymatida tan olinadi va u kapital tarkibidan majburiyatlarga o'tkaziladi (qayta tasniflanadi). So'ngra, moliyaviy majburiyat MHXS 9ga muvofiq baholanadi. Agar shartnomaning muddati ushbu majburiyat bajarilmasdan tugasa, moliyaviy majburiyatning balans qiymati kapital tarkibiga qayta tasniflanadi. Tashkilotning o'z ulushli instrumentlarini sotib olish bo'yicha shartnomaviy majburiyati so'ndirish summasining keltirilgan qiymatiga teng moliyaviy majburiyat yuzaga kelishiga sabab bo'ladi, agarda sotib olish bo'yicha majburiyat kontragent tomonidan so'ndirish huquqi amalga oshirilishiga shartli ravishda bog'liq bo'lsa ham (masalan, kontragentga tashkilotning o'z ulushli instrumentlarini belgilangan narxda tashkilotga sotish huquqini beradigan chiqarilgan "put" opsiioni).

Tashkilot tomonidan pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktivning o'zgaruvchan qiymati evaziga o'z ulushli instrumentlarining qat'iy belgilangan miqdorini yetkazib berish yoki olish orqali bajariladigan shartnoma moliyaviy aktiv yoki moliyaviy majburiyat bo'lib hisoblanadi. Misol tariqasida, tashkilot uchun 100 ta o'z ulushli instrumentlarini 100 untsiya oltin qiymatiga teng qiymatdagi pul mablag'i evaziga yetkazib berish shartnomasini keltirish mumkin.

Moliyaviy instrument tashkilotdan emitent bilan instrument egasining nazoratidan tashqarida bo'lgan noaniq kelgusi hodisalarning, masalan fond birjasi indeksi, iste'mol narx indeksi, foiz stavkasi yoki soliq talablari yoki emitentning kelgusi daromadlari, sof foyda yoki qarzni-kapitalga koeffitsientidagi o'zgarish, sodir bo'lishi yoki sodir bo'lmashligi paytida (yoki noaniq holatlar oqibatida) pul mablag'lari yoki boshqa moliyaviy aktivni yetkazib berish bilan hisoblashish yoki ushbu moliyaviy instrument moliyaviy majburiyat sifatida tan olinishiga olib keladigan boshqa yo'l bilan hisoblashishni talab etishi mumkin. Bunday instrumentning emitenti pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktivni yetkazib berishdan (yoki moliyaviy instrumentni moliyaviy majburiyat sifatida tan olinishiga olib keladigan boshqa yo'l bilan hisoblashishdan) qochish bo'yicha shartsiz huquqqa ega emas. SHuning uchun u moliyaviy majburiyat bo'lib hisoblanadi, bundan quyidagi holatlar istisno:

(a) pul mablag'lari yoki boshqa moliyaviy aktiv bilan hisoblashish (yoki moliyaviy majburiyatga olib keladigan boshqa yo'l bilan hisoblashish)ni talab qilishi mumkin bo'lgan shartli hisoblashish sharti sharnomaning yagona qismi emas;

(b) faqat emitentning likvidatsiya holatida emitentdan majburiyatni pul mablag'lari to'lanishi yoki boshqa moliyaviy aktiv berilishi (yoki moliyaviy instrumentni moliyaviy majburiyat sifatida tan olinishiga olib keladigan boshqa yo'l bilan hisoblashish) orqali bajarish talab qilinishi mumkin.

Qachonki derivativ tusidagi moliyaviy instrument shartnomaning bir tomoniga u bo'yicha hisob-kitoblar qanday tarzda amalga oshirilishi yuzasidan tanlash imkonini bersa (masalan, emitent yoki instrument egasi hisob-kitobdagi farqni sof asosda pul mablag'lari bilan to'lashni yoki aksiyalarni pul mablag'larga ayirboshlash orqali hisob-kitob qilishni tanlashi mumkin), barcha hisob-kitob muqobillari ushbu instrumentni ulushli instrument bo'lishiga olib kelmaguncha, u moliyaviy aktiv yoki moliyaviy majburiyat bo'lib hisoblanadi.

Moliyaviy majburiyat bo'lgan hisob-kitob imkoniga ega derivativ moliyaviy instrumentga misol sifatida, emitent hisob-kitobdagi farqni sof asosda pul mablag'lari bilan to'lashni yoki o'zining aksiyalarini pul mablag'iga ayirboshlash orqali hisob-kitob qilishni tanlay oladigan aksiya opsiyonini keltirish mumkin. Xuddi shuningdek, nomoliyaviy moddani tashkilotning ulushli instrumentlari evaziga sotib olish yoki sotish bo'yicha ba'zi shartnomalar Mazkur standartning qo'llash doirasidadir, chunki ular nomoliyaviy moddani yetkazib berish orqali yoki pul mablag'larida sof asosda hisoblashish yoki boshqa moliyaviy instrumentni berish orqali hisob-kitob qilinishi mumkin. Bunday shartnomalar moliyaviy aktivlar yoki moliyaviy majburiyatlarni hisoblanadi va ulushli instrument hisoblanmaydi.

Noderivativ moliyaviy instrument emitenti moliyaviy instrument ham majburiyat ham kapital tarkibiy qismini qamrab olishini aniqlash uchun uning shart-

larini baholashi lozim. Bunday tarkibiy qismlar alohida moliyaviy majburiyatlar, moliyaviy aktivlar yoki ulushli instrumentlar sifatida tasniflanish lozim.

Tashkilot moliyaviy instrumentning shunday tarkibiy qismlarini alohida tan oladiki, qaysiki (a) tashkilotning moliyaviy majburiyatini vujudga keltiradi va (b) instrument egasiga uni tashkilotning ulushli instrumentiga aylantirish imkonini beradi. Masalan, egasi tomonidan tashkilotning oddiy aksiyalarining qat'iy belgilangan miqdoriga aylantiriladigan obligatsiya yoki shunga o'xshash instrument murakkab moliyaviy instrument hisoblanadi. Tashkilot nuqtai nazaridan, bunday instrument ikkita tarkibiy qismni qamrab oladi: moliyaviy majburiyat (pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy instrumentni yetkazib berish bo'yicha shartnomaviy kelishuv) va ulushli instrument (egasiga, uni belgilangan davr mobaynida, tashkilotning oddiy aksiyalarining qat'iy belgilangan miqdoriga aylantirish huquqini beradigan "koll" opsiioni). Bunday instrument chiqarishning iqtisodiy natijasi muddatidan oldin hisob-kitob qilinish mumkin bo'lgan qarz instrumenti hamda oddiy aksiyalarni sotib olish varrantlarini bir vaqtning o'zida chiqarish, yoki ajraladigan aksiya sotib olish varrantlariga ega qarz instrumentini chiqarish bilan sezilarli tarzda bir xildir. Demak, barcha holatlarda, tashkilot o'zining moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotida majburiyat va kapital tarkibiy qismlarini alohida taqdim etadi.

Konvertatsiya qilinadigan instrumentning majburiyat va kapital tarkibiy qismlarining tasniflanishi konvertatsiya opsiioni amalga oshirilishining ehtimolidagi o'zgarish natijasida qayta ko'rib chiqilmaydi, bunda hattoki opsiionni amalga oshirish ba'zi instrument egalari qat'iy jihatdan afzalroq bo'lib ko'rinishi mumkin bo'lganda ham. Instrument egalari doimo kutilishi mumkin bo'lgan yo'nalishda harakat qilmasliklari mumkin, chunki, masalan, konvertatsiyadan yuzaga keladigan soliq oqibatlari instrument egalari orasida turlicha bo'lishi mumkin. Bundan tashqari, konvertatsiya ehtimoli vaqtdan vaqtga o'zgarib turadi. Tashkilotning kelgusi to'lovlarni amalga oshirish bo'yicha shartnomaviy majburiyati, u konvertatsiya orqali so'ndirilmaguncha, instrumentning muddati kelmaguncha, yoki ayrim boshqa operatsiya amalga oshirilmaguncha, amalda qolaveradi.

MHXS 9da moliyaviy aktivlar va moliyaviy majburiyatlarning baholanishi ko'rib chiqiladi. Ulushli instrumentlar tashkilotning barcha majburiyatlari chegirilgandan so'ng uning aktividagi qoldiq ulushni tasdiqlovchi instrumentlardir. SHu tufayli, qachon murakkab moliyaviy instrumentning dastlabki balans qiymati uning kapital bilan majburiyat tarkibiy qismlarga taqsimlanayotganda, kapital tarkibiy qism butun instrumentning haqqoniy qiymatidan majburiyat tarkibiy qism uchun alohida aniqlangan qiymatni chegirilgandan so'nggi qoldiq qiymatga teng bo'ladi. Kapital tarkibiy qismdan (masalan, kapital konvertatsiyasi opsiioni) tashqari murakkab moliyaviy instrumentga singdirilgan har qanday derivativ jihatlarining (masalan, "koll" opsiioni) qiymati majburiyat tarkibiy qismga

kiritiladi. Majburiyat va kapital tarkibiy qismlarga tegishli dastlabki tan olishdagi balans qiymatlarining yig'indisi doimo instrument butun bir instrument bo'lgandagi haqqoniy qiymatga teng bo'ladi. Instrumentning tarkibiy qismlarini alohida dastlabki tan olishda hech qanday foyda yoki zarar vujudga kelmaydi.

Oddiy aksiyalarga konvertatsiya bo'ladigan obligatsiya emitenti avval majburiyat tarkibiy qismning balans qiymatini birlashgan kapital tarkibiy qismga ega bo'lmagan o'xshash majburiyatning (jumladan har qanday singdirilgan no-kapital derivativ jihatlar) haqqoniy qiymatini baholash orqali aniqlaydi. So'ngra, instrumentni oddiy aksiyalarga konvertatsiya qilish opsiioni ko'rinishidagi ulushli instrumentning balans qiymati butun bir murakkab moliyaviy instrumentning haqqoniy qiymatidan moliyaviy majburiyatning haqqoniy qiymatini chegirgan holda aniqlanadi.

Agar tashkilot o'z ulushli instrumentlarini qayta sotib olsa, ushbu instrumentlar ("qayta sotib olingan o'z aksiyalari") kapitaldan chegirilishi lozim. Tashkilotning o'z ulushli instrumentlarini sotib olishda, sotishda, chiqarishda yoki bekor qilishda foyda yoki zarar tarkibida hech qanday foyda yoki zarar tan olinmasligi lozim. Bunday qayta sotib olingan o'z aksiyalari tashkilot yoki jamlangan guruhning boshqa a'zolari tomonidan sotib olinishi va egalik qilinishi mumkin. To'langan yoki olingan tovon (qoplash qiymati) bevosita kapitalda tan olinishi lozim.

Saqlanayotgan qayta sotib olingan o'z aksiyalari miqdori BHXS 1 "Moliyaviy hisobotlarni taqdim etish"ga muvofiq alohida moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotda yoki izohlarda ochib beriladi. Agar tashkilot o'z ulushli instrumentlarini o'zaro bog'liq shaxslardan qayta sotib olsa, u BHXS 24 "O'zaro bog'liq shaxslarga tegishli ma'lumotlarni ochib berish"ga muvofiq ma'lumotlar ochib berilishini ta'minlaydi.

Moliyaviy instrumentga yoki moliyaviy majburiyat bo'lgan tarkibiy qismga tegishli foiz, dividendlar, foyda va zararlar daromad yoki xarajat sifatida foyda yoki zarar tarkibida tan olinishi lozim. Ulushli instrument egalari taqsimlanadigan summalar tashkilot tomonidan bevosita kapitalda tan olinishi lozim. Kapitalga tegishli operatsiya bo'yicha bitimga oid xarajatlar kapitaldan kamayish sifatida hisobga olinishi lozim.

Ulushli instrument egalari taqsimlanadigan summalar va kapital operatsiya bo'yicha bitimga oid xarajatlariga tegishli foyda solig'i BHXS 12 "Foyda soliqlari" ga muvofiq hisobga olinishi lozim.

Moliyaviy instrumentning moliyaviy majburiyat yoki ulushli instrument sifatida tasniflanishi ushbu instrumentga tegishli foiz, dividendlar, foyda va zararlar daromad yoki xarajat sifatida foyda yoki zarar tarkibida tan olinishini belgilaydi. Shunday ekan, butunligicha majburiyat sifatida tan olingan aksiyalar bo'yicha dividend to'lovlari obligatsiya bo'yicha foiz to'lovlaridek xarajat sifatida tan olinadi. SHuningdek, ulushli instrumentlarning so'ndirilishlari yoki qay-

tn moliyalashtirilishlari kapitaldagi o'zgarishlar sifatida tan olinsa, moliyaviy majburiyatlarning so'ndirilishlari yoki qayta moliyalashtirilishlari bilan bog'liq foyda yoki zararlar foyda yoki zarar tarkibida tan olinadi. Ulushli instrumentning haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlar moliyaviy hisobotlarda tan olinmaydi.

Tashkilot odatda o'z ulushli instrumentlarini chiqarishda yoki sotib olishda turli xil xarajatlarni amalga oshiradi. Ushbu xarajatlar ro'yxatga olish va boshqa majburiy yig'implari, yuridik, buxgalteriya va boshqa professional maslahatchilarga to'langan to'lovlar, chop etish xarajatlari va muhr yig'implarini qamrab olishi mumkin. Kapitalga tegishli operatsiya bo'yicha bitimga oid xarajatlar kapitaldan kamayish sifatida shunday darajada hisobga olinadiki, bunda ular kapital operatsiyaga bevosita tegishli qo'shimcha xarajatlar bo'lib, agarda bunday operatsiya bo'lmaganda vujudga kelmaydigan xarajatlar hisoblanadi. Natijasiz tugatilgan kapitalga tegishli operatsiya bo'yicha xarajatlar xarajat sifatida tan olinadi.

Murakkab moliyaviy instrumentni chiqarish bilan bog'liq bitimga oid xarajatlar tushumlarning taqsimlanishiga proporsional ravishda instrumentning majburiyat va kapital tarkibiy qismlariga taqsimlanadi. Bittadan ortiq bo'lgan operatsiyalarga (masalan, bir vaqtni o'zida ayrim aksiyalarni chiqarish xarajatlari va boshqa aksiyalarning birja listingi xarajatlari) tegishli birlashgan bitimga oid xarajatlar ushbu operatsiyalarga oqilona va ularga o'xshash operatsiyalarga mutanosib tarzda bo'lgan taqsimot asosida taqsimlanadi.

Davr mobaynida kapitaldan kamayish sifatida hisobga olingan bitimga oid xarajatlarning qiymati BHXS 1ga muvofiq alohida ochib beriladi.

Xarajatlar sifatida tasniflangan dividendlar foyda yoki zarar va boshqa umumlashgan daromad to'g'risidagi hisobot(lar)ida boshqa majburiyatlar bo'yicha foizli xarajatlar bilan birga yoki alohida modda sifatida aks ettirilishi mumkin. Mazkur standartning talablariga qo'shimcha tarzda, foizli xarajatlar va dividendlarning ochib berilishiga nisbatan BHXS 1 va MHXS 7ning talablari qo'llaniladi. Ba'zi holatlarda, soliq chegirmalari kabi masalalarga nisbatan foizli xarajatlar bilan dividendlar o'rtasidagi farq tufayli, ularni foyda yoki zarar va boshqa umumlashgan daromad to'g'risidagi hisobot(lar)ida alohida ochib berish ma'quldir. Soliq oqibatlarini ochib berish BHXS 12ga muvofiq amalga oshiriladi.

Moliyaviy majburiyatning balans qiymatidagi o'zgarishlarga tegishli foyda va zararlar foyda yoki zarar tarkibida daromad yoki xarajat sifatida tan olinadi, bunda hattoki ular pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktiv evaziga tashkilotning aktivlaridagi qoldiq ulushga nisbatan huquqni o'z ichiga olgan instrumentga tegishli bo'lsa ham. BHXS 1ga asosan tashkilot bunday instrumentni qayta baholashdan vujudga keladigan har qanday foyda yoki zararni umumlashgan daromad to'g'risidagi hisobotda alohida taqdim etadi, qachonki u tashkilotning faoliyat natijasini tushuntirishda o'rinli bo'lsa.

Moliyaviy aktiv va moliyaviy majburiyat o'zaro hisob-kitob qilinishi va buning natijasida sof farq moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotda aks ettirilishi lozim, faqatgina qachonki tashkilot:

(a)joriy paytda tan olingan qiymatlarni hisobga olish uchun yuridik birlashtirgan huquqqa ega bo'lganda;

(b)yoki netto asosda hisob-kitobni amalga oshirishni yoki aktivni sotish va bir vaqtini o'zida majburiyatni hisob-kitob qilishni ko'zlaganda.

Hisobdan chiqarish mezoniga to'g'ri kelmaydigan moliyaviy aktivning o'tkazilishini hisobga olishda, tashkilot o'tkazilgan aktiv va unga bog'langan majburiyatni o'zaro hisob-kitob qilmasligi lozim.

Mazkur standart moliyaviy aktivlar va moliyaviy majburiyatlarni netto (sof) asosda aks ettirishni talab etadi, qachonki ushbu hisob-kitobni amalga oshirish tashkilot tomonidan ikki yoki undan ortiq alohida moliyaviy instrumentlarni hisob-kitob qilishdan kutilgan kelgusi pul oqimlarini aks ettirsa. Qachonki tashkilot yagona sof qiymatni olish yoki to'lash huquqiga ega bo'lsa va buni amalga oshirishni ko'zlasa, tashkilot mohiyatan faqat yagona moliyaviy aktivga yoki moliyaviy majburiyatga ega bo'ladi. Boshqa holatlarda, moliyaviy aktivlar va moliyaviy majburiyatlar bir biridan alohida tarzda tashkilotning resurslari yoki majburiyatlari sifatidagi ularning xususiyatlariga muvofiq taqdim etiladi. Tan olingan moliyaviy aktiv bilan tan olingan moliyaviy majburiyatni o'zaro hisob-kitob qilish va sof qiymatni aks ettirish moliyaviy aktivni yoki moliyaviy majburiyatni hisobdan chiqarishdan farq qiladi. O'zaro hisob-kitob foyda yoki zararni tan olishga olib kelmasa ham, moliyaviy instrumentning hisobdan chiqarilishi nafaqat moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotdan oldin tan olingan moddani chiqarib tashlashga, balki foyda yoki zararni tan olinishiga ham olib kelishi mumkin.

O'zaro hisob-kitob qilish huquqi – shartnoma asosida yoki boshqa o'rnatilgan tartibda, kreditorga to'lanishi lozim bo'lgan qiymatning bir qismiga yoki barchasiga nisbatan kreditordan olinishi lozim bo'lgan qiymat orqali qoplash yoki boshqa hollarda bekor qilish bo'yicha qarzdorning yuridik huquqi hisoblanadi. Odatdan tashqari holatlarda, qarzdor kreditorga to'lanishi lozim bo'lgan qiymatga nisbatan uchinchi tomondan olinishi lozim bo'lgan qiymatdan foydalanish bo'yicha yuridik huquqqa ega bo'lishi mumkin, agarda uchchala tomon o'rtasida qarzdorning o'zaro hisob-kitob qilish huquqini belgilaydigan kelishuv mavjud bo'lsa. O'zaro hisob-kitob qilish huquqini yuridik huquq bo'lganligi tufayli, huquqni tasdiqlovchi shartlar bir yuridik yurisdiksiyadan boshqasiga qarab o'zgarishi mumkin va tomonlar o'rtasidagi munosabatlarga nisbatan qo'llaniladigan qonunlar e'tiborga olinishi zarur.

Moliyaviy aktiv bilan moliyaviy majburiyatning o'zaro hisob-kitobi bo'yicha yuridik huquqning mavjudligi moliyaviy aktiv va moliyaviy majburiyat bilan bog'liq huquqlar va majburiyatlarga ta'sir qiladi hamda tashkilotning kredit

va likvidlilik riskiga duchorligiga ta'sir etishi mumkin. Biroq, huquq mavjudligining o'zi hisobga olish uchun yetarli asos emas. Huquqdan foylanish va ayni paytda hisob-kitobni amalga oshirish ko'zda tutilmasa, tashkilotning kelgusi pul oqimlarining qiymati va muddatiga ta'sir etilmagan bo'ladi. Qachonki tashkilot huquqdan foylanish va ayni paytda hisob-kitobni amalga oshirishni ko'zda tutsa, aktiv va majburiyatning netto asosda taqdim etilishi kutilgan kelgusi pul oqimlarining qiymati va muddatini hamda ushbu pul oqimlari duchor bo'lgan risklarni aniqroq aks ettiradi. Netto asosda hisob-kitob qilishning yuridik huquqsiz bir yoki ikkala tomonning buni amalga oshirish xohishi o'zaro hisob-kitob qilishni tasdiqlash uchun yetarli emas, chunki alohida moliyaviy aktiv va moliyaviy majburiyat bilan bog'liq huquqlar va majburiyatlar o'zgarmasdan qoladi.

Ma'lum aktivlar va majburiyatlarni hisob-kitob qilishga nisbatan tashkilotning xohishi uning odatiy biznes amaliyoti, moliyaviy bozorlar talablari hamda netto hisob-kitob qilish yoki bir vaqtni o'zida hisob-kitob qilish imkoniyatini chegaralaydigan boshqa holatlar ta'siri ostida bo'lishi mumkin.

Ikkita moliyaviy instrumentlarning bir vaqtni o'zida hisob-kitob qilinishi, masalan, tartibli moliyaviy bozorda kliring markazining faoliyat ko'rsatishi orqali yoki yuzma-yuz ayirboshlash orqali sodir bo'lishi mumkin. Bunday holatlarda, pul oqimlari natijada yagona sof qiymatga teng bo'ladi va bunda kredit yoki likvidlilik riskiga duchorlik mavjud bo'lmaydi. Boshqa holatlarda, aktivning to'liq qiymati uchun kredit riskiga yoki majburiyatning to'liq qiymati uchun likvidlilik riskiga duchor bo'lgan holda, tashkilot ikkita moliyaviy instrumentlarni alohida miqdorlarni olish va to'lash orqali hisob-kitob qilishi mumkin. Bunday risk duchorlari nisbatan qisqa muddatli bo'lishiga qaramasdan sezilarli bo'lishi mumkin. Demak, faqatgina qachon operatsiyalar bir paytda sodir bo'lganda, moliyaviy aktivning sotilishi va moliyaviy majburiyatning hisob-kitob qilinishi bir vaqtda amalga oshirilgan deb hisoblanadi.

Bir qancha moliyaviy instrumentlarni bitta kontragent bilan amalga oshiradigan tashkilot ushbu kontragent bilan "bosh hisob-kitob kelishuvi"ni tuzishi mumkin. Bunday kelishuv, har qanday bir shartnomaning defolt holatida yoki to'xtatilganida, kelishuvda qamrab olingan barcha moliyaviy instrumentlarning yagona netto hisob-kitobini ta'minlaydi. Ushbu kelishuvlar odatda moliyaviy institutlar tomonidan kasod holatidagi zararga qarshi yoki kontragentning o'z majburiyatlarini bajara olmaslikka olib keladigan boshqa holatlardan himoyani ta'minlash uchun foydalaniladi. Bosh hisob-kitob kelishuvi odatda hisobga olish huquqini yuzaga keltiradi, u yuridik kuchga ega bo'lgan hamda faqat defoltning belgilangan holati yoki oddiy biznes faoliyatida sodir bo'lishi kutilmagan boshqa holatlar sodir bo'lgandan so'ng alohida moliyaviy aktivlar va moliyaviy majburiyatlarning sotilishiga yoki hisob-kitob qilinishiga ta'sir ko'rsatdi.

Valyuta (pul mablag'i) moliyaviy aktivdir, chunki u o'zida ayirboshlash vo-sitasini aks ettiradi va shu tufayli moliyaviy hisobotlarda barcha operatsiyalar

baholanishi va tan olinishi uchun asos hisoblanadi. Bankdagi yoki shunga o'xshash moliyaviy tashkilotdagi pul mablag'i depoziti moliyaviy aktiv hisoblanadi, chunki u depozitorning tashkilotdan pul mablag'i olishi yoki chek yozib berishi bo'yicha shartnomaviy huquqini yoki shunga o'xshash moliyaviy instrumentni, ya'ni moliyaviy majburiyatni to'lashda kreditor manfaati uchun hisobdagi mablag'ga nisbatan moliyaviy instrumentni, aks ettiradi.

Kelgusida pul mablag'i olish bo'yicha shartnomaviy huquqni aks ettiradigan moliyaviy aktivlarga va mos ravishda kelgusida pul mablag'i yetkazib berish bo'yicha shartnomaviy majburiyatni aks ettiradigan moliyaviy majburiyatlariga quyidagilar oddiy misol bo'ladi:

- (a) savdo bo'yicha debitorlik va kreditorlik qarzlari;
- (b) olinishi yoki to'lanishi lozim bo'lgan veksellar;
- (d) olinishi yoki to'lanishi lozim bo'lgan kreditlar;
- (e) olinishi yoki to'lanishi lozim bo'lgan obligatsiyalar.

Har bir holatda, bir tomonning pul mablag'ini olish bo'yicha shartnomaviy huquqi (yoki to'lash bo'yicha majburiyati) boshqa tomonning pul mablag'ini to'lash bo'yicha mos shartnomaviy majburiyatiga (yoki olish bo'yicha huquqiga) to'g'ri keladi.

Moliyaviy instrumentning boshqa turi shundayki, u uchun olinadigan yoki taqdim etiladigan iqtisodiy manfaat puldan tashqari moliyaviy aktiv hisoblanadi. Masalan, davlat obligatsiyalarida to'lanadigan veksellari o'z egasiga pul mablag'ini emas, balki davlat obligatsiyalarini olish bo'yicha shartnomaviy huquqni, emitentga esa ularni yetkazib berish bo'yicha shartnomaviy majburiyatni taqdim etadi. Obligatsiyalar moliyaviy aktivlar hisoblanadi, chunki ular emitent hukumatning pul mablag'ini to'lash majburiyatlarini aks ettiradi. Shu tufayli, veksellari egalik qiluvchi tashkilot uchun moliyaviy aktiv va veksellari emitenti uchun moliyaviy majburiyat hisoblanadi.

"Muddatsiz" qarz instrumentlari (masalan, muddatsiz obligatsiyalar, ta'minlanmagan qarz majburiyatlari va kapital veksellari) odatda noaniq kelajakka cho'zilgan holda belgilangan sanalarda foiz hisobida to'lovlarini olish bo'yicha shartnomaviy huquqni beradi, bunda u asosiy (nominal) qarzni qaytarib olish huquqsiz yoki kelajakda asosiy (nominal) qarzni qaytarib olish ehtimoli juda kam yoki uzoq kelajakka cho'ziladigan shartlar asosidagi huquq bilan birga bo'lishi mumkin. Masalan, tashkilot muddatsiz davrda 1000 VB nominal qiymatidagi asosiy qarzga nisbatan oldindan belgilangan 8 foizlik yillik to'lovni ta'minlaydigan moliyaviy instrument chiqarishi mumkin.²³ Instrument chiqarilgan paytda bozor foiz stavkasi 8 foiz deb faraz qilib, emitent dastlabki tan olishda haqqoniy qiymati (keltirilgan qiymati) 1000VB ga teng bo'lgan bir qator kelgusi foiz to'lovlarini amalga oshirish bo'yicha shartnomaviy majburiyatni

²³ Мазкур Стандартда монетар суммалар "валюта бирликлари (ВБ)" да белгиланган.

qabul qiladi. Instrument egasi va emitenti muvofiq tarzda moliyaviy aktivga va moliyaviy majburiyatga ega bo'ladi.

Moliyaviy instrumentlarni olish, yetkazib berish yoki ayirboshlash bo'yicha shartnomaviy huquq yoki shartnomaviy majburiyatning o'zi moliyaviy instrumentdir. Shartnomaviy huquqlar yoki shartnomaviy majburiyatlar zanjiri moliyaviy instrument ta'rifini qanoatlantiradi, agarda u oxirgi natijada pul mablag'i olish yoki to'lash yoki ulushli instrument sotib olish yoki chiqarishga olib kelsa.

Shartnomaviy huquqdan foydalanish imkoniyati yoki shartnomaviy majburiyatni bajarish talabi aniq bo'lishi mumkin yoki shartli ravishda kelgusi hodisaning sodir bo'lishiga bog'liq bo'lishi mumkin. Masalan, agar qarzdor qarzni to'lay olmasa, moliyaviy kafolat kreditorning kafolatchidan pul mablag'i olish bo'yicha shartnomaviy huquqini va mos ravishda kafolatchining kreditorga to'lash bo'yicha shartnomaviy majburiyatini anglatadi. Kreditorning huquqdan foydalanish imkoniyati yoki kafolatchining o'z majburiyatini bajarishiga talab, ikkalasi ham shartli ravishda qarzdorning kelgusida qarzni to'lay olmasligiga bog'liq bo'lishiga qaramasdan, oldingi operatsiya yoki hodisa (kafolat farazida) tufayli shartnomaviy huquq va majburiyat mavjud. Moliyaviy aktivlar va moliyaviy majburiyatlar har doim ham moliyaviy hisobotlarda tan olinmasligidan qat'iy nazar, shartli huquq va majburiyat moliyaviy aktiv va moliyaviy majburiyat ta'rifini qanoatlantiradi. Ushbu shartli huquqlar va majburiyatlarning ayrimlari MHXS 4ning qo'llash doirasidagi sug'urta shartnomalari bo'lishi mumkin.

BHXS 17 "Ijara" asosidagi moliyaviy ijara, avvalo, bir qator to'lovlar bo'yicha ijaraga beruvchining olish huquqi va ijaraga oluvchining to'lash majburiyati hisoblanadi, bunda ushbu to'lovlar kredit shartnomasidagi asosiy qarz va foizlarning birlashgan to'lovlari bilan deyarli bir xildir. Ijaraga beruvchi o'z investitsiyasini, ijaraga berilgan aktivni o'zini emas, balki ijara shartnomasi asosida olinishi lozim bo'lgan to'lovlar qiymatida hisobga oladi. Operatsion ijara esa, xizmatlarga to'lanadigan haqqa o'xshash to'lovlar evaziga ijaraga beruvchi tomonidan aktivni kelgusi davrlar uchun foydalanishga topshirish majburiyatini yuklaydigan tugallanmagan shartnoma hisoblanadi. Ijaraga beruvchi o'z investitsiyasini, ijara shartnomasi asosida kelgusida olinadigan har qanday qiymatda emas, balki ijaraga berilgan aktivni hisobga oladi. Demak, moliyaviy ijara moliyaviy instrument hisoblanadi va operatsion ijara moliyaviy instrument hisoblanmaydi (joriy va kelgusida to'lanadigan alohida to'lovlardan tashqari).

Moddiy aktivlar (masalan, asosiy vositalar), ijaraga berilgan aktivlar va nomoddiy aktivlar (masalan, patentlar va savdo belgilari) moliyaviy aktiv hisoblanmaydi. Bunday moddiy va nomoddiy aktivlarni nazorat qilish pul oqimini yoki boshqa moliyaviy aktivni yuzaga keltirish imkoniyatini yaratadi, ammo u pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktivni olishning joriy paytdagi huquqini yuzaga keltirmaydi.

Kelgusi iqtisodiy manfaati pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktivni olish emas, balki tovarlar yoki xizmatlarni qabul qilish hisoblangan aktivlar (masalan, oldindan to'langan xarajatlar) moliyaviy aktivlar hisoblanmaydi. Shuningdek, muddati uzaytirilgan daromad va ko'pgina warrant majburiyatlariga o'xshash moddalar moliyaviy majburiyat hisoblanmaydi, chunki ular bilan bog'liq iqtisodiy manfaatlarining chiqimi pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktivni to'lash bo'yicha shartnomaviy majburiyat emas, balki tovarlar yoki xizmatlarni yetkazib berish hisoblanadi.

Shartnomaviy bo'lmagan majburiyatlar yoki aktivlar (masalan, hukumat tomonidan o'rnatiladigan qonuniy talablar natijasida yuzaga keladigan daromad soliqlari) moliyaviy majburiyatlar yoki moliyaviy aktivlar hisoblanmaydi. Daromad soliqlarini hisobga olish BHXs 12 orqali amalga oshiriladi. Shuningdek, BHXs 37 *"Rezervlar, shartli majburiyatlar va shartli aktivlar"* da ta'riflanganidek, bilvosita majburiyatlar shartnomalardan kelib chiqmaydi va ular moliyaviy majburiyatlar hisoblanmaydi.

Ulushli instrumentlarga misollar qayta sotilmaydigan oddiy aksiyalarni, ba'zi qayta sotiladigan instrumentlarni, likvidatsiya jarayonida tashkilotga uning sof aktivlaridagi proporsional ulushni boshqa tomonga yetkazib berish majburiyatini yuklaydigan ba'zi instrumentlarni, imtiyozli aksiyalarning ayrim turlarini, o'z egasiga pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktivning qat'iy belgilangan qiymati evaziga emitent tashkilotning qayta sotilmaydigan aksiyalarining qat'iy belgilangan miqdorini sotib olish yoki sotib olishga a'zo bo'lish huquqini beradigan warrantlar yoki chiqarilgan "koll" opsiyonlarni o'z ichiga oladi. Tashkilotning pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktivning qat'iy belgilangan qiymati evaziga o'z ulushli instrumentlarining qat'iy belgilangan miqdorini chiqarish yoki sotib olish majburiyati tashkilotning ulushli instrumenti hisoblanadi. Biroq, agar bunday shartnoma tashkilotning pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktivni to'lash majburiyatini qamrab olsa, u so'ndirish summasining keltirilgan qiymatiga teng majburiyatni ham yuzaga keltiradi. Qayta sotilmaydigan oddiy aksiyalar emitenti majburiyatni hisobga oladi, qachonki u rasman taqsimotni amalga oshirayotganda va aksiyadorlar oldida ushbu taqsimotni amalga oshirish bo'yicha yuridik jihatdan majbur bo'lganda. Bu dividend e'lon qilingandan so'ng yuzaga keladigan holat bo'lishi yoki qachon tashkilot likvidatsiya qilinganda va majburiyatlar bajarilgandan so'ng qoladigan har qanday aktivlar aksiyadorlar o'rtasida taqsimlangandagi holat bo'lishi mumkin.

Tashkilotga pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktivning qat'iy belgilangan qiymatini yetkazib berish evaziga o'z ulushli instrumentlarining qat'iy belgilangan miqdorini qayta sotib olish huquqini beradigan xarid qilingan "koll" opsioni yoki u tomonidan sotib olingan boshqa shunga o'xshash shartnoma tashkilotning moliyaviy aktivi hisoblanmaydi. Aksincha, bunday shartnoma uchun to'langan har qanday to'lov kapitaldan chegiriladi.

Moliyaviy instrument subordinatsiya turkumiga kirishini aniqlashda, tashkilot instrumentning likvidatsiya jarayonidagi da'vosini xuddi u instrumentni tasniflash sanasida likvidatsiya jarayonida bo'lgandek baholaydi. Agar tegishli holatlarda o'zgarish bo'lsa, tashkilot tasniflashni qayta baholashi lozim. Masalan, tashkilot boshqa moliyaviy instrumentni chiqarsa yoki so'ndirsa, bu instrument boshqa barcha instrumentlar turkumlariga subordinatsiya bo'lgan instrumentlar turkumiga kirish yoki kirmasligiga ta'sir qilishi mumkin.

Tashkilot likvidatsiyasida imtiyozli huquqqa ega bo'lgan instrument tashkilotning sof aktivlarining proporsional ulushi huquqiga ega mavjud instrument emas. Masalan, likvidatsiya jarayonida instrument imtiyozli huquqqa ega bo'ladi, agarda u egasiga likvidatsiya jarayonida, tashkilotning sof aktivlarining ulushiga qo'shimcha tarzda, qat'iy belgilangan dividend miqdoriga egalik qilish huquqini ta'minlasa, qachonki tashkilot sof aktivlarining proporsional ulushiga nisbatan huquqqa ega subordinatsiya turkumidagi boshqa instrumentlar likvidatsiya jarayonida aynan shu huquqqa ega bo'lmaganda.

Agar tashkilot faqat bir turkumdagi moliyaviy instrumentlarga ega bo'lsa, ushbu turkum xuddiki u boshqa barcha turkumlarga subordinatsiya bo'lgandek inobatga olinishi lozim.

Instrumentning muddati davomida instrumentning jami kutilgan pul oqimlari sezilarli tarzda instrument muddati davomida foyda yoki zararga, tashkilotning tan olingan sof aktivlardagi o'zgarishga yoki tan olingan va tan olinmagan sof aktivlarining haqqoniy qiymatidagi o'zgarishga asoslanishi shart. Foyda yoki zarar va tan olingan sof aktivlardagi o'zgarish tegishli MHXSlarga muvofiq baholanishi lozim.

Tashkilotning mulk egasi sifatida emas, balki instrument egasi tomonidan tuzilgan bitimlar

Qayta sotiladigan moliyaviy instrument yoki likvidatsiya jarayonida tashkilotga uning sof aktivlaridagi proporsional ulushni boshqa tomonga yetkazib berish majburiyatini yuklaydigan instrument egasi tashkilot bilan tashkilotning mulk egasi sifatidan tashqari boshqa rolda bitim tuzishi mumkin. Masalan, instrument egasi tashkilot xodimi bo'lishi mumkin.

Misol tariqasida, mas'uliyati cheklangan va bosh hamkorlarga ega mas'uliyati cheklangan shirkatni keltirish mumkin. Ayrim bosh hamkorlar tashkilotni kafolat bilan ta'minlashi mumkin va ushbu kafolat uchun haq olishi mumkin. Bunday holatlarda, kafolat va u bilan bog'liq pul oqimlari instrument egalari tashkilotning mulk egasi sifatidagi roliga emas, balki ularning kafolatchi sifatidagi roliga tegishlidir. Shu tufayli, bunday kafolat va u bilan bog'liq pul oqimlari bosh hamkorlarning mas'uliyati cheklangan hamkorlarga nisbatan subordinatsiya bo'lib qolishiga olib kelmaydi hamda mas'uliyati cheklangan shirkat instrumentlari va bosh shirkat instrumentlari bir xilligini baholashda e'tiborga olinmaydi.

Boshqa misol sifatida foyda yoki zararni taqsimlash kelishuvini keltirish mumkin, qaysiki joriy va oldingi yillar mobaynida ko'rsatilgan xizmatlar yoki amalga oshirilgan faoliyatlar asosida foyda yoki zararni instrument egalari o'rtasida taqsimlaydi. Bunday kelishuvlar instrument egalari bilan ular tashkilotning mulk egasi sifatida bo'lmagan operatsiyalar hisoblanadi hamda bunday kelishuvlar e'tiborga olinmasligi kerak. Biroq, turkumdagi boshqalarga nisbatan foyda yoki zararni instrument egalari o'rtasida ular instrumentlarining nominal qiymati bo'yicha taqsimlaydigan foyda yoki zararni taqsimlash kelishuvlari instrument egalari bilan ular tashkilotning mulk egasi sifatida bo'lgan operatsiyalarni aks ettiradi.

Instrument egasi (tashkilotning mulk egasi sifatida bo'lmagan) bilan emitent tashkilot o'rtasidagi operatsiyaning pul oqimlari va shartnomaviy shartlari va sharoitlari instrument egasi bo'lmagan tomon va emitent tashkilot o'rtasida amalga oshirilishi mumkin bo'lgan ekvivalent operatsiyaga o'xshash bo'lishi shart.

Instrument egasi uchun qoldiq daromadni sezilarli darajada qat'iy belgilaydigan yoki chegaralaydigan jami pul oqimlariga ega boshqa moliyaviy instrument yoki shartnomaning mavjud emasligi.

Moliyaviy instrumentni kapital sifatida tasniflash sharti shuki, tashkilot boshqa moliyaviy instrument yoki shartnomaga ega emas, qaysiki (a) sezilarli darajada tashkilotning foyda yoki zarariga yoki tan olingan sof aktivlarining o'zgarishiga yoki tan olingan va tan olinmagan sof aktivlarining haqqoniy qiymatidagi o'zgarishga asoslangan jami pul oqimlariga ega va (b) qoldiq daromadni sezilarli darajada chegaralash yoki qat'iy belgilash ta'siriga ega.

Moliyaviy instrumentlar asosiy instrumentlarni (masalan, debitorlik qarzlari, kreditorlik qarzlari va ulushli instrumentlar) hamda derivativ moliyaviy instrumentlarni (masalan, moliyaviy opsiyonlar, fyucherslar va forvardlar, foiz stavkasi svoplari va valyuta svoplari) qamrab oladi. Derivativ moliyaviy instrumentlar moliyaviy instrument ta'rifini qanoatlantiradi va demak, ular mazkur standartning qo'llash doirasidadir.

Derivativ moliyaviy instrumentlar instrument tomonlari o'rtasida tayanch asosiy moliyaviy instrumentga taalluqli bir yoki bir necha moliyaviy risklarini o'tkazish ta'siriga ega huquqlar va majburiyatlarni vujudga keltiradi. Boshlang'ich bosqichda, derivativ moliyaviy instrumentlar bir tomonga qulay bo'lgan shartlarda boshqa tomon bilan moliyaviy aktivlar yoki moliyaviy majburiyatlarni ayirboshlash bo'yicha shartnomaviy huquqni, yoki qulay bo'lmagan shartlarda boshqa tomon bilan moliyaviy aktivlar yoki moliyaviy majburiyatlar ayirboshlash bo'yicha shartnomaviy majburiyatni taqdim etadi. Biroq, ular umuman olganda shartnoma asosidagi tayanch moliyaviy instrumentning o'tkazilishi olib kelmaydi va bunday o'tkazmaning shartnoma muddati tugashida amalga oshirilishi shart ham emas. Ba'zi instrumentlar ayirboshlashni amalga

o'shish bo'yicha ham huquq ham majburiyatni qamrab olishi mumkin. Ayirboshlash shartlari derivativ instrumentning boshlanishida aniqlanishi tufayli, moliya bozorlarida narxlar o'zgarishi bilan ushbu shartlar qulay yoki noqulay bo'lishi mumkin.

Moliyaviy aktivlar va moliyaviy majburiyatlarni (tashkilot o'z ulushli instrumentlaridan tashqari moliyaviy instrumentlar) ayirboshlash bo'yicha sotish "put" yoki "koll" opsi on o'z egasiga shartnoma asosida bo'lgan moliyaviy instrumentning haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlar bilan bog'liq potentsial kelgusi iqtisodiy manfaatlariga ega bo'lish huquqini beradi. Aksincha, opsi on sotuvchi tayanch moliyaviy instrumentning haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlar bilan bog'liq potentsial kelgusi iqtisodiy manfaatlardan voz kechish yoki iqtisodiy manfaatlarining potentsial zararlarini tan olish majburiyatini oladi. Opsion egasining shartnomaviy huquqlari va sotuvchining shartnomaviy majburiyatlari mos ravishda moliyaviy aktiv va moliyaviy majburiyat ta'rifini qanoatlantiradi. Opsion shartnomasi asosidagi moliyaviy instrument har qanday moliyaviy aktiv, masalan, boshqa tashkilotlardagi ulushlar va foizli instrumentlar, bo'lishi mumkin. Opsion uning sotuvchisidan moliyaviy aktiv o'tkazmasi o'rni ga qarz instrumenti chiqarishni talab etishi mumkin, ammo opsi on asosidagi instrument opsi on egasi ixtiyoriga o'tishi mumkin, agarda opsi on amalga oshirilsa. Opsion egasining qulay bo'lgan shartlarda moliyaviy aktivni ayirboshlash huquqi va opsi on sotuvchisining qulay bo'lmagan shartlarda moliyaviy aktivni ayirboshlash majburiyati opsi on amalga oshirilganda ayirboshlanadigan tayanch moliyaviy aktivdan ajralib turadi. Opsion egasi huquqining va opsi on sotuvchisi majburiyatining xususiyatiga opsi onning amalga oshirilish ehtimoli ta'sir etmaydi.

Derivativ moliyaviy instrumentlarga yana bir misol olti oylik davrda bajari ladigan forvard shartnomasi hisoblanib, bunda bir tomon (xaridor) nominal qiymati 1,000,000 VB bo'lgan qat'iy belgilangan foizli davlat obligatsiyalari evaziga 1,000,000 VB pul mablag'i yetkazib berishni va'da beradi va boshqa tomon (sotuvchi) 1,000,000VB pul mablag'i evaziga nominal qiymati 1,000,000 VB bo'lgan qat'iy belgilangan foizli davlat obligatsiyalari yetkazib berishni va'da beradi. Olti oy mobaynida, ikkala tomon moliyaviy instrumentlarni ayirboshlash bo'yicha shartnomaviy huquq va shartnomaviy majburiyatga ega bo'ladilar. Agarda davlat obligatsiyalarining bozor narxi 1,000,000 VB dan oshsa, shartlar xaridorga qulay bo'ladi va sotuvchiga noqulay bo'ladi; agar davlat obligatsiyalarining bozor narxi 1,000,000VB dan pastga tushsa, teskari holat bo'ladi. Xaridor "koll" opsi ondagi huquq kabi shartnomaviy huquqqa (moliyaviy aktivga) va "put" opsi ondagi majburiyat kabi shartnomaviy majburiyatga (moliyaviy majburiyatga) ega bo'ladi; sotuvchi "put" opsi ondagi huquq kabi shartnomaviy huquqqa (moliyaviy aktivga) va "koll" opsi ondagi majburiyat kabi shartnomaviy majburiyatga (moliyaviy majburiyatga) ega bo'ladi. Opsionlardagidek, ushbu shartnomaviy huquqlar va majburiyatlar tayanch moliyaviy instrumentlardan alohida va farqli moliyaviy aktivlarni

va moliyaviy majburiyatlarni (ayirboshlanadigan obligatsiyalar va pul mablag'larini) tashkil etadi. Forvard shartnomasida ikkala tomon belgilangan sanada uni amalga oshirish bo'yicha majburiyatga ega bo'lsa, opsiyon shartnomasida agar va qachonki opsiyon egasi uni amalga oshirishni tanlasa, opsiyon shartnomasining bajarilishi yuz beradi.

Derivativ instrumentlarning boshqa ko'pgina turlari o'zlarida kelgusi ayirboshlashni amalga oshirish bo'yicha huquq va majburiyatni aks ettirishi mumkin, jumladan, foiz va valyuta svoplari, foizli "kep", "kollar" va "flor" shartnomalari, qarz majburiyatlari, veksel chiqarish dasturlari va akkreditivlar. Foiz svop shartnomasi forvard shartnomasining bir turi sifatida inobatga olinishi mumkin, bunda tomonlar biri suzib yuruvchi foiz stavkasi orqali hisoblangan boshqasi esa qat'iy belgilangan foiz stavkasi orqali hisoblangan pul mablag'i qiymatlarining bir qator kelgusi ayirboshlashlarini amalga oshirishga kelishadilar. Fyuchers shartnomalari esa forvard shartnomasining boshqa bir turi bo'lib, asosan ular standartlashganligi va savdolari birjada amalga oshirilishi bilan farqlanadilar.

Nomoliyaviy moddalarni sotib olish va sotish shartnomalari moliyaviy instrument ta'rifini qanoatlantirmaydilar, chunki bir tomonning nomoliyaviy moddani yoki xizmatni qabul qilish bo'yicha shartnomaviy huquqi va boshqa bir tomonning mos ravishdagi majburiyati hech qaysi bir tomonning moliyaviy aktivni olish, yetkazib berish yoki ayirboshlash bo'yicha joriy paytdagi huquq yoki majburiyatini yuzaga keltirmaydi. Masalan, faqat nomoliyaviy moddani qabul qilish yoki yetkazib berish orqali bajariladigan shartnomalar (masalan, kumush bo'yicha opsiyon, fyuchers yoki forvard shartnomasi) moliyaviy instrumentlar hisoblanmaydi. Ko'pchilik mahsulot shartnomalari ushbu turga tegishlidir. Ba'zilar shakl jihatdan standartlashgan bo'ladi hamda tartibli bozorda ayrim derivativ moliyaviy instrumentlar savdosi kabi savdo qilinadi. Masalan, mahsulot fyuchers shartnomasi pulda erkin oldi-sotdi qilinishi mumkin, chunki u birjada savdo uchun listing qilingan va bir necha bor qo'ldan qo'lga o'tishi mumkin. Biroq, shartnomalarni xarid qilayotgan va sotayotgan tomonlar aslida tayanch mahsulotni savdo qiladilar. Mahsulot shartnomasining pulda oldi-sotdisi yengil bo'lib, uni pulda sotib olish yoki sotish qobiliyati va mahsulotni qabul qilish yoki yetkazib berish majburiyatini pulda hisob-kitob qilishga kelishish imkoniyati shartnomaning fundametal jihatlarini moliyaviy instrument vujudga keladigan darajada o'zgartirmaydi. Shunga qaramasdan, ba'zi nomoliyaviy moddalarni sotib olish va sotish shartnomalari, qaysiki netto yoki moliyaviy instrumentlarni ayirboshlash orqali yoki nomoliyaviy moddani pul mablag'iga erkin aylantirish orqali hisob-kitob qilinadigan shartnomalar, xuddiki ular moliyaviy instrumentlardek mazkur standartning qo'llash doirasidadir.

Moddiy aktivlarni qabul qilish yoki yetkazib berishni qamrab oladigan shartnoma, u bilan bog'liq har qanday to'lov moddiy aktivlarning o'tkazma sanasidan keyin kechiktirilmaguncha, bir tomonning moliyaviy aktivi va boshqa tomonning moliyaviy majburiyati ko'payishiga olib kelmaydi. Bu savdo kreditida tovarlarni sotib olish yoki sotish bilan bog'liq holatda bo'lishi mumkin.

Ba'zi shartnomalar mahsulotga-bog'langan bo'ladi, ammo mahsulotni moddiy ko'rinishda qabul qilish yoki yetkazib berish orqali hisob-kitob qilishni qamrab olmaydi. Ular qat'iy belgilangan qiymatlar orqali to'lovni hisob-kitob qilish o'rniga, shartnomadagi formulaga asosan aniqlanadigan pul mablag'i to'lovlari orqali hisob-kitob qilishni belgilaydi. Masalan, obligatsiyaning nominal qiymati uning so'ndirish sanasida mavjud bo'lgan qat'iy belgilangan miqdordagi neftning bozor narxini qo'llash orqali hisoblanishi mumkin. Nominal mahsulotning narxiga tegishli tarzda indeksatsiya qilinadi, ammo faqat pulda hisob-kitob qilinadi. Bunday shartnoma moliyaviy instrumentni tashkil etadi.

Moliyaviy instrumentning ta'rifi shunday shartnomani ham qamrab oladiki, qaysiki moliyaviy aktiv yoki moliyaviy majburiyatga qo'shimcha tarzda, nomoliyaviy aktiv yoki nomoliyaviy majburiyatning ko'payishiga olib keladi. Bunday moliyaviy instrumentlar bir tomonga moliyaviy aktivni nomoliyaviy aktivga ayirboshlash imkonini beradi. Masalan, neftga-bog'langan obligatsiya o'z egasiga nominal qiymatni neftning qat'iy belgilangan miqdoriga ayirboshlash opsiioni bilan birga, bir qator davriy qat'iy belgilangan foiz to'lovlari va so'ndirish sanasida pulda qat'iy belgilangan qiymatni olish huquqini berishi mumkin. Ushbu opsiionni amalga oshirishning afzalligi vaqti vaqti bilan obligatsiyaga xos pul mablag'ini neftga ayirboshlash koeffitsientiga (ayirboshlash narxi) nisbatan neftning haqqoniy qiymatiga bog'liq holda o'zgarib turadi. Obligatsiya egasining opsiionni amalga oshirish bilan bog'liq maqsadi tarkibiy qism aktivlarining mohiyatiga ta'sir etmaydi. Aktivlar va majburiyatlarning boshqa turlari vujudga kelishiga qaramasdan, obligatsiya egasining moliyaviy aktivi va emitentning moliyaviy majburiyati obligatsiyani moliyaviy instrument bo'lishini ta'minlaydi.

Imtiyozli aksiyalar turli xil huquqlar bilan chiqarilishi mumkin. Imtiyozli aksiya moliyaviy majburiyat yoki ulushli instrument ekanligini aniqlashda, emitent imtiyozli aksiya moliyaviy majburiyatning fundamental jihatini aks ettirishini aniqlash uchun aksiyaga biriktirilgan ma'lum huquqlarni baholaydi. Masalan, belgilangan sanada yoki aksiya egasining xohishiga ko'ra so'ndiriladigan imtiyozli aksiyalar moliyaviy majburiyatni tashkil etadi, chunki emitent aksiya egasi ixtiyoriga moliyaviy aktivlarni o'tkazish majburiyatiga ega. Shartnomaviy tarzda talab etilgan paytda emitentning imtiyozli aksiyalarni so'ndirish majburiyatini bajarish imkonsizligi, masalan, mablag' yetishmasligi, qonuniy cheklov yoki foyda yoki zaxiraning yetar u emasligi majburiyatni inkor etmaydi.

Emitentning aksiyalarni pul mablag'iga so'ndirish (opsioni) imkoni moliyaviy majburiyat ta'rifini qanoatlantirmaydi, chunki emitent aksiyadorlar ixtiyoriga moliyaviy aktivlarni o'tkazish bo'yicha joriy paytdagi majburiyatiga ega emas. Bunday holatda, aksiyalarni so'ndirish to'aligicha emitent ixtiyoridadir. Biroq, majburiyat vujudga keladi, qachonki emitent, odatda aksiyalarni so'ndirish rejasini aksiyadorlarga rasman e'lon qilingan holda, so'ndirish (opsioni) imkonidan foydalansa.

Imtiyozli aksiyalar qayta so'ndirilmaydigan bo'lganda, o'rinli tasniflash ularga birlashtirilgan boshqa huquqlar orqali aniqlanadi. Tasniflash shartnomaviy kelishuvlarning mohiyatini va moliyaviy majburiyat va ulushli instrument ta'riflarini baholanishiga asoslanadi. Qachonki kumulyativ yoki nokumulyativ imtiyozli aksiyalar egalari taqsimotlar emitent ixtiyorida bo'lsa, aksiyalar ulushli instrumentlardir. Quyidagilar, masalan, imtiyozli aksiyani ulushli instrument yoki moliyaviy majburiyat sifatida tasniflashga ta'sir etmaydi:

- (a) taqsimotlarni amalga oshirish tarixi;
- (b) kelajakda taqsimotlarni amalga oshirishni ko'zlash;
- (d) agar taqsimotlar amalga oshirilmasa, emitentning oddiy aksiyalari narxiga salbiy ta'sir ehtimoli (oddiy aksiyalar bo'yicha dividendlar to'lash cheklavlarini tufayli, agarda imtiyozli aksiyalar bo'yicha dividendlar to'lanmasa);
- (e) emitentning zaxiralari miqdori;
- (f) emitent tomonidan davr uchun foyda yoki zarar kutilishlari;
- (g) emitentning davr uchun foyda yoki zararlar miqdoriga ta'sir ko'rsatish qobiliyati va qobiliyatsizligi.

Quyidagi misollar tashkilotning o'z ulushli instrumentlari bo'yicha turli xil shartnomalarni qanday tasniflashni aks ettiradi:

- (a) Tashkilot tomonidan hech qanday kelgusidagi qiymatni qoplashsiz, yoki o'z ulushli instrumentlarining qat'iy belgilangan miqdorini pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktivning qat'iy belgilangan qiymatiga ayirboshlash orqali, o'z ulushli instrumentlarining qat'iy belgilangan miqdorini olish yoki yetkazib berish orqali hisob-kitob qilinadigan shartnoma ulushli instrument hisoblanaadi. O'z navbatida, bunday shartnoma uchun olingan yoki to'langan har qanday qiymatni qoplash bevosita kapitalga qo'shiladi yoki undan chegiriladi. Misol tariqasida, chiqarilgan aksiya opsiyonini keltirish mumkin, qaysiki kontragentga tashkilotning belgilangan miqdordagi aksiyalarini belgilangan qiymatdagi pul mablag'iga sotib olish huquqini beradi. Biroq, agar shartnoma belgilangan yoki aniqlanadigan sanada yoki talab qilinganda tashkilotdan o'z aksiyalarini pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktivga sotib olishni (so'ndirishni) talab etsa, tashkilot so'ndirish summasining keltirilgan qiymati miqdorida moliyaviy majburiyatni ham tan oladi. Yana bir misol sifatida, tashkilotning forvard shartnomasiga asosan belgilangan miqdordagi o'z aksiyalarini belgilangan qiymatdagi pul mablag'iga qayta sotib olish majburiyatini keltirish mumkin.

(b) Tashkilotning pul mablag'iga o'z aksiyalarini sotib olish majburiyati so'ndirish summasing keltirilgan qiymatiga teng moliyaviy majburiyatni ko'payishiga olib keladi, hattoki agarda tashkilot qayta sotib olishga majbur bo'lgan aksiyalar miqdori belgilanmagan bo'lsa ham yoki majburiyat kontragentning o'z so'ndirish huquqidan foydalanishiga shartli ravishda bog'liq bo'lsa ham. Shartli majburiyatga misol sifatida, agar kontragent opsiyonni amalga oshirganda, tashkilotdan o'z aksiyalarini pul mablag'iga qayta sotib olishni talab etadigan chiqarilgan opsiyonni keltirish mumkin.

(d) Pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktiv orqali hisob-kitob qilinadigan shartnoma moliyaviy aktiv yoki moliyaviy majburiyat hisoblanadi, hattoki agarda olinadigan yoki yetkazib beriladigan pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktivning qiymati tashkilot o'z aksiyasining bozor narxidagi o'zgarishlariga asoslangan bo'lsa ham. Misol tariqasida, pul mablag'ida netto hisob-kitob qilinadigan aksiya opsiyonini keltirish mumkin.

(e) Qiymati qat'iy belgilangan summaga yoki tayanch o'zgaruvchining (masalan, mahsulot narxi) o'zgarishlariga asoslangan summaga teng bo'lgan holda, tashkilot o'z aksiyalarining o'zgaruvchan miqdori bilan hisob-kitob qilinadigan shartnoma moliyaviy aktiv yoki moliyaviy majburiyat hisoblanadi. Misol tariqasida, oltin sotib olishga chiqarilgan opsiyonni keltirish mumkin, qaysiki amalga oshirilishida tashkilotning o'z instrumentlari bilan netto hisob-kitob qilinadi va bunda tashkilot tomonidan ushbu instrumentlar opsiyon shartnomasi qiymatiga teng miqdorda yetkazib beriladi. Bunday shartnoma moliyaviy aktiv yoki moliyaviy majburiyat hisoblanadi, hattoki agarda tayanch o'zgaruvchi oltin bo'lmasdan tashkilotning o'z aksiyasi narxi bo'lsa ham. Shuningdek, tashkilot o'z aksiyalarining qat'iy belgilangan miqdorida hisob-kitob qilinadigan, ammo ushbu aksiyalarga birlashtirilgan huquqlar shunday o'zgaradiki, natijada hisob-kitob qiymati qat'iy belgilangan qiymatga yoki tayanch o'zgaruvchining o'zgarishlariga asoslangan qiymatga teng bo'ladigan, shartnoma moliyaviy aktiv yoki moliyaviy majburiyat hisoblanadi.

Agar pul mablag'i yoki boshqa moliyaviy aktiv orqali hisob-kitob qilishni talab qilishi mumkin bo'lgan (yoki boshqa usulda instrumentni moliyaviy majburiyat bo'lishiga olib kelishi mumkin bo'lgan) shartli hisob-kitob shartining bir qismi mavhum bo'lsa, hisob-kitob qilish sharti moliyaviy instrumentning tasniflanishiga ta'sir etmaydi. Shunday ekan, faqat juda kamdan-kam, yuqori darajada g'ayrioddiy va sodir bo'lish ehtimoli judayam past holat yuz bergan paytda pulda yoki tashkilot o'z aksiyalarining o'zgaruvchan miqdorida hisob-kitob qilishni talab etadigan shartnoma ulushli instrument hisoblanadi. Shuningdek, tashkilotning nazoratidan tashqari holatlarda tashkilot o'z aksiyalarining qat'iy belgilangan miqdorida hisob-kitob qilish shartnomaviy tarzda taqiqlanishi mumkin, lekin ushbu holatlarning sodir bo'lish ehtimoli haqiqatdan yiroq bo'lsa, ulushli instrument siftida tasniflash o'rinlidir.

BHXS 1 va BHXS 10ga muvofiq, tashkilot jamlangan moliyaviy hisobotlarda nazorat qilinmaydigan ulushlarni – kapitaldagi va o'z bo'linmalarining daromadlaridagi boshqa tomonlarning ulushlarini – aks ettiradi. Moliyaviy instrumentni (yoki uning tarkibiy qismini) jamlangan moliyaviy hisobotlarda tasniflashda, butun bir guruhni instrument bo'yicha pul mablag'i yoki boshqa aktivni yetkazib berish yoki majburiyat tasnifiga olib keladigan tarzda hisob-kitob qilish majburiyatiga ega bo'lishini aniqlash uchun, tashkilot guruh a'zolari bilan instrument egalari o'rtasida kelishilgan barcha shartlar va sharoitlarni e'tiborga oladi. Qachonki guruhdagi sho'ba tashkilot moliyaviy instrument chiqarsa va bosh tashkilot yoki guruhning boshqa tashkiloti bevosita instrument (masalan, kafo-lat) egasi bilan qo'shimcha shartlarni kelishib olsa, guruh taqsimot yoki so'n-dirish bo'yicha ixtiyorga ega bo'lmasligi mumkin. Sho'ba tashkiloti o'zining alohida moliyaviy hisobotlarida ushbu qo'shimcha shartlarni e'tiborga olmasdan instrumentni tegishli tartibda tasniflashi mumkin bo'lsa ham, jamlangan moliyaviy hisobotlarda butun bir guruh tomonidan tuzilgan shartnomalar va bitimlarni aks ettirishni ta'minlash maqsadida guruh a'zolari bilan instrument egalari o'rtasidagi boshqa kelishuvlar ta'siri inobatga olinadi. Bunday majburiyat yoki hisob-kitob qilish sharti mavjud bo'lganda, instrument (yoki uning majburiyatga tegishli tarkibiy qismi) jamlangan moliyaviy hisobotlarda moliyaviy majburiyat sifatida tasniflanadi.

7.2. BHXS (IAS) 39 “Moliyaviy instrumentlar: tan olish va baholash”

Mazkur standart barcha tadbirkorlik subyektlari tomonidan moliyaviy instrumentlarning barcha turlariga nisbatan qo'llanilishi lozim, quyidagilar bundan mustasno:

(a) BHXS 10 “Jamlangan moliyaviy hisobotlar”, BHXS 27 “Alohida moliyaviy hisobotlar” yoki BHXS 28 “Qaram tadbirkorlik subyektlaridagi va qo'shma korxonalaridagi investitsiyalar” ga muvofiq hisobga olinadigan sho'ba tadbirkorlik subyektlaridagi, qaram tadbirkorlik subyektlaridagi va qo'shma korxonalaridagi ulushlar. Biroq, tadbirkorlik subyektlari BHXS 27 yoki BHXS 28ga muvofiq mazkur standart bo'yicha hisobga olinadigan sho'ba tadbirkorlik subyektidagi, qaram tadbirkorlik subyektidagi yoki qo'shma korxonadagi ulushga nisbatan ushbu standartni qo'llashi lozim. Tadbirkorlik subyektlari sho'ba tadbirkorlik subyektidagi, qaram tadbirkorlik subyektidagi yoki qo'shma korxonadagi ulush bo'yicha derivativlarga nisbatan ham ushbu standartni qo'llashi lozim, bunda derivativlar BHXS 32 “Moliyaviy instrumentlar: taqdim etish”dagi tadbirkorlik subyektlarining ulushli instrumenti ta'rifini qanoatlantirmaguncha.

(b) BHXS 17 “Ijara” qo'llaniladigan ijara kelishuvlari bo'yicha huquqlar va majburiyatlar. Biroq:

- ijara beruvchi tomonidan tan olingan ijara bo'yicha debitorlik qarzlariga nisbatan mazkur standartning hisobdan chiqarish va qadrsizlanishga tegishli shartlari qo'llaniladi;

- ijara oluvchi tomonidan tan olingan moliyaviy ijara bo'yicha majburiyatlarga nisbatan mazkur standartning hisobdan chiqarishga tegishli shartlari qo'llaniladi;

- ijaralarga singdirilgan derivativlarga nisbatan Mazkur standartning singdirilgan derivativlar shartlari qo'llaniladi.

(d)BHXS 19 "Xodimlarning daromadlari" qo'llaniladigan xodimlarga haq (va nafaqa) to'lash tizimlariga asosan xodimlar huquqlari va majburiyatlari;

(e)tadbirkorlik subyekti tomonidan chiqarilgan moliyaviy instrumentlar, qaysiki BHXS 32dagi ulushli instrumentning ta'rifini qanoatlantiradi. Biroq, bunday ulushli instrumentlarning egasi ushbu instrumentlarga nisbatan ushbu standartni qo'llashi lozim, bunda ular yuqoridagi (a)da keltirilgan istisnoni qanoatlantirmaguncha.

(f) huquqlar va majburiyatlar, qaysiki - MHXS 4 "Sug'urta shartnomalari" da ta'riflangan sug'urta shartnomasi asosida yuzaga keladi, bunda MHXS 9 "Moliyaviy instrumentlar"ning A-ilovasida keltirilgan moliyaviy kafolat shartnomasi ta'rifini qanoatlantiradigan sug'urta shartnomasi asosida yuzaga keladigan huquqlar va majburiyatlardan tashqari, yoki - MHXS 4 qo'llash doirasidagi shartnoma asosida yuzaga keladi, chunki u ixtiyoriy ishtirok etish imkoniyatini o'z ichiga oladi. Biroq, Mazkur standart MHXS 4 qo'llash doirasidagi shartnomaga singdirilgan derivativga nisbatan qo'llaniladi, agarda derivativning o'zi MHXS 4 qo'llash doirasida alohida shartnoma bo'lmasa. Bundan tashqari, agarda moliyaviy kafolat shartnomalarining emitenti bunday shartnomalarni sug'urta shartnomalari sifatida inobatga olganini va sug'urta shartnomalariga xos ravishda hisobga olganini oldinroq aniq tarzda tasdiqlagan bo'lsa, emitent bunday moliyaviy kafolat shartnomalariga nisbatan mazkur standartni yoki MHXS 4ni qo'llashni tanlashi mumkin. Emitent ushbu tanlovni shartnomaga qarab amalga oshirishi mumkin, ammo har bir shartnoma uchun tanlangan yondashuv keyinchalik o'zgartirilmaydi.

(g)sotib oluvchi va sotuvchi aksiyador o'rtasidagi sotib olinuvchini sotib olish yoki sotish bo'yicha har qanday forvard shartnomasi, qaysiki kelgusi xarid sanasida biznes birlashuviga olib keladi. Forvard shartnomasining muddati odatda talab etilgan har qanday tasdiqlashlar va operatsiyani tugatish uchun zarur bo'lgan o'rinli muddatdan oshmasligi kerak.

(i) kredit majburiyatlarning emitenti ushbu Standartning qo'llash doirasida bo'lmagan kredit majburiyatlari uchun BHXS 37 "Rezervlar, shartli majburiyatlar va shartli aktivlar"ni qo'llashi lozim. Biroq, barcha kredit majburiyatlariga nisbatan Mazkur standartning hisobdan chiqarishga tegishli shartlari qo'llaniladi.

(n)MHXS 2 “Aksiyaga asoslangan to‘lov” qo‘llaniladigan aksiyaga asoslangan to‘lov operatsiyalaridagi moliyaviy instrumentlar, shartnomalar va majburiyatlar.

(j) shunday majburiyatni hisob-kitob qilishni amalga oshirish uchun tadbirkorlik subyektidan talab etilgan sarflarni qoplash bo‘yicha to‘lovlarni olish huquqlariki, bunda tadbirkorlik subyekti ushbu majburiyatni BHXS 37 ga muvofiq rezerv sifatida tan oladi yoki ushbu majburiyat uchun oldingi davrda BHXS 37ga muvofiq rezervni tan olgan²⁴.

Quyidagi kredit majburiyatlari ushbu standartning qo‘llash doirasidadir:

(a)tadbirkorlik subyekti haqqoniy qiymatidagi o‘zgarishlar foyda yoki zararda hisobga olinadigan moliyaviy majburiyatlar sifatida belgilaydigan kredit majburiyatlari. Kredit majburiyatlaridan yuzaga keladigan aktivlarni ularni shakllantirishdan qisqa muddatdan so‘ng sotish bo‘yicha oldingi amaliyotlarga ega bo‘lgan tadbirkorlik subyekti aynan shu turkumdagi o‘zining barcha kredit majburiyatlariga nisbatan ushbu Standartni qo‘llashi lozim.

(b)hisoblashishdagi farqi sof asosda pul mablag‘lari bilan to‘lanishi yoki boshqa moliyaviy instrumentni yetkazib berish yoki emissiya qilish orqali hisob-kitob qilinishi mumkin bo‘lgan kredit majburiyatlari. Ushbu kredit majburiyatlari derivativlardir. Kredit majburiyati kredit bo‘lib-bo‘lib to‘langanligi tufayligina sof holda hisob-kitob qilindi deb hisoblanmaydi (masalan, qurilishni amalga oshirish davomida qismlarga bo‘lib-bo‘lib to‘lab boriladigan qurilish ipoteka krediti).

(d)bozor foiz stavkasidan past darajada kredit ajratish bo‘yicha majburiyatlari.

Mazkur standart pul mablag‘lari yoki boshqa moliyaviy instrument bilan sof asosda, yoki moliyaviy instrumentlarni ayirboshlash orqali, xuddiki shartnomalar moliyaviy instrumentlar bo‘lganidek, hisob-kitob qilinishi mumkin bo‘lgan nomoliyaviy moddani sotib olish yoki sotish shartnomalari uchun qo‘llanilishi lozim, bundan tadbirkorlik subyekti ko‘zda tutgan xarid, sotuv yoki foydalanish talablariga muvofiq nomoliyaviy moddani qabul qilish yoki yetkazib berish maqsadida tuzilgan va saqlanayotgan shartnomalar mustasno.

Bir necha usullar mavjudki, bunda nomoliyaviy moddani sotib olish yoki sotish shartnomasi pul mablag‘lari yoki boshqa moliyaviy instrument bilan sof asosda, yoki moliyaviy instrumentlarni ayirboshlash orqali, hisob-kitob qilinishi mumkin. Ular quyidagilarni o‘z ichiga oladi:

(a)qachonki shartnoma shartlari biror tomonga pul mablag‘lari yoki boshqa moliyaviy instrument bilan sof asosda, yoki moliyaviy instrumentlarni ayirboshlash orqali, hisob-kitob qilishga imkon berganida;

²⁴ M.Bonham and others Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010. - part 3. p.2232-2234

(b)qachonki pul mablag'lari yoki boshqa moliyaviy instrument bilan sof asosda, yoki moliyaviy instrumentlarni ayirboshlash orqali hisob-kitob qilish imkoniyati shartnoma shartlarida aniq belgilanmagan, ammo tadbirkorlik subyekti shunga o'xshash shartnomalarni pul mablag'lari yoki boshqa moliyaviy instrument bilan sof asosda, yoki moliyaviy instrumentlarni ayirboshlash orqali hisob-kitob qilish amaliyotiga ega bo'lganida (kontragent bilan o'zaro hisob-kitob shartnomalarini tuzish orqali yoki shartnomaning hisob-kitob qilinishidan yoki muddati tugashidan oldin shartnomani sotish orqali);

(d)o'xshash shartnomalar bo'yicha, qachonki tadbirkorlik subyekti asosdagi aktivning yetkazib berilishini qabul qilish va yetkazib berilgandan so'ng qisqa muddat ichida narxdagi qisqa muddatli tebranishlar yoki diler marjasidan foydaga erishish maqsadida uni sotish tajribasiga ega bo'lganda;

(e)qachonki shartnoma predmeti bo'lgan nomoliyaviy modda pul mablag'iga tezda aylantirilganda.

(f) yoki (d) qo'llaniladigan shartnomalar tadbirkorlik subyekti ko'zda tutgan xarid, sotuv yoki foydalanish talablariga muvofiq nomoliyaviy moddani qabul qilish yoki yetkazib berish maqsadida tuzilgan shartnomalar emas va shu tufayli, u Mazkur standartning qo'llash doirasidadir.

(a) yoki (e) bandga muvofiq pul mablag'lari yoki boshqa moliyaviy instrument bilan sof asosda, yoki moliyaviy instrumentlarni ayirboshlash orqali hisob-kitob qilish mumkin bo'lgan nomoliyaviy moddani sotib olish yoki sotish bo'yicha chiqarilgan opsiyon mazkur standartning qo'llash doirasidadir. Bunday shartnoma tadbirkorlik subyekti ko'zda tutgan xarid, sotuv yoki foydalanish talablariga muvofiq nomoliyaviy moddani qabul qilish yoki yetkazib berish maqsadida tuzilmaydi.

MHXS 9 va BHXS 32 da ta'riflangan atamalar ushbu standartda MHXS 9da belgilangan ma'nolarda foydalaniladi: MHXS 9 va BHXS 32 quyidagi atamalarni ta'riflaydi:

- hisobdan chiqarish;
- derivativ;
- ulushli instrument;
- haqqoniy qiymat;
- moliyaviy aktiv;
- moliyaviy kafolat shartnomasi;
- moliyaviy instrument;
- moliyaviy majburiyat;

va ushbu ta'riflarni qo'llash bo'yicha qo'llanmani ta'minlaydi.

Ushbu standartda quyidagi belgilangan ma'nodagi atamalardan foydalaniladi:

Moliyaviy aktiv yoki moliyaviy majburiyatning amortizatsiyalangan qiymati - bu moliyaviy aktiv yoki moliyaviy majburiyatning dastlab tan olinganda

baholangan qiymati minus asosiy qarz to'lovlari, plyus yoki minus effektiv foiz stavkasini qo'llagan holda boshlang'ich qiymat bilan so'ndirish qiymati orasidagi aniqlangan har qanday farqning yig'ilgan amortizatsiyasi hamda minus qadr-sizlanish yoki umidsiz qarzlarni bo'yicha har qanday kamayish summasi (bevosita yoki rezerv schyotidan foydalangan holda).

Effektiv foiz usuli - bu moliyaviy aktiv yoki moliyaviy majburiyatning (yoki moliyaviy aktivlar yoki moliyaviy majburiyatlar guruhining) amortizatsiyalangan qiymatini hisoblash va foizli daromad yoki foizli xarajatni tegishli davrda taqsimlash usulidir.

Effektiv foiz stavkasi - bu moliyaviy instrumentning kutilgan xizmat mud-dati, yoki o'rinli bo'lganda, qisqaroq muddat davomida baholangan kelgusi pul to'lovlari yoki tushumlarini moliyaviy aktiv yoki moliyaviy majburiyatning sof balans qiymatigacha mutlaqo to'g'ri diskontlaydigan foiz stavkasidir. Effektiv foiz stavkasini hisoblashda, tadbirkorlik subyekti moliyaviy instrument shart-nomasining barcha shartlarini (masalan, oldindan to'lov, "koll" va shunga o'xshash opsiyalar) inobatga olgan holda pul oqimlarini baholashi lozim, ammo kelgusi kredit zararlarini e'tiborga olmasligi lozim. Hisoblash shartnoma tomon-lari o'rtasida to'langan yoki olingan hamda effektiv foiz stavkasining ajralmas qismi hisoblanadigan barcha haqlar va yig'implarni (BHXS 18 "Daromad"ga qa-rang), bitimga doir xarajatlarni va boshqa barcha mukofotlar yoki diskontlarni qamrab oladi. Bunda shunday faraz mavjudki, pul oqimlari va o'xshash moli-yaviy instrumentlar guruhining kutilgan xizmat muddati ishonchli baholanadi. Biroq, pul oqimlarini yoki moliyaviy instrumentning (moliyaviy instrumentlar guruhining) kutilgan xizmat muddatini ishonchli baholash imkoni bo'lmagan ayrim holatlarda, tadbirkorlik subyekti moliyaviy instrumentning (moliyaviy instrumentlar guruhining) to'liq shartnomaviy muddati davomidagi shartnoma-viy pul oqimlaridan foydalanishi lozim.

Bitimga oid xarajatlarni - bu moliyaviy aktiv yoki moliyaviy majburiyatning xaridi, emissiyasi yoki chiqib ketishi bilan bevosita bog'liq qo'shimcha xara-jatlardir. Qo'shimcha xarajat bu shunday xarajatk, qaysiki sarflanmagan bo'lar edi, agarda tadbirkorlik subyekti moliyaviy instrumentni sotib olmaganda, emis-siya qilmaganda yoki chiqib ketishini amalga oshirmaganda edi.

Qat'iy kelishuv - bu belgilangan kelgusi sana yoki sanalarda belgilangan narxda resurslarning belgilangan miqdorining almashinuvi bo'yicha majburiyat yuklaydigan kelishuvdir.

Rejalashtirilgan operatsiya - bu majburiy bo'lmagan, ammo kutilgan kel-gusi operatsiyadir.

Xejlash instrumenti - bu belgilangan derivativ yoki (faqat xorijiy valyuta kursidagi o'zgarish riskining xej uchun) belgilangan no-derivativ moliyaviy ak-tiv yoki belgilangan no-derivativ moliyaviy majburiyat bo'lib, ularning haqqo-

niy qiymati va pul oqimlari belgilangan xejlangan moddaning haqqoniy qiymatidagi yoki pul oqimlaridagi o'zgarishlarni qoplashi kutiladi.

Xejlangan modda - bu aktiv, majburiyat, qat'iy kelishuv, yuqori ehtimolli rejalashtirilgan operatsiya yoki xorijdagi bo'linmaga sof investitsiya bo'lib, bunda u (a) tadbirkorlik subyektini haqqoniy qiymatdagi yoki pul oqimlaridagi o'zgarishlar riskiga duchor etadi va (b) xejlanadigan sifatida belgilanadi.

Xej samaradorligi - bu xejlangan riskga tegishli bo'lgan xejlangan moddaning haqqoniy qiymatidagi yoki pul oqimlaridagi o'zgarishlarning xejlash instrumentining haqqoniy qiymatidagi yoki pul oqimlaridagi o'zgarishlar bilan qoplanish darajasidir.

Amortizatsiyalangan qiymatda baholangan moliyaviy aktivlar bo'yicha qadrsizlanish va umidsiz qarzlار.

Tadbirkorlik subyekti har bir hisobot davri oxirida amortizatsiyalangan qiymatda baholangan moliyaviy aktivning yoki moliyaviy aktivlar guruhining qadrsizlanganligini tasdiqlovchi har qanday obyektiv dalil mavjud yoki mavjud emasligini baholashi lozim. Agar bunday dalil mavjud bo'lsa, tadbirkorlik subyekti har qanday qadrsizlanish zarari summasini aniqlash uchun qo'llashi lozim.

Moliyaviy aktiv yoki moliyaviy aktivlar guruhi qadrsizlangan bo'ladi va qadrsizlanish zararlari hisobga olinadi, agarda aktiv dastlab tan olingandan so'ng sodir bo'lgan bir yoki bir necha hodisalar ("zararli hodisa") natijasida qadrsizlanishning obyektiv dalili mavjud bo'lsa va zararli hodisa (yoki hodisalar) ishonchli baholanishi mumkin bo'lgan moliyaviy aktiv yoki moliyaviy aktivlar guruhining baholangan kelgusi pul oqimlariga nisbatan ta'sirga ega bo'lsa. Qadrsizlanishga sabab bo'lgan yagona, aniq bir hodisani aniqlash imkoni bo'lmasligi mumkin. Balki bir necha hodisalarning umumlashgan ta'siri qadrsizlanishga sabab bo'lishi mumkin. Kelgusi hodisalar natijasida kutilayotgan zararlار, ehtimoli qanchalik bo'lishidan qat'iy nazar, tan olinmaydi. Moliyaviy aktiv yoki moliyaviy aktivlar guruhi qadrsizlanganligini bildiradigan obyektiv dalil quyidagi zararli hodisalar to'g'risida aktiv egasining e'tiboridagi kuzatiladigan ma'lumotlarni o'z ichiga oladi:

- emitent yoki kreditorning sezilarli moliyaviy qiyinchiligi;
- shartnomaning buzilishi, masalan, asosiy qarz yoki foiz bo'yicha defolt yoki to'lash muddatining cho'zilishi;
- qarzdorning moliyaviy qiyinchiligiga bog'liq iqtisodiy yoki yuridik sabablar tufayli, kreditor tomondan qarzdorga boshqa holatlarda taqdim etilmaydigan imtiyoz taqdim etilishi;
- qarzdorning bankrot bo'lishi yoki moliyaviy qayta tashkil etilishining ehtimoli yuzaga kelishi;
- moliyaviy qiyinchiliklar tufayli ushbu moliyaviy aktiv bo'yicha faol bozorning yo'q bo'lishi;

- moliyaviy aktivlar guruhining baholangan kelgusi pul oqimlarida, ular dastlab tan olingandan buyon, sezilarli kamayish mavjudligini namoyon etayotgan kuzatiladigan ma'lumot, bunda kamayish guruhdagi alohida moliyaviy aktivlar orqali aniqlanmasa ham, jumladan:

- guruhdagi qarzdorlarning to'lov qobiliyatida salbiy o'zgarishlar (masalan, kechiktirilgan to'lovlarning ko'paygan miqdori yoki o'zlarining kredit limitiga erishgan va oylik minimum summasini to'layotgan kredit karta qarzdorlarining ko'paygan miqdori);

- guruhdagi aktivlar bo'yicha defoltlar bilan bog'liq milliy yoki mahalliy iqtisodiy holatlar (masalan, qarzdorlarning geografik joyida ishsizlik darajasining o'sishi, tegishli joydagi ipotekalar uchun ko'chmas mulk narxlarida kamayish, neft qazib chiqaruvchilarga berilgan kredit aktivlar uchun neft narxlarida kamayish yoki guruhdagi qarzdorlarga ta'sir etadigan soha holatlaridagi salbiy o'zgarishlar).

Tadbirkorlik subyekting moliyaviy instrumentlarining bundan buyon ochiq bozorda savdo qilinmasligi tufayli faol bozorning yo'q bo'lishi qadrsizlanishning dalili hisoblanmaydi. Tadbirkorlik subyektni kredit reytingining pasayishi, boshqa mavjud ma'lumotlar bilan ko'rilganda qadrsizlanish dalili bo'lsa ham, o'zi alohida qadrsizlanishning dalili bo'lib hisoblanmaydi. Moliyaviy aktivning haqqoniy qiymati uning tannarxidan yoki amortizatsiyalangan qiymatidan past darajada kamayishi qadrsizlanish dalili bo'lishi shart emas (masalan, riskdan-holi foiz stavkasining ko'tarilishi natijasida qarz instrumentidagi investitsiyaning haqqoniy qiymatida kamayish).

Ayrim holatlarda, moliyaviy aktiv bo'yicha qadrsizlanish zarari summasini baholashda talab etilgan kuzatiladigan ma'lumotlar cheklangan bo'lishi yoki bundan buyon joriy shart-sharoitlar uchun to'liq o'rinli bo'lmashligi mumkin. Masalan, bunday holat qarzdor moliyaviy qiyinchiliklarda bo'lganda va o'xs-hash qarzdorlarga tegishli kam tarixiy ma'lumotlar mavjud bo'lganda sodir bo'lishi mumkin. Bunday holatlarda, tadbirkorlik subyekti qadrsizlanish zarari summasini baholashda o'zining tajribasi asosida mulohaza qilib hukm chiqaradi. Xuddi shuningdek, tadbirkorlik subyekti joriy shart-sharoitlarni aks ettirish uchun moliyaviy aktivlar bo'yicha kuzatiladigan ma'lumotlarni to'g'rilashda o'zining tajribasi asosida mulohaza qilib hukm chiqaradi. O'rinli taxminiy baholashlardan foydalanish moliyaviy hisobotlarning asosiy qismi bo'lib, ularning ishonchliligiga putur yetkazmaydi.

Agarda amortizatsiyalangan qiymatda baholangan moliyaviy aktivlar bo'yicha qadrsizlanish zarari yetkazilganligi to'g'risida obyektiv dalil mavjud bo'lsa, zarar summasi aktivning balans qiymati bilan moliyaviy aktivning dastlabki effektiv foiz stavkasida (ya'ni dastlab tan olishda hisoblangan effektiv foiz stavkasida) diskontlangan holda baholangan kelgusi pul oqimlarining keltirilgan qiymati o'rtasidagi farq sifatida baholanadi. Aktivning balans qiymati bevosita

yoki rezerv schyotidan foydalangan holda kamaytirilishi lozim. Zarar summasi foyda yoki zararda tan olinishi lozim.

Tadbirkorlik subyekti dastlab qadrsizlanishning obyektiv dalili alohida muhim bo'lgan moliyaviy aktivlar uchun alohida tarzda mavjudligini va alohida muhim bo'lmagan moliyaviy aktivlar uchun alohida yoki birlashgan tarzda mavjudligini baholaydi. Agarda tadbirkorlik subyekti qadrsizlanishning hech qanday obyektiv dalili alohida baholangan moliyaviy aktiv uchun, aktiv muhim yoki muhim emas bo'lishidan qat'iy nazar, mavjud emasligini aniqlasa, u aktivni o'xshash kredit riskining xususiyatlariga ega moliyaviy aktivlar guruhiga kiritadi va ularning qadrsizlanishini birlashgan tarzda baholaydi. Qadrsizlanishi alohida baholangan va qadrsizlanish zarari tan olingan yoki tan olinishi davom etadigan aktivlar qadrsizlanishning birlashgan tarzda baholanishiga kiritilmaydi.

Keyingi davrda, agarda qadrsizlanish zararining summasi kamaysa va kamayish qadrsizlanish tan olingandan so'ng sodir bo'ladigan hodisaga obyektiv tarzda tegishli bo'lishi mumkin bo'lsa (masalan, qarzdor kredit reytingida yaxshilanish), oldin tan olingan qadrsizlanish zarari bevosita yoki rezerv schyotini to'g'rilash orqali qayta tiklanishi lozim. Qayta tiklanish natijasida moliyaviy aktivning balans qiymati agarda qadrsizlanish u qayta tiklangan sanada tan olinmagan bo'lishi mumkin bo'lgan amortizatsiyalangan qiymatdan oshmasligi kerak. Qayta tiklash qiymati foyda yoki zararda tan olinishi lozim.

Mazkur standart derivativ xejlash instrumenti sifatida belgilanishi mumkin bo'lgan holatlarni cheklamaydi. Biroq, noderivativ moliyaviy aktiv yoki noderivativ moliyaviy majburiyat faqatgina xorijiy valyuta riskining xejida xejlash instrumenti sifatida belgilanishi mumkin.

Xej hisobi maqsadlarida, faqatgina hisobot beradigan tadbirkorlik subyektiga (ya'ni, guruhga yoki faoliyati bo'yicha hisobot beriladigan alohida tadbirkorlik subyektiga) nisbatan tashqi tomonni o'z ichiga oladigan instrumentlar xejlash instrumentlari sifatida belgilanishi mumkin. Jamlangan guruh ichidagi alohida tadbirkorlik subyektlari yoki tadbirkorlik subyekti ichidagi bo'linmalar boshqa guruh ichidagi tadbirkorlik subyektlari yoki tadbirkorlik subyekti ichidagi bo'linmalar bilan xejlash operatsiyalarni amalga oshirishi mumkin bo'lsada, bunday guruh ichidagi operatsiyalar jamlashda chiqarib tashlanadi. Shu tufayli, bunday xejlash operatsiyalari guruhning jamlangan moliyaviy hisobotlaridagi xej hisobi sifatida tasniflanmaydi. Biroq, ular guruh ichidagi alohida tadbirkorlik subyektlarining alohida yoki ajratilgan moliyaviy hisobotlaridagi xej hisobi sifatida tasniflanishi mumkin, agarda ular faoliyati bo'yicha hisobot beriladigan alohida tadbirkorlik subyektiga nisbatan tashqi tomon bo'lsa.

Odatda butun xejlash instrumenti uchun yagona haqqoniy qiymat mavjud bo'ladi va haqqoniy qiymatdagi o'zgarishlarga sabab bo'ladigan omillar bir biri-ga bog'liqdir. Shu tufayli, xejlash aloqasi tadbirkorlik subyekti tomonidan butun

- Xej ukluksiz baholanib, u xej belgilangan moliyaviy hisobot davrlari mobaynida yuqori samarador bo'lgani uchun aniqlanadi.

Haqqoniy qiymat xejlari

Haqqoniy qiymat xejlari davr mobaynida u quyidagicha hisobga olinishi lozim:

(a) xejlash instrumentini haqqoniy qiymatda (derivativ xejlash instrumenti uchun) yoki BHXS 21 ga muvofiq baholangan uning balans qiymatining xorijiy valyuta qismini (noderivativ xejlash instrumenti uchun) qayta baholashdan yuzaga keladigan foyda yoki zarar foyda yoki zarar tarkibida tan olinishi lozim; va

(b) xejlangan riskga tegishli xejlangan modda bo'yicha foyda yoki zarar xejlangan moddaning balans qiymatini to'g'rilashi va foyda yoki zarar tarkibida tan olinishi lozim. Agarda xejlangan modda tannarxda baholangan bo'lsa, bu qo'llaniladi.

Moliyaviy aktivlar yoki moliyaviy majburiyatlar portfelining qismi bo'yicha foiz stavkasi riskining haqqoniy qiymat xejida foyda yoki zararni quyidagicha aks ettirish orqali qanoatlantirilishi mumkin:

(a) xejlangan modda aktiv bo'lgan qayta narxlash davrlari uchun, aktivlar ichidagi bitta ajratilgan qator moddasi;

(b) xejlangan modda majburiyat bo'lgan qayta narxlash davrlari uchun, majburiyatlar ichidagi bitta ajratilgan qator moddasi.

(a) va (b) da keltirilgan ajratilgan qator moddalari moliyaviy aktivlar yoki moliyaviy majburiyatlar aks ettirilgan qatorlar tagida aks ettirilishi lozim. Ushbu qator moddalarida kiritilgan summalar moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotdan chiqarib tashlanishi lozim, qachonki ular tegishli bo'lgan aktivlar yoki majburiyatlar hisobdan chiqarilsa.

Agarda faqatgina xejlangan moddaga tegishli muayyan risklar xejlangan bo'lsa, xejlangan riskga tegishli bo'lmagan xejlangan moddaning haqqoniy qiymatidagi tan olingan o'zgarishlar MHXS 9da belgilangandek tan olinadi.

Tadbirkorlik subyekti xej hisobini prospektiv tarzda to'xtatishi lozim, agarda:

(a) xejlash instrumentining muddati tugasa yoki u sotilsa, bekor qilinsa yoki amalga oshirilsa (ushbu maqsad uchun, xejlash instrumentini boshqa xejlash instrumenti orqali almashtirish yoki muddatini uzaytirish xejlash instrumentining muddati tugashini yoki u bekor qilinishini anglatmaydi, agarda bunday almashtirish yoki muddatini uzaytirish tadbirkorlik subyektining hujjatlashtirilgan xejlash strategiyasining qismi bo'lsa);

(b) xej hisobining mezonlarini bundan buyon qanoatlantirmasa;

(d) tadbirkorlik subyekti belgilashni bekor qiladi.

Effektiv foiz usuli qo'llanilgan xejlangan moliyaviy instrumentning balans qiymatiga (yoki foiz stavkasi riski bo'yicha portfel xejlari holatida, yuzaga keladigan har qanday tuzatish amortizatsiya qilish orqali foyda yoki zararga olib borilishi lozim. Amortizatsiyalash tuzatish paydo bo'lishi bilan boshlanishi mumkin va xejlangan moddaning xejlanadigan riskga tegishli uning haqqoniy qiymatida-

gi o'zgarishlarga tuzatilishi to'xtatilishidan kechiktirmasdan boshlanishi lozim. Tuzatish amortizatsiyalash boshlanadigan sanadagi qayta hisoblangan effektiv foiz stavkasiga asoslanadi. Biroq, moliyaviy aktivlar yoki moliyaviy majburiyatlarning portfel bo'yicha foiz stavkasi riskining haqqoniy qiymat xej holatida (va faqat bunday xejda), qayta hisoblangan effektiv foiz stavkasi orqali amortizatsiyalash amaliy imkonsiz bo'lsa, tuzatish bir tekis maromda amortizatsiyalanishi lozim. Tuzatish moliyaviy instrumentning so'ndirilishiga qadar yoki, foiz stavkasi riski bo'yicha portfel xej holatida, tegishli qayta narxlash davrining tugashiga qadar to'liq amortizatsiyalanishi lozim.

Qachonki tan olinmagan qat'iy kelishuv xejlangan modda sifatida belgilansa, xejlangan riskga tegishli qat'iy kelishuvning haqqoniy qiymatidagi keyingi yig'ilgan o'zgarish foyda yoki zararda tan olingan mos ravishdagi foyda yoki zarar bilan birga aktiv yoki majburiyat sifatida tan olinadi. Xejlash instrumentining haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlar ham foyda yoki zararda tan olinadi.

Qachonki tadbirkorlik subyekti haqqoniy qiymat xejida xejlangan modda bo'lgan aktiv sotib olish yoki majburiyatni tan olish bo'yicha qat'iy kelishuvni imzolasa, tadbirkorlik subyekti qat'iy kelishuvni bajarishi natijasida yuzaga keladigan aktiv yoki majburiyatning dastlabki balans qiymati shunday maqsadda to'g'rilanadiki, bunda u moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotda tan olingan xejlangan riskga tegishli qat'iy kelishuvning haqqoniy qiymatidagi yig'ilgan o'zgarishni o'z ichiga oladi.

Pul oqimi xej davr mobaynida quyidagicha hisobga olinishi lozim:

(a) samarali xej deb aniqlangan xejlash instrumenti bo'yicha foyda yoki zararining qismi boshqa umumlashgan daromadga tan olinishi lozim;

(b) xejlash instrumenti bo'yicha foyda yoki zararining samarasiz qismi foyda yoki zararda tan olinishi lozim.

Yanada aniqroq qilib, pul oqimi xej quyidagicha hisobga olinadi:

(a) kapitalning xejlangan modda bilan bog'liq alohida qismi quyidagilarning kamrog'ida to'g'rilanadi (mutlaq summalarda):

- xej boshlanishidan buyon xejlash instrumenti bo'yicha yig'ilgan foyda yoki zarar;

- xej boshlanishidan buyon xejlangan modda bo'yicha kutilgan kelgusi pul oqimlarining haqqoniy qiymatidagi (keltirilgan qiymatidagi) yig'ilgan o'zgarish;

(b) xejlash instrumenti yoki uning belgilangan qismi (samarasiz xej) bo'yicha har qanday qoldiq foyda yoki zarar tarkibida tan olinishi lozim;

(v) agarda tadbirkorlik subyektining muayyan xejlash aloqasi bo'yicha hujjatlashtirilgan riskni boshqarish strategiyasi xej samaradorligini baholashda xejlash instrumenti bo'yicha foyda yoki zararining yoki tegishli pul oqimlarining ma'lum qismini inobatga olmasa foyda yoki zararining ushbu inobatga olinmagan qismi MHXS 9 ga muvofiq tan olinadi.

Agarda rejalashtirilgan operatsiyaning xej keyinchalik moliyaviy aktiv yoki moliyaviy majburiyatni tan olinishiga olib kelsa, umumlashgan daromadda tan olingan tegishli foyda yoki zararlari qayta tasniflashning to'g'rilanishi sifatida kapitaldan foyda yoki zararga shunday davrda yoki davrlarda olib borilishi (qayta tasniflanishi) lozimki, bunda ushbu davr yoki davrlar mobaynida xejlangan rejalashtirilgan pul oqimlari foyda yoki zararga ta'sir etadi (masalan, foizli daromad yoki foizli xarajat tan olingan davrlar). Biroq, agarda tadbirkorlik subyekti boshqa umumlashgan daromadda tan olingan zararning barchasi yoki bir qismi yoki undan ortig'i kelgusi davrlarda tiklanmasligini ko'zda tutsa, u foyda yoki zararda qayta tasniflashning to'g'rilanishi sifatida tiklanishi kutilmagan summani qayta tasniflashi lozim.

Agarda rejalashtirilgan operatsiyaning xej keyinchalik nomoliyaviy aktiv yoki nomoliyaviy majburiyatni tan olinishiga olib kelsa, yoki rejalashtirilgan operatsiya nomoliyaviy aktiv yoki nomoliyaviy majburiyat uchun haqqoniy qiymat xej hisobi qo'llaniladigan qat'iy kelishuvga aylansa, tadbirkorlik subyekti quyidagi (a) yoki (b) ni qabul qilishi lozim:

(a)umumlashgan daromadda tan olingan tegishli foyda yoki zararlarni qayta tasniflashning to'g'rilanishi sifatida foyda yoki zararga shunday davrda yoki davrlarda qayta tasniflashi lozimki, bunda ushbu davr yoki davrlar mobaynida xejlangan rejalashtirilgan pul oqimlari foyda yoki zararga ta'sir etadi (masalan, eskirish xarajati yoki sotuvlar tannarxi tan olingan davrlar). Biroq, agarda tadbirkorlik subyekti boshqa umumlashgan daromadda tan olingan zararning barchasi yoki bir qismi yoki undan ortig'i kelgusi davrlarda tiklanmasligini ko'zda tutsa, u foyda yoki zararda qayta tasniflashning to'g'rilanishi sifatida tiklanishi kutilmagan summani qayta tasniflashi lozim.

(b) u umumlashgan daromadda tan olingan tegishli foyda yoki zararlarni chiqarib tashlaydi va ularni aktivning yoki majburiyatning dastlabki tannarxiga yoki boshqa balans qiymatiga kiritadi.

Tadbirkorlik subyekti (a) yoki (b) ni o'zining hisob siyosati sifatida qabul qilishi lozim va uni bir me'yorda barcha xejlarga nisbatan qo'llashi lozim.

Pul oqimi xejlaridan boshqa pul oqimi xejlarida, boshqa umumlashgan daromadda tan olingan summalar qayta tasniflashning to'g'rilanishi sifatida kapitaldan foyda yoki zararga shunday davrda yoki davrlarda qayta tasniflanishi lozimki, bunda ushbu davr yoki davrlar mobaynida xejlangan rejalashtirilgan pul oqimlari foyda yoki zararga ta'sir etadi (masalan, rejalashtirilgan sotuv sodir bo'lganda).

Quyidagi holatlarning birortasida tadbirkorlik xej hisobini prospektiv tarzda to'xtatishi lozim:

(a)Xejlash instrumenting muddati tugasa yoki u sotilsa, bekor qilinsa yoki amalga oshirilsa (ushbu maqsad uchun, xejlash instrumentini boshqa xejlash instrumenti orqali almashtirish yoki muddatini uzaytirish muddat tugashini yoki xejlash instrumentining bekor qilinishini anglatmaydi, agarda bunday almashti-

riş yoki muddatini uzaytirish tadbirkorlik subyektining hujjatlashtirilgan xejlash strategiyasining qismi bo'lsa). Bunday holatda, xej amalda bo'lgan davrdan boshlab boshqa umumlashgan daromadda tan olingan xejlash instrumenti bo'yicha yig'ilgan foyda yoki zarar rejalashtirilgan operatsiya sodir bo'lgunga qadar kapital tarkibida ajratilgan holda qolishi lozim.

(b)xej bundan buyon xej hisobining mezonlarini qanoatlantirmaydi. Bunday holatda, xej amalda bo'lgan davrdan boshlab boshqa umumlashgan daromadda tan olingan xejlash instrumenti bo'yicha yig'ilgan foyda yoki zarar rejalashtirilgan operatsiya sodir bo'lgunga qadar kapital tarkibida ajratilgan holda qolishi lozim;

(d)rejalashtirilgan operatsiyaning bundan buyon sodir bo'lishi kutilmaydi va bunday holatda xej amalda bo'lgan davrdan boshlab boshqa umumlashgan daromadda tan olingan xejlash instrumenti bo'yicha har qanday tegishli yig'ilgan foyda yoki zarar qayta tasniflashning to'g'rilanishi sifatida kapitaldan foyda yoki zararga olib borilishi (qayta tasniflanishi) lozim.

(g) tadbirkorlik subyektini belgilashni bekor qiladi. Rejalashtirilgan operatsiya xejlarida, xej amalda bo'lgan davrdan boshlab boshqa umumlashgan daromadda tan olingan xejlash instrumenti bo'yicha yig'ilgan foyda yoki zarar rejalashtirilgan operatsiya sodir bo'lgunga qadar yoki uning sodir bo'lishi bundan buyon kutilmasligiga qadar kapital tarkibida alohida modda bo'lib qolishi lozim. Agarda operatsiyaning sodir bo'lishi bundan buyon kutilmasa, boshqa umumlashgan daromadda tan olingan yig'ilgan foyda yoki zarar qayta tasniflashning to'g'rilanishi sifatida kapitaldan foyda yoki zararga olib borilishi (qayta tasniflanishi) lozim.

Xorijdagi bo'linmaga sof investitsiyaning xejlari, jumladan sof investitsiyaning qismi sifatida hisobga olingan monetar modda (BHXS 21) xej, pul oqimi xejlariga o'xshash tarzda hisobga olinishi lozim:

(a)samarali xej deb aniqlangan xejlash instrumenti bo'yicha foyda yoki zararining qismi boshqa umumlashgan daromadda tan olinishi lozim;

(b)samarasiz qism foyda yoki zararda tan olinishi lozim.

Boshqa umumlashgan daromadda tan olingan xejning samarali qismiga tegishli bo'lgan xejlash instrumenti bo'yicha foyda yoki zarar qayta tasniflashning to'g'rilanishi ifatida kapitaldan foyda yoki zararga BHXS 21 ga muvofiq xorijdagi bo'linmaning chiqib ketishida yoki qisman chiqib ketishida qayta tasniflanishi lozim.

7.3. MHXS (IFRS) 7 "Moliyaviy instrumentlar: ma'lumotlarni ochib berish"

MHXS (IFRS) 7 "Moliyaviy instrumentlar: ma'lumotlarni ochib berish" nomli standartning maqsadi bo'lib quyidagilar hisoblanadi:

(a) tadbirkorlik subyektning moliyaviy holati va moliyaviy natijalariga moliyaviy instrumentlarning ta'siri qanchalik katta ekanligini;

(b) tadbirkorlik subyekti hisobot davri mobaynida va oxirida duchor bo'lgan va moliyaviy instrumentlardan yuzaga keladigan risklarning xususiyati va darajasini hamda tadbirkorlik subyekti ushbu risklarni qanday qilib boshqarishini baholashi uchun imkon beradigan ma'lumotlar tadbirkorlik subyektlari tomonidan ularning moliyaviy hisobotlarida ochib berilishini talab etish hisoblanadi.

Ushbu MHXSdagi tamoyillar BHXS 32 "Moliyaviy instrumentlar: taqdim etish" va MHXS 9 "Moliyaviy instrumentlar"dagi moliyaviy aktivlar va moliyaviy majburiyatlarni tan olish, baholash va taqdim etish bo'yicha tamoyillarni to'ldiradi.

Ushbu MHXS barcha tadbirkorlik subyektlari tomonidan quyidagilardan tashqari barcha turdagi moliyaviy instrumentlarga nisbatan qo'llanilishi kerak:

(a) MHXS 10 «Jamlangan moliyaviy hisobotlar», BHXS 27 "Alohida moliyaviy hisobotlar" yoki BHXS 28 "Qaram tadbirkorlik subyektlaridagi va qo'shma korxonalardagi investitsiyalar"ga muvofiq hisobga olinadigan sho'ba tadbirkorlik subyektlari, qaram tadbirkorlik subyektlari yoki qo'shma korxonalarga investitsiyalar. Biroq, ayrim holatlarda, BHXS 27 yoki BHXS 28 sho'ba tadbirkorlik subyektlari, qaram tadbirkorlik subyektlari yoki qo'shma korxonalarga investitsiyalarning MHXS 9 ga muvofiq hisobga olinishiga ruxsat beradi; bunday holatlarda, tadbirkorlik subyektlari ushbu MHXSning talablarini qo'llashi kerak hamda haqqoniy qiymatda baholanadigan bunday investitsiyalarga nisbatan MHXS 13 "Haqqoniy qiymatni baholash" ning talablarini qo'llashi kerak. Shuningdek, tadbirkorlik subyektlari ushbu MHXSni sho'ba tadbirkorlik subyektlari, qaram tadbirkorlik subyektlari yoki qo'shma korxonalarga investitsiyalar bilan bog'liq barcha derivativlarga nisbatan, ushbu derivativ BHXS 32dagi ulushli instrumentning ta'rifiga mos kelgan holatlardan tashqari holatlarda, qo'llashi kerak.

(b) BHXS 19 "Xodimlarning daromadlari" qo'llaniladigan xodimlarning daromadlari bo'yicha ish beruvchilarning huquqlari va majburiyatlari.

(v) MHXS 4 "Sug'urta shartnomalari" da ta'riflangan sug'urta shartnomalari. Biroq, ushbu Standart bunday sug'urta shartnomalarida singdirilgan derivativlarga nisbatan qo'llaniladi, agar MHXS 9 ularning alohida hisobga olinishini talab etsa. Bundan tashqari, emitent ushbu MHXSni moliyaviy kafolat shartnomalariga nisbatan qo'llashi kerak, agar u ushbu shartnomalarni tan olishda va baholashda MHXS 9 ni qo'llasa. Biroq, emitent MHXS 4ga muvofiq bunday shartnomalarni tan olish va baholash uchun MHXS 4ni tanlaganida (qaror qilganida), u bu shartnomalarga nisbatan MHXS 4 ni qo'llashi kerak.

(g) MHXS 2 "Aksiyaga-asoslangan to'lov" qo'llaniladigan aksiyaga asoslangan to'lovlar bo'yicha operatsiyalardan yuzaga keladigan moliyaviy instru-

mentlar, shartnomalar va majburiyatlar. Biroq MHXS 9 ning qo'llash doirasidagi shartnomalarga nisbatan ushbu MHXS qo'llaniladi.

(d)ulushli instrumentlar sifatida tasniflanishi talab etiladigan instrumentlar²⁵.

Ushbu MHXS tan olingan va tan olinmagan moliyaviy instrumentlarga nisbatan qo'llaniladi. Tan olingan moliyaviy instrumentlar o'z ichiga MHXS 9 ning qo'llash doirasidagi moliyaviy aktivlar va moliyaviy majburiyatlarni oladi. Tan olinmagan moliyaviy instrumentlar, MHXS 9ning qo'llash doirasidan tashqari-da bo'lishidan qat'iy nazar, ushbu MHXSning qo'llash doirasiga kiradigan ba'zi moliyaviy instrumentlar (masalan, ayrim kredit majburiyatlarini) oladi.

MHXS 9ning qo'llash doirasidagi nomoliyaviy moddalarni xarid qilish yoki sotish bo'yicha shartnomalarga nisbatan ushbu MHXS qo'llaniladi.

Ushbu MHXSda moliyaviy instrumentlar ma'lumotlarni ochib berish talab etilganida, tadbirkorlik subyekti moliyaviy instrumentlarni ochib beriladigan ma'lumotning xususiyatiga xos bo'lgan va mazkur moliyaviy instrumentlarning xususiyatlarini hisobga oladigan turkumlarga guruhlashi kerak. Tadbirkorlik subyekti moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotda aks ettiriladigan moddalarning solishtirmasini shakllantirish uchun yetarli bo'lgan ma'lumotlarni ta'minlashi kerak.

Tadbirkorlik subyekti moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilar uning moliyaviy holati va moliyaviy natijalariga moliyaviy instrumentlarning ta'siri qanchalik katta ekanligini baholash ikonini beradigan ma'lumotlarni ochib berishi kerak.

Moliyaviy aktivlar va moliyaviy majburiyatlarning toifalari

Moliyaviy instrumentlarning MHXS 9da belgilangan quyidagi toifalarining har biri bo'yicha ularning balans qiymatlari moliyaviy holati to'g'risidagi hisobotda yoki izohlarda ochib berilishi kerak:

(a)haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlar foyda yoki zararda hisobga olinadigan moliyaviy aktivlar. Bunda ushbu aktivlarning quyidagi turlari alohida ko'rsatilishi kerak: - dastlabki tan olishda bunday aktivlar sifatida belgilangan moliyaviy aktivlar, - MHXS 9ga muvofiq majburiy ravishda haqqoniy qiymat bo'yicha baholanadigan moliyaviy aktivlar.

(b)haqqoniy qiymatdagi o'zgarishlar foyda yoki zararda hisobga olinadigan moliyaviy majburiyatlar. Bunda ushbu majburiyatlarning quyidagi turlari alohida ko'rsatilishi kerak: - dastlabki tan olishda bunday majburiyatlar sifatida belgilangan moliyaviy majburiyatlar, - MHXS 9ga muvofiq oldi-sotdi uchun mo'ljallangan moliyaviy majburiyatlar ta'rifiga mos keladigan moliyaviy majburiyatlar.

²⁵ M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010. Part 3. P.2584-2594

(e) amortizatsiyalangan qiymat bo'yicha baholanadigan moliyaviy aktivlar.
(yo) amortizatsiyalangan qiymat bo'yicha baholanadigan moliyaviy majburiyatlar.

(j) haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlar boshqa umumlashgan daromadda hisobga olinadigan moliyaviy aktivlar.

Haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlar foyda va zararda hisobga olinadigan moliyaviy aktivlar va moliyaviy majburiyatlar

Tadbirkorlik subyekti moliyaviy aktiv (yoki moliyaviy aktivlar guruhini) haqqoniy qiymat bo'yicha baholanadigan sifatida belgilaganida (ular boshqa holatda amortizatsiyalangan qiymatda hisobga olinadigan bo'lganida), quyidagilarni ochib berishi kerak:

(a) hisobot davri oxirida moliyaviy aktiv.

(b) ushbu maksimal kredit riskini kamaytiradigan va ushbu moliyaviy aktivga (yoki moliyaviy aktivlar guruhiga) bog'liq bo'lgan har qanday kredit derivativlari yoki shunga o'xshash instrumentlarning summasi.

(d) moliyaviy aktiv bo'yicha kredit riskining o'zgarishi tufayli ushbu moliyaviy aktivning (yoki moliyaviy aktivlar guruhining) haqqoniy qiymatidagi davr mobaynidagi yoki jamg'arilgan o'zgarish summasi. Ushbu summa quyidagicha aniqlanadi:

- bozor riskini yuzaga keltiradigan bozor sharoitlarining o'zgarishiga bog'liq bo'lmagan haqqoniy qiymatning o'zgarishi summasi sifatida;

- tadbirkorlik subyekting fikri bo'yicha, kredit riskidagi o'zgarishlar tufayli haqqoniy qiymatning o'zgarishini to'g'riroq ko'rsatadigan muqobil usuldan foydalangan holda.

Bozor riskini yuzaga keltiradigan bozor sharoitlaridagi o'zgarishlar kuza-tiladigan (tayanch asos bo'ladigan) foiz stavkasining o'zgarishi hamda tovarlar-ning narxlaridagi, valyuta kurslaridagi yoki narxlar yohud kurslar indekslaridagi o'zgarishlarni qamrab oladi.

(e) har qanday bog'liq bo'lgan kredit derivativining yoki shunga o'xshash instrumentlarning haqqoniy qiymatidagi moliyaviy aktivning hisobga olinishi belgilanganidan keyin jamg'arilgan yoki davr mobaynida sodir bo'lgan o'zgarish summasi.

Tadbirkorlik subyekti MHXS 9ga muvofiq moliyaviy majburiyatni haqqo-niy qiymatidagi o'zgarishlar foyda yoki zararda hisobga olinadigan moliyaviy majburiyat sifatida belgilaganida va ushbu majburiyat bo'yicha kredit riskidagi o'zgarishlar ta'sirini boshqa umumlashgan daromadda aks ettirishi talab etilga-nida, u quyidagilarni ochib berishi kerak:

(a) moliyaviy majburiyat bo'yicha kredit risk tufayli moliyaviy majburiyat-ni haqqoniy qiymatidagi jamg'arilgan o'zgarish summasini;

(b)moliyaviy majburiyatning balans qiymati va bu majburiyatning so'ndirish muddati oxirida ushbu majburiyat shartnomasi bo'yicha tadbirkorlik subyekti to'lashi kerak bo'lgan summa orasidagi farq;

(v)jamg'arilgan foyda yoki zararining davr mobaynida kapital ichidagi har qanday bir moddadan boshqa moddaga o'tkazilishi va bunday o'tkazishning sababi;

(g)majburiyat davr mobaynida hisobdan chiqarilgan bo'lsa, hisobdan chiqarishda o'zlashtirilgan va boshqa umumlashgan daromadda aks ettirilgan summa (agar mavjud bo'lsa).

Tadbirkorlik subyekti MHXS 9ga muvofiq moliyaviy majburiyatni haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlar foyda yoki zararda hisobga olinadigan moliyaviy majburiyat sifatida belgilaganida va ushbu majburiyatning haqqoniy qiymatidagi hamma o'zgarishlarni (shu jumladan, majburiyatning kredit riskidagi o'zgarishlarning ta'sirini) foyda yoki zararda aks ettirishi talab etilganida, u quyidagilarni ochib berishi kerak:

- moliyaviy majburiyat bo'yicha kredit riskdagi o'zgarishlar tufayli moliyaviy majburiyatning haqqoniy qiymatidagi davr mobaynidagi va jamg'arilgan o'zgarishlar sumasi; va

- moliyaviy majburiyatning balans qiymati va bu majburiyatning so'ndirish muddati oxirida ushbu majburiyat shartnomasi bo'yicha tadbirkorlik subyekti to'lashi kerak bo'lgan summa orasidagi farq.

SHuningdek, tadbirkorlik subyekti quyidagilarni ochib berishi lozim:

(a)MHXS 9ga rioya etish uchun qo'llanilgan usullarning batafsil bayoni, shu jumladan ushbu usul nima uchun to'g'ri ekanligining tushuntirilishi.

(b)tadbirkorlik subyektining fikricha, moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotda hamda MHXS 9ga rioya etish uchun ochib berilgan ma'lumotlar moliyaviy aktiv yoki moliyaviy majburiyatning haqqoniy qiymatidagi ushbu aktiv yoki majburiyat bo'yicha kredit riskining o'zgarishlariga bog'liq bo'lgan o'zgarishlarni to'g'ri ko'rsatmasa, bunday fikrga nima uchun kelgani sabablari va uning fikricha o'rinli bo'lgan omillar.

(v)majburiyat bo'yicha kredit riskdagi o'zgarishlar ta'sirini boshqa umumlashgan daromadda ko'rsatish foyda yoki zararda hisobdagi nomuvofiqlikni yaratishi yoki ko'paytirishini aniqlash uchun qo'llanilgan metodologiya yoki metodologiyalarning batafsil bayoni. Tadbirkorlik subyekti majburiyat bo'yicha kerdit riskidagi o'zgarishlarni foyda yoki zararda aks ettirishi talab etilganida, ochib beriladigan ma'lumotlar o'z ichiga MHXS 9 da tavsiflangan iqtisodiy bog'liqlikning batafsil bayonini olishi kerak.

Haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlar boshqa umumlashgan daromadda hisobga olinadigan moliyaviy aktivlar

Tadbirkorlik subyekti ulushli instrumentlarga investitsiyalarni haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlar boshqa umumlashgan daromadda hisobga olinadigan

instrumentlar sifatida, MHXS 9da ruxsat etilganidek, belgilaganida, u quyidagilarni ochib berishi kerak:

- qaysi ulushli instrumentlarga investitsiyalar haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlar boshqa umumlashgan daromadda hisobga olinadigan instrumentlar sifatida belgilangan.

- instrumentlarni bunday taqdim etish muqobilini tanlashning sabablari.
- bunday har bir investitsiyaning hisobot davri oxiridagi haqqoniy qiymati.

- davr mobaynida tan olingan dividendlar, bunda hisobot davri mobaynida hisobdan chiqarilgan hamda hisobot davri oxirida saqlab turilgan investitsiyalarga tegishli bo'lgan dividendlarni alohida ko'rsatgan holda.

- jamg'arilgan foyda yoki zararning davr mobaynida kapital ichidagi har qanday bir moddadan boshqa moddaga o'tkazilishi va bunday o'tkazishning sababi.

Tadbirkorlik subyekti haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlar boshqa umumlashgan daromadda hisobga olinadigan ulushli instrumentlarga investitsiyalarni hisobot davri mobaynida hisobdan chiqarganida, u quyidagilarni ochib berishi kerak:

- (a) investitsiyalarning chiqib ketishi sabablari.

- (b) investitsiya hisobdan chiqarilgan sanadagi uning haqqoniy qiymati.

- (v) investitsiya chiqib ketishidagi jamg'arilgan foyda yoki zarar.

Tadbirkorlik subyekti joriy yoki oldingi hisobot davrlarida qandaydir moliyaviy aktivlarni MHXS 9ga muvofiq qayta tasniflaganini ochib berishi kerak. Bunday har bir qayta tasniflash bo'yicha tadbirkorlik subyekti quyidagilarni ochib berishi kerak:

- (a) qayta tasniflash sanasi.

- (b) biznes modelning o'zgarishi to'g'risida batafsil tushuntirish va bu o'zgarishning tadbirkorlik subyekti moliyaviy hisobotlariga ta'sirini tavsiflaydigan sifatiy ma'lumotlar.

- (v) har bir toifaga va toifadan qayta tasniflangan moddaning summasi.

Qayta tasniflashdan keyin hisobdan chiqarishgacha har bir hisobot davri uchun, tadbirkorlik subyekti MHXS 9 ga muvofiq amortizatsiyalangan qiymat bo'yicha baholanadigan aktivlar sifatida qayta tasniflagan aktivlar bo'yicha quyidagilarni ochib berishi kerak:

- (a) qayta tasniflash sanasida aniqlangan effektiv foiz stavkasi;

- (b) tan olingan foizli daromad yoki xarajat.

Tadbirkorlik subyekti moliyaviy aktivlarni ular amortizatsiyalangan qiymat bo'yicha baholanadigan aktivlar sifatida oxirgi yillik hisobot sanasidan keyin qayta tasniflaganida, u quyidagilarni ochib berishi kerak:

- (a) moliyaviy aktivlarning hisobot davri oxiridagi haqqoniy qiymati;

(b)moliyaviy aktivlar qayta tasniflanmaganida hisobot davri mobaynida foyda yoki zararda tan olingan bo'lgan haqqoniy qiymatning o'zgarishidan foyda va zararlar.

MHXSdagi ochib berilishi talab etiladigan boshqa ma'lumotlarni to'ldiradi hamda BHXS 32ga muvofiq o'zaro hisob-kitob qilinadigan va tan olinadigan barcha moliyaviy instrumentlar bo'yicha ma'lumotlarni ochib berilishi talab etiladi. Ushbu ma'lumotlarni ochib berish sof asosda hisoblashishni ko'zda tutadigan asosiy kelishuv yoki shunga o'xshash kelishuv doirasida bo'lgan va tan olingan moliyaviy instrumentlarga ham, ular BHXSga muvofiq o'zaro hisob-kitob qilinishidan qat'iy nazar tegishlidir.

Tadbirkorlik subyekti moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilar sof asosda hisoblashishni ko'zda tutadigan kelishuvlarning tadbirkorlik subyekti moliyaviy holatiga bo'lgan ta'sirini yoki potensial ta'sirini baholashga imkon beradigan ma'lumotlarni ochib berishi kerak. Bu esa tadbirkorlik subyekti tomonidan tan olingan va moliyaviy aktivlar va tan olingan moliyaviy majburiyatlar bilan bog'liq o'zaro hisob-kitob qilish huquqlarining ta'sirini yoki potensial ta'sirini qamrab oladi.

Tadbirkorlik subyekti hisobot davrining oxirida moliyaviy aktivlar va tan olingan moliyaviy majburiyatlar bo'yicha quyidagi miqdoriy ma'lumotlarni alohida ochib berishi kerak:

(a)ushbu tan olingan moliyaviy aktivlar va tan olingan moliyaviy majburiyatlarining yalpi balans qiymatini;

(b)moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotda aks ettirilgan sof summalarni aniqlashda BHXS 32 mezonlariga muvofiq o'zaro hisob-kitob qilingan summalarni;

(d)moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotda aks ettirilgan sof summalarni;

(e)sof asosda hisoblashishni ko'zda tutadigan asosiy kelishuv yoki shunga o'xshash kelishuvlarning doirasida bo'lgan, shu jumladan:

- BHXS 32-dagi o'zaro hisob-kitob qilish mezonlarning hammasiga yoki ayrimlariga mos kelmaydigan va tan olinadigan moliyaviy instrumentlarga tegishli summalar;

- moliyaviy aktivlar ko'rinishidagi garovga tegishli bo'lgan summalar (shu jumladan, pul mablag'lari garovi);

(d)yuqoridagi (g) dan (v) dagi summalarni chegirgandan keyin qolgan sof summa.

Ushbu bandda talab etilgan ma'lumotlar alohida moliyaviy aktivlar va moliyaviy majburiyatlar bo'yicha jadval shaklida, boshqa shakl o'rinliroq bo'lmaganida, keltirilishi kerak.

Tadbirkorlik subyekti quyidagilarni ochib berishi kerak:

(a) majburiyatlar yoki shartli majburiyatlar bo'yicha garovga qo'yilgan moliyaviy aktivlarning balans summasini, shu jumladan MHXS 9 ga muvofiq qayta tasniflangan summalmarni;

(b) bunday garovning shartlari va muddatlarini.

Tadbirkorlik subyekti (moliyaviy yoki nomoliyaviy aktivlarni) garovga olgan bo'lsa va unga garov egasi to'lovlarni kechiktirmaganda ham ushbu garovni sotishga yoki qaytadan garovga qo'yishiga ruxsat etilsa, u quyidagilarni ochib berishi kerak:

(a) garovning haqqoniy qiymatini;

(b) har qanday bunday garov sotilganida yoki qayta garovga qo'yilganida uning haqqoniy qiymatini hamda tadbirkorlik subyekti bu garovni qaytarib berish majburiyatiga ega ekanligini;

(v) garovdan foydalanish shartlari va muddatlarini.

Kredit zararlari tufayli moliyaviy aktivlar qadrsizlanganida va tadbirkorlik subyekti qadrsizlanishni, aktivning balans qiymatini to'g'ridan to'g'ri kamaytirmasdan, alohida schyotda aks ettirganida (masalan, alohida aktivning qadrsizlanishi aks ettirish uchun ishlatiladigan rezerv schyotida yoki aktivlar guruhining birgalikdagi qadrsizlanishini aks ettirish uchun ishlatiladigan rezerv schyotida), u moliyaviy aktivlarning har bir toifasi bo'yicha ushbu schyotdagi hisobot davridagi o'zgarishlarning solishtirmasini ochib berishi kerak.

Tadbirkorlik subyekti kapital va majburiyat tarkibiy qismlariga ega bo'lgan instrumentni chiqarganida va instrument bir nechta singdirilgan derivativlarga ega bo'lib, bu derivativlarning qiymatlari bir biriga bog'liq bo'lganida (masalan, qayta sotib olinishi mumkin konvertatsiya qilinadigan qarz instrumenti), u ushbu xususiyatlarning mavjudligini ochib berishi kerak.

Hisobot davri oxirida tan olingan *to'lanadigan kreditlar* bo'yicha, tadbirkorlik subyekti quyidagilarni ochib berishi kerak:

(a) ushbu to'lanadigan kreditlarning so'ndirish shartlari, qarzni uzish fondi, asosiy qarz summasi, foizlarni to'lash shartlarini har qanday buzish holatining tafsilotlari;

(b) hisobot davri oxirida shartlari buzilgan to'lanadigan kreditlarning balans qiymati;

(v) moliyaviy hisobotlar e'lon qilish uchun tasdiqlanishidan oldin shartlari buzilgan kredit bo'yicha zararni kamaytirishga qaratilgan choralar qabul qilinganligi yoki to'lanadigan kreditlarning shartlari o'zgartilganligini.

Tadbirkorlik subyekti umumlashgan daromad to'g'risidagi hisobotda yoki izohlarda quyidagi daromadlar, xarajatlar, foyda yoki zararlar moddalarini ochib berishi kerak:

(a) quyidagilar bo'yicha sof foyda yoki sof zararlar:

- haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlar foyda yoki zararda hisobga olinadigan moliyaviy aktivlar yoki moliyaviy majburiyatlar. Bunda dastlabki tan olish-

da bunday moliyaviy aktivlar yoki moliyaviy majburiyatlar sifatida belgilanganlar va MHXS 9 ga muvofiq majburiy ravishda haqqoniy qiymat bo'yicha baholanadigan moliyaviy aktivlar yoki moliyaviy majburiyatlar (masalan, MHXS 9) bo'yicha oldi-sotdi uchun mo'ljallangan ta'rifiga mos keladigan moliyaviy majburiyatlar) bo'yicha ma'lumotlar alohida ochib beriladi. Haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlar foyda yoki zararda hisobga olinadigan moliyaviy majburiyatlar bo'yicha, tadbirkorlik subyekti boshqa umumlashgan daromadga tan olinadigan summani va foyda yoki zararda tan olinadigan summani alohida ko'rsatishi kerak;

- amortizatsiyalangan qiymat bo'yicha baholanadigan moliyaviy majburiyatlar;
- amortizatsiyalangan qiymat bo'yicha baholanadigan moliyaviy aktivlar;
- haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlar boshqa umumlashgan daromadga hisobga olinadigan moliyaviy aktivlar.

(b) amortizatsiyalangan qiymat (effektiv foiz usuli asosida hisoblangan) bo'yicha baholanadigan moliyaviy aktivlar yoki haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlari foyda yoki zararda hisobga olinmaydigan moliyaviy majburiyatlar bo'yicha jami foizli daromadlar va jami foizli xarajatlar.

(v) quyidagilardan yuzaga keladigan komission daromadlar va xarajatlar (effektiv foiz stavkasini aniqlashda hisobga olingan summalaridan tashqari):

- amortizatsiyalangan qiymat bo'yicha baholanadigan moliyaviy aktivlar yoki haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlari foyda yoki zararda hisobga olinmaydigan moliyaviy majburiyatlar;
- alohida shaxslar, trastlar, pension tizimlar va boshqa tashkilotlar nomidan aktivlarni investitsiya qilish yoki saqlab turishga olib keladigan ishonch va boshqa fidutsiar operatsiyalar.

(g) qadrsizlangan moliyaviy aktivlar bo'yicha BHXS 39 "Moliyaviy Instrumentlar: tan olish va baholash"ga muvofiq hisoblangan foizli daromadlar

(d) moliyaviy aktivlarning har bir toifasi bo'yicha har qanday qadrsizlanish zararining summasi.

Tadbirkorlik subyekti umumlashgan daromad to'g'risidagi hisobotda tan olingan va amortizatsiyalangan qiymat bo'yicha baholanadigan moliyaviy aktivlarni hisobdan chiqarishdan yuzaga keladigan foyda yoki zararining tahlilini ochib berishi kerak, bunda u ushbu moliyaviy aktivlarning hisobdan chiqarilishidan olingan foyda va zararlarni alohida ko'rsatishi kerak. Ushbu ochib beriladigan ma'lumotlar moliyaviy aktivlarning hisobdan chiqarilishining sabablarini qamrab olishi kerak.

BHXS 1 "Moliyaviy hisobotlarni taqdim etish"ga muvofiq, tadbirkorlik subyekti muhim hisob siyosatlarining qisqacha bayonida moliyaviy hisobotlarni tayyorlashda foydalanilgan baholash asosini (yoki asoslarini) va moliyaviy hiso-

botlarni tushunish uchun o'rinli bo'lgan boshqa qo'llanilgan hisob siyosatlarini ochib berishi kerak.

Tadbirkorlik subyekti BHXS 39da tavsiflangan xejlarning har bir turi bo'yicha quyidagilarni alohida ochib berishi kerak (ya'ni, haqqoniy qiymat xejlari, pul oqimlari xejlari, xorijiy bo'linmaga sof investitsiyalar xejlari):

(a) har bir turdagi xejning tavsifi;

(b) xejlash instrumentlari sifatida belgilangan moliyaviy instrumentlarning tavsifini va ularning hisobot davri oxiridagi haqqoniy qiymatlarini;

(d) xejlangan risklarning xususiyatini.

Pul oqimlarining xejlari bo'yicha, tadbirkorlik subyekti quyidagilarni ochib berishi kerak:

- pul oqimlari yuzaga kelishi kutilgan davrlar va ushbu pul oqimlari foyda yoki zararga ta'sir etishi kutilgan davrlar;

- oldin xej hisobi qo'llanilgan, lekin boshqa sodir bo'lishi kutilmaydigan har qanday prognoz qilinadigan operatsiyaning tavsifi;

- davr mobaynida boshqa umumlashgan daromadda tan olingan summa;

- davr davomida kapitaldan foyda yoki zararga o'tkazilgan (qayta tasniflangan) summa, bunda umumlashgan daromad to'g'risidagi hisobotning har bir satrda ko'rsatiladigan moddasiga kiritilgan summani alohida ochib bergan holda; va

- davr davomida kapitaldan chiqarib tashlangan va sotib olinishi yoki so'ldir bo'lishi xejlangan yuqori ehtimolga ega va prognoz qilinadigan operatsiya bo'lgan nomoliyaviy aktivning yoki nomoliyaviy majburiyatning boshlang'ich qiymatiga yoki boshqa balans qiymatiga kiritilgan summa.

Tadbirkorlik subyekti quyidagilarni alohida ochib berishi kerak:

(a) haqqoniy qiymatning xejlarida, quyidagilar bo'yicha foyda yoki zararlarni:

- xejlash instrumenti;

- xejlangan riskka tegishli xejlangan modda.

(b) pul oqimlarining xejlari bo'yicha kelib chiqqan va foyda yoki zararda tan olingan samarasizlik.

(d) xorijiy bo'linmaga sof investitsiyadan kelib chiqqan va foyda yoki zararda tan olingan samarasizlik.

Tadbirkorlik subyekti, moliyaviy aktivlar va moliyaviy majburiyatlarning har bir turkumi bo'yicha, ushbu aktivlar va majburiyatlar turkumining haqqoniy qiymatini ularning balans qiymati bilan solishtirib bo'ladigan tarzda ochib berishi kerak.

Haqqoniy qiymat to'g'risidagi ma'lumotlarni ochib berganda, tadbirkorlik subyekti moliyaviy aktivlar va moliyaviy majburiyatlarni turkumlarga guruhlashtirishi kerak, lekin ularning balans qiymatlari moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotda o'zaro hisob-kitob qilingan darajadagina ularni o'zaro hisob-kitob qilishi kerak.

Ba'zi holatlarda, moliyaviy aktiv yoki moliyaviy majburiyatning haqqoniy qiymati u bilan bir xil aktivning yoki majburiyatning faol bozordagi kotirovka qilinadigan bahosi (ya'ni haqqoniy qiymat ierarxiyasining 1-chi darajasi) bilan tasdiqlanmaganligi yoki faqat kuzatiladigan bozorlardan olingan ma'lumotlar asosidagi baholash usullariga asoslanmaganligi tufayli tadbirkorlik subyekti moliyaviy aktiv yoki moliyaviy majburiyatning dastlabki tan olishda foyda yoki zararni tan olmaydi. Bunday holatlarda, tadbirkorlik subyekti moliyaviy aktivlar yoki moliyaviy majburiyatlarning turkumlari bo'yicha quyidagilarni ochib berishi kerak:

(a)bozor ishtirokchilari mazkur aktiv yoki majburiyatlarning narxini belgilashda hisobga olgan omillarning (shu jumladan, vaqtning) o'zgarishini aks ettirish maqsadida dastlabki tan olishdagi haqqoniy qiymat va operatsiya bahosi o'rtasidagi farqni foyda yoki zararda tan olish bo'yicha hisob siyosatini.

(b)davr boshi va oxirida foyda yoki zararda hali tan olinishi kerak bo'lgan umumiy farqni va ushbu farq qoldig'idagi o'zgarishlarning solishtirmasini.

(d)tadbirkorlik subyekti operatsiya bahosi haqqoniy qiymatning eng yaxshi dalili emas degan xulosaga kelganligining sababini, shu jumladan haqqoniy qiymatni isbotlaydigan dalilning tavsifini.

Haqqoniy qiymat bo'yicha ma'lumotlar quyidagi holatlarda ochib berilishi talab etilmaydi:

- balans qiymati haqqoniy qiymatning oqilona tahmini bo'lganida, masalan, savdoga oid qisqa muddatli debitorlik qarzlari va kreditorlik qarzlari kabi moliyaviy instrumentlar bo'yicha;

- ihtiyoriy ishtirok imkonini beradigan xususiyatga ega shartnoma (MHXS 4 da tavsiflangandek) holatida, agar ushbu xususiyatning haqqoniy qiymati ishonchli darajada baholana olmasa.

Tadbirkorlik subyekti moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilar bunday shartnomalarning balans qiymati va haqqoniy qiymati o'rtasidagi mumkin bo'lgan farqlar summasi to'g'risida o'z mulohazalarini chiqarishi uchun imkon beradigan ma'lumotlarni ochib berishi kerak, shu jumladan:

(a)ushbu instrumentlar bo'yicha haqqoniy qiymat ishonchli darajada bahola olinmaganligi tufayli ushbu haqqoniy qiymat ochib berilmaganligi faktini;

(b)moliyaviy instrumentlarning tavsifini, ularning balans qiymatini, va haqqoniy qiymat nima sabablarga ko'ra ishonchli darajada baholana olinmaganligi bo'yicha tushuntirishlarni;

(d)ushbu instrumentlar bo'yicha bozorning mavjudligi to'g'risidagi ma'lumotlar;

(e)tadbirkorlik subyekti moliyaviy instrumentlarning chiqib ketishini rejalashtirganligi va qanday qilib chiqib ketishini rejalashtirayotganini;

(f) agar oldin haqqoniy qiymatini ishonchli baholab bo'lmagan moliyaviy instrumentlar hisobdan chiqarilsa, ushbu hisobdan chiqarish to'g'risidagi fakt, hisob chiqarish paytida instrumentlarning balans qiymati va tan olingan foyda yoki zarar.

Tadbirkorlik subyekti moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilarga moliyaviy instrumentlar bo'yicha yuzaga keladigan va tadbirkorlik subyekti davr oxirida duchor bo'ladigan risklarning xususiyatini va darajasini baholashga imkon beradigan ma'lumotlarni ochib berishi kerak.

Miqdoriy ma'lumotlar ochib berilganida ularga tegishli sifatiiy ma'lumotlarni ham ochib berish foydalanuvchilarga tegishli ma'lumotlarni o'zaro bog'lash va shu tariqa moliyaviy instrumentlardan yuzaga keladigan risklarning xususiyati va darajasi to'g'risida to'liq tasavvurni shakllantirishga yordam beradi. Ochib beriladigan miqdoriy va sifatiiy ma'lumotlarning o'zaro bog'liqligi foydalanuvchilarga tadbirkorlik subyektining risklarga duchorligini yaxshiroq baholashga imkon beradi.

Moliyaviy instrumentlardan yuzaga keladigan riskning har bir turi bo'yicha, tadbirkorlik subyekti quyidagilarni ochib berishi kerak:

(a) riskka duchorlikni va risklar qanday qilib paydo bo'lishini;

(b) risklarni boshqarish maqsadlari, siyosatlar va jarayonlarini hamda riskni baholash uchun qo'llanilgan usullar;

(v) oldingi davrga nisbatan (a) yoki (b) dagi har qanday o'zgarish.

Moliyaviy instrumentlardan yuzaga keladigan riskning har bir turi bo'yicha, tadbirkorlik subyekti quyidagilarni ochib berishi kerak:

- hisobot davrining oxirida ushbu riskka duchorlik bo'yicha yig'ma miqdoriy ma'lumotlar. Ushbu ochib beriladigan ma'lumotlar tadbirkorlik subyektining asosiy rahbariyatiga (BHXS 24 "*O'zaro bog'liq tomonlar to'g'risidagi ma'lumotlarni ochib berish*" da ta'riflangan), masalan, tadbirkorlik subyektining boshqaruvi yoki bosh ijrochi direktoriga, taqdim qilinadigan ichki ma'lumotlarga asoslanishi kerak.

Agar hisobot davri oxirida ochib berilgan miqdoriy ma'lumotlar tadbirkorlik subyektining davr mobaynida risklarga duchorligi bo'yicha to'g'ri tasavvurni bermasa, tadbirkorlik subyekti bunday to'g'ri tasavvurni shakllantiradigan qo'shimcha ma'lumotlarni ta'minlashi kerak.

Tadbirkorlik subyekti moliyaviy instrumentlarning turkumlari bo'yicha quyidagilarni ochib berishi kerak:

(a) ushbu tadbirkorlik subyektining hisobot davri oxirida kredit riskiga duchorligining maksimal darajasini eng aniq ko'rsatadigan summani, bunda har qanday olingan garov yoki kredit sifatini oshiradigan boshqa mexanizmlar hisobga olinmaydi (masalan BHXS 32ga muvofiq o'zaro hisob-kitob shartlariga mos kelmaydigan va sof asosda hisoblashishni ko'zda tutadigan shartnomalar). Bunday ma'lumotlarni ochib berish, agar moliyaviy instrumentning balans qiy-

mati kredit riskiga duchorlikning maksimal darajasini eng aniq qilib ko'rsatadigan bo'lsa, uylar moliyaviy instrumentlar bo'yicha talab etilmaydi.

(b) ta'minot sifatida olingan garov va kredit sifatini oshiradigan boshqa mexanizmlarni hamda ularning kredit riskiga duchorlikning maksimal darajasini eng aniq ko'rsatadigan summaga ((a) bandga muvofiq ochib beriladigan sumмага yoki moliyaviy instrumentining balans qiymatiga) moliyaviy ta'sirini (masalan, garov va kredit sifatini oshiradigan boshqa mexanizmlar kredit riskini qay darajada pasaytirishi miqdori).

(d) muddati o'tgan bo'lib ham qadsizlangan bo'lib ham hisoblanmaydigan moliyaviy aktivlarning kredit sifati to'g'risida ma'lumotlar.

Tadbirkorlik subyekti moliyaviy aktivlarning turkumlari bo'yicha quyidagilarni ochib berishi kerak:

(a) hisobot davri oxirida muddati o'tgan lekin qadsizlanmagan moliyaviy aktivlar bo'yicha to'lovlarni kechiktirish muddatlarining tahlili;

(b) hisobot davri oxirida qadsizlanishi alohida aktiv bo'yicha aniqlangan moliyaviy aktivlarning tahlili, shu jumladan tadbirkorlik subyekti tomonidan ularning qadsizlanishi aniqlanganida hisobga olingan omillar.

Tadbirkorlik subyekti ta'minot sifatida olingan garovni yoki kredit sifatini oshiradigan boshqa mexanizmlarni (masalan, kafolatlarni) undirish orqali moliyaviy yoki nomoliyaviy aktivlarni davr mobaynida olganida hamda bunday aktivlar boshqa MHXSlardagi tan olish mezonlariga mos kelganida, tadbirkorlik subyekti hisobot sanasida bunday egalik qilinayotgan aktivlar bo'yicha quyidagilarni ochib berishi kerak:

- aktivlarning xususiyati va balans qiymati;
- aktivlar pul mablag'lariga oson aylantira olinmaganida, bunday aktivlar chiqib ketishi yoki ulardan faoliyat davomida foydalanish bo'yicha ushbu tadbirkorlik subyekting siyosatlari.

Tadbirkorlik subyekti quyidagilarni ochib berishi kerak:

- noderivativ moliyaviy majburiyatlar bo'yicha (shu jumladan, chiqarilgan moliyaviy kafolat shartnomalar bo'yicha) so'ndirish muddatlarining tahlili, qaysiki ularning shartnoma bo'yicha qolgan muddatlarini ko'rsatadi.

- derivativ moliyaviy majburiyatlar bo'yicha so'ndirish muddatlarining tahlili. So'ndirish muddatlarning tahlili pul oqimlari yuzaga kelishi paytini tushunish uchun shartnoma bo'yicha so'ndirish muddatini bilish muhim bo'lgan derivativ moliyaviy majburiyatlarning so'ndirish muddatlarini qamrab olishi kerak.

- (a) va (b)dagi moliyaviy majburiyatlarga xos likvidlilik darajasi tadbirkorlik subyekti tomonidan qay tarzda boshqarilishining tavsifi.

Tadbirkorlik subyekti yuqoridagi talablarga rioya qilmaganida, u quyidagilarni ochib berishi kerak:

(a) tadbirkorlik subyekti hisobot davri oxirida duchor bo'lgan bozor riskining har bir turi bo'yicha sezuvchanlik tahlili. Bunda risk darajasi bog'liq bo'l-

gan tegishli o'zgaruvchan ko'rsatkichning hisobot sanasida oqilona ravishda kutilishi mumkin bo'lgan o'zgarishlari foyda yoki zararga va kapitalga qanday ta'sir qilishi mumkinligini ko'rsatish lozim;

(b)sezuvchanlik tahlilini tayyorlashda foydalalanilgan usullar va tahminlar;

(v)foydalanilgan usullar va tahminlarning oldingi davrga nisbatan o'zgarishi, va bunday o'zgarishlarning sabablari.

Tadbirkorlik subyekti risk-ostidagi-qiymat kabi sezuvchanlik tahlilini tayyorlaganida, va bunday tahlil risk darajasi bog'liq bo'lgan o'zgaruvchan ko'rsatkichlar (masalan, foiz stavkalari, valyuta kurslari) o'rtasidagi o'zaro bog'liqliklarni aks ettirib, ushbu tadbirkorlik subyekti undan moliyaviy risklarni boshqarish uchun foydalanganida, u mazkur sezuvchanlik tahlilidan foydalanishi kerak. Tadbirkorlik subyekti, shuningdek, quyidagilarni ochib berishi kerak:

(a)bunday sezuvchanlik tahlilini tayyorlashda foydalanilgan usulning tushuntirilishi, hamda taqdim etilgan ma'lumotlarni asoslovchi asosiy ko'rsatkichlar va tahminlar;

(b)qo'llanilgan usulning maqsadini tushuntirish hamda bunday tahlil bilan bog'liq aktivlar va majburiyatlarning haqqoniy qiymatini to'liq aks ettirmaydigan ma'lumotlar taqdim qilinishiga olib kelishi mumkin bo'lgan cheklovlar.

Tadbirkorlik subyekti moliyaviy hisobotlardan foydalanuvchilarga quyidagilarga imkon beradigan ma'lumotlarni ochib berishi kerak:

(a)o'tkazilgan, lekin to'liq hisobdan chiqarilmagan moliyaviy aktivlar va ular bilan bog'liq majburiyatlar o'rtasidagi bog'liqlikni tushunishga; va

(b)hisobdan chiqarilgan moliyaviy aktivlarda tadbirkorlik subyekting davom qilayotgan ishtirok darajasi xususiyatini va bu ishtirok bilan bog'liq risklarni baholashga.

Tadbirkorlik subyekti o'tkazilgan moliyaviy aktivda davom qilayotgan ishtirok darajasiga ega deb hisoblanadi, agar tadbirkorlik subyekti, o'tkazishning bir qismi sifatida, o'tkazilgan moliyaviy aktivga tegishli har qanday shartnomaviy huquqlarni yoki majburiyatlarni saqlab qolsa yoki o'tkazilgan moliyaviy aktivga tegishli har qanday yangi shartnomaviy huquqlarni yoki majburiyatlarni olsa, quyidagilar davom qilayotgan ishtirok darajasini anglatmaydi:

(a)firibgarlik bilan amalga oshirilgan o'tkazishlarga nisbatan odatiy bildirishlar va kafolatlar hamda o'tkazishni sud jarayoni natijasida bekor qilishi mumkin bo'lgan asoslanganlik, holis niyatlar, operatsiyalarni halol amalga oshirish kabi tushunchalar;

(b)o'tkazilgan moliyaviy aktivni qayta sotib olish bo'yicha forvard, opsiya va boshqa shartnomalar, bunda shartnomaning bahosi (yoki operatsiyani amalga oshirish bahosi) bo'lib o'tkazilgan moliyaviy aktivning haqqoniy qiymati xizmat qilganida;

(v)tadbirkorlik subyekti shartnoma bo'yicha moliyaviy aktivdan pul oqimlarini olish huquqlarini saqlab qoladigan, lekin bir yoki undan ortiq tadbirkorlik

subyektlariga ushbu pul oqimlarini to'lash majburiyatini oladigan, hamda bunda MIHS 9dagi shartlar bajariladigan kelishuv.

Tadbirkorlik subyekti moliyaviy aktivlarni shunday o'tkazishi mumkinki, bunda o'tkazilgan moliyaviy aktivlarning butun yoki qandaydir qismi uni hisobdan chiqarish shartlariga mos kelmasligi mumkin. Tadbirkorlik subyekti o'tkazilgan, lekin to'liq hisobdan chiqarilmagan moliyaviy aktivlarning har bir turkumi bo'yicha har hisobot sanasida quyidagilarni ochib berishi kerak:

(a) o'tkazilgan aktivlarning xususiyatini,

(b) tadbirkorlik subyekti duchor bo'lgan va egalik huquqi bilan bog'liq bo'lgan risklar va mukofotlarning xususiyatini,

(d) o'tkazilgan aktivlar va ular bilan bog'liq bo'lgan majburiyatlar o'rtasidagi bog'liqlik xususiyatining tavsifi, shu jumladan hisobot beradigan tadbirkorlik subyekti o'tkazilgan aktivlardan foydalanishining cheklovlarini,

(e) bog'liq bo'lgan majburiyatlar bo'yicha shartnoma tomoni (tomonlari) faqat o'tkazilgan aktivlarga da'vo qilishi mumkin bo'lganda, o'tkazilgan aktivlarning haqqoniy qiymatlarni aks ettiradigan jadval, bog'liq bo'lgan majburiyatlarining haqqoniy qiymatini va sof pozitsiyani (o'tkazilgan aktivlar va ular bilan bog'liq bo'lgan majburiyatlarning haqqoniy qiymatlari o'rtasidagi farqni).

(f) tadbirkorlik subyekti barcha o'tkazilgan aktivlarni tan olishni davom ettirganida, u o'tkazilgan aktivlarning va ular bilan bog'liq majburiyatlarning balans qiymatlarini.

(g) tadbirkorlik subyekti uning davom qilayotgan ishtiroki darajasida aktivlarni tan olishni davom ettirganida aktivlarning o'tkazishdan oldingi jami balans qiymatini, aktivlarning tadbirkorlik subyekti tomonidan tan olinishi davom qilayotgan balans qiymatini hamda ular bilan bog'liq majburiyatlarning balans qiymatini.

Tadbirkorlik subyekti moliyaviy aktivlarni butunligicha hisobdan chiqariganida, lekin ularda davom qiladigan ishtirok darajasini saqlab qolganida, tadbirkorlik subyekti davom qilayotgan ishtirokning har bir turi bo'yicha kamida quyidagilarni har hisobot sanasida ochib berishi kerak:

(a) tadbirkorlik subyektining moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotida tan olingan va uning hisobdan chiqarilgan moliyaviy aktivlarda davom qilayotgan ishtirok darajasini aks ettiradigan aktivlar va majburiyatlarning balans qiymatlarini, hamda ushbu aktivlar va majburiyatlarning balans qiymatlari tan olingan (hisobotning) satr moddalarini.

(b) tadbirkorlik subyektining hisobdan chiqarilgan moliyaviy aktivlarda davom qilayotgan ishtirokini aks ettiradigan aktivlar va majburiyatlarning haqqoniy qiymatini.

(v) tadbirkorlik subyektining hisobdan chiqarilgan moliyaviy aktivlarda davom qilayotgan ishtirokidan olinadigan maksimal zararni eng aniq ko'rsatadigan

summani, va ushbu maksimal zarar summasi qanday qilib aniqlanganligi ko'rsatadigan ma'lumotlarni.

(g) o'tkazilgan va hisobdan chiqarilgan moliyaviy aktivlarni qayta sotib olish uchun talab qilinishi mumkin bo'lgan yoki talab etiladigan diskontlanmagan pul chiqimlarini (masalan, opsiya shartnomasida strayk-narxni) yoki o'tkazilgan aktivlar bo'yicha o'tkazilayotgan tomonga to'lanishi lozim bo'lga boshqa summalarni. Agar pul chiqimi o'zgaruvchan ko'rsatkich bo'lsa, ochib beriladigan summa har hisobot sanasida mavjud bo'lgan shart-sharoitlarga asoslanishi kerak.

(d) o'tkazilgan va hisobdan chiqarilgan moliyaviy aktivlarni qayta sotib olish uchun talab qilinishi mumkin bo'lgan yoki talab etiladigan diskontlanmagan pul chiqimlari yoki o'tkazilgan aktivlar bo'yicha o'tkazilayotgan tomonga to'lanishi lozim bo'lgan boshqa summalar bo'yicha so'ndirish muddatlarining tahlili, bunda tadbirkorlik subyekti bu aktivlarda davom qilayotgan ishtirok darajasi bo'yicha qolgan so'ndirish muddatini alohida ko'rsatgan holda.

(e) (a)–(d) bandlarda talab etilgan miqdoriy ma'lumotlarni tushuntiradigan va asoslaydigan sifatiy ma'lumotlar.

Tadbirkorlik subyekti muayyan hisobdan chiqarilgan moliyaviy aktivda birdan ortiq davom qilayotgan ishtirok darajasining turiga ega bo'lganida, u aktiv bo'yicha talab etilgan ma'lumotlarni umumlashtirishi va ularni davom qilayotgan ishtirok darajasining bir turi bo'yicha aks ettirishi mumkin.

Bundan tashqari, tadbirkorlik subyekti davom qilayotgan ishtirok darajasining har bir turi bo'yicha quyidagilarni ochib berishi kerak:

(a) aktivlar o'tkazilishi sanasida tan olingan foyda yoki zararni.

(b) hisobdan chiqarilgan moliyaviy aktivlarda tadbirkorlik subyekti davom qilayotgan ishtirokidan hisobot davrida va jamg'arilgan holda tan olingan daromadlar va xarajatlarni (masalan, derivativ instrumentlar haqqoniy qiymatining o'zgarishlari).

(v) agar (hisobdan chiqarish shartlariga javob beradigan) aktivlarni o'tkazish operatsiyalardan hisobot davridagi jami tushumlarning summasi hisobot davri davomida bir tekis taqsimlangan bo'lmasa (masalan, o'tkazish bo'yicha operatsiyaning jami summasining katta qismi hisobot davrining yopilishi kunlariga to'g'ri kelsa), quyidagilarni ochib berishi kerak:

- ushbu hisobot davri davomida o'tkazish bo'yicha eng katta operatsiyaning sodir bo'lish paytini (masalan, hisobot davri oxiridan besh kun avval),

- hisobot davrining o'sha qismida o'tkazish bo'yicha operatsiyadan tan olingan summani (masalan, tegishli foyda yoki zararlarni),

- hisobot davrining o'sha qismida o'tkazish bo'yicha operatsiyadan jami tushumlar summasini.

Tadbirkorlik subyekti ushbu ma'lumotlarni umumlashgan daromad to'g'risidagi hisobot taqdim qilnadigan har bir davr uchun ta'minlashi kerak.

8-BOB. KONSOLIDATSIYALASH ASOSLARINI HISOBGA OLUVCHI STANDARTLARINING TAVSIFI

8.1. BHXS (IAS) 28 “Qaram tashkilotlardagi va qo’shma korxonalardagi investitsiyalar”

Mazkur standartning maqsadi qaram tashkilotlardagi investitsiyalarga nisbatan buxgalteriya hisobini belgilash hamda qaram tashkilotlar va qo’shma korxonalardagi investitsiyalarni hisobga olishda ulush bo’yicha hisobga olish usuli qo’llanilishiga nisbatan talablarni belgilashdan iboratdir.

Agarda tashkilot, bevosita yoki bilvosita (masalan sho’ba tashkilotlari orqali), investitsiya obyektida 20 foiz yoki undan ko’proq ovoz berish huquqiga ega bo’lsa, bunday tashkilot jiddiy ta’sirga ega deb hisoblanadi, agarda bunday ta’sir mavjud emasligi yaqqol namoyon bo’lmasa. Aksincha, agarda tashkilot, bevosita yoki bilvosita (masalan sho’ba tashkilotlari orqali), investitsiya obyektida 20 foizdan kamroq ovoz berish huquqiga ega bo’lsa, bunday tashkilot jiddiy ta’sirga ega deb hisoblanadi, (agarda bunday ta’sir yaqqol namoyon bo’lmasa). Boshqa investorlar investitsiya obyektida sezilarli yoki ko’pchilik egalik huquqiga ega bo’lishi tashkilotning jiddiy ta’sirga ega bo’lishiga tusqinliq qilishini anglatmaydi.

Tashkilot tomonidan jiddiy ta’sirning mavjudligi odatda quyidagi holatning birida yoki bir nechasida namoyon bo’ladi:

(a) investitsiya obyektining direktorlar kengashida yoki sho’nga o’xshash boshqaruv organida vakilga ega bo’lish;

(b) siyosatni ishlab chiqish jarayonida ishtirok etish, jumladan dividendlar yoki boshqa taqsimotlar bo’yicha muhokamalarda ishtirok etish;

(v) tashkilot bilan uning investitsiya objekti o’rtasidagi ahamiyatli operatsiyalar;

(g) rahbariyat xodimlarining o’zaro almashinuvi;

(d) muhim texnik ma’lumotlarni ta’minlash.

Tashkilot aksiya varrantlarini, aksiya “koll” opsiyalarini, oddiy aksiyalarga konvertatsiya qilinadigan qarz yoki ulushli instrumentlar, yoki, agarda qo’llanilganda yoki konvertatsiya qilinganda, tashkilotga boshqa tashkilotning moliyaviy va operatsion siyosatlarini bo’yicha qo’shimcha ovoz berish huquqini beradigan yoki boshqa tomonning ovoz berish huquqini kamaytiradigan potensialga ega boshqa sho’nga o’xshash instrumentlarga (ya’ni potensial ovoz berish huquqlariga) egalik qilishi mumkin. Joriy davrda qo’llanilishi yoki konvertatsiyalanishi mumkin bo’lgan potensial ovoz berish huquqlarining, jumladan boshqa tashki-

lotlar tomonidan egalik qilinadigan potensial ovoz berish huquqlarining mavjudligi va ta'siri tashkilot jiddiy ta'sirga ega bo'lishi yoki bo'lmasligini baholashda inobatga olinadi. Potensial ovoz berish huquqlari joriy davrda qo'llanilmaydi yoki konvertatsiya qilinmaydi deb hisoblanadi, qachonki ular, masalan, kelgusi sanagacha yoki kelgusi hodisagacha qo'llanilmasa yoki konvertatsiya qilinmasa²⁶.

Potensial ovoz berish huquqlari jiddiy ta'sirga olib kelishini baholashda, tashkilot potensial huquqlarga ta'sir etadigan barcha ma'lumotlarni va holatlarni (jumladan, potensial ovoz berish huquqlarini qo'llash shartlari hamda alohida yoki birgalikda inobatga olinishidan qat'iy nazar, har qanday boshqa shartnomaviy kelishuvlarni) tahlil qiladi, bundan ushbu potensial huquqlarni qo'llash yoki konvertatsiya qilish bo'yicha rahbariyatning hohishi va moliyaviy imkoniyatlar istisno.

Qachonki tashkilot investitsiya obyektining moliyaviy va operatsion siyosatining qarorlarida ishtirok etish huquqini yo'qotsa, u ushbu investitsion obyekt ustidan jiddiy ta'sirni yo'qotadi. Jiddiy ta'sirning yo'qotilishi mutlaq yoki nisbiy egalik huquqining darajasidagi o'zgarish bilan yoki ushbu o'zgarishsiz sodir bo'lishi mumkin. Bunday holat, masalan, qaram tashkilot hukumat, sud, ma'muriyat yoki tartibga soluvchi organ nazorati ostida bo'lganida sodir bo'lishi mumkin. Bunday holat shartnomaviy kelishuv natijasida ham sodir bo'lishi mumkin.

Ulush bo'yicha hisobga olish usulida, dastlabki tan olinishda qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi investitsiya tannarxda tan olinadi, va uning balans qiymati xarid sanasidan so'ng investitsiya obyektining foyda yoki zarardagi investorning ulushini tan olish paytida ko'payadi yoki kamayadi. Investitsiya obyektining foyda yoki zarardagi investorning ulushi investorning foyda yoki zarari tarkibida tan olinadi. Investitsiya obyektini tomonidan taqsimlangan summalarini olish natijasida investitsiyaning balans qiymati kamayadi. Investitsiya obyektining boshqa umumlashgan daromadidagi o'zgarishlardan yuzaga keladigan investitsiya obyektidagi investorning ulushidagi o'zgarishlar natijasida ham investitsiyaning balans qiymatini to'g'rilash zarur bo'lishi mumkin. Bunday o'zgarishlar asosiy vositalarni qayta baholashdan va bir valyutadan boshqa valyutaga o'tkazishdagi valyuta kursi farqlaridan yuzaga keladigan o'zgarishlarni o'z ichiga oladi. Ushbu o'zgarishlardagi investorning ulushi investorning boshqa umumlashgan daromadida tan olinadi (BHXS 1 "Moliyaviy hisobotlarni taqdim etish" ga qarang).

Investitsiya obyektini tomonidan taqsimlangan summalarini olish natijasida tan olinadigan daromad qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi investitsiyadan investor tomonidan ishlab topilgan daromadning maqbul o'lchovi-

²⁶ M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010. Part 1. P.800-802.

ni anglatmasligi mumkin, chunki olingan summalar qaram tashkilotning yoki qo'shma korxonaning faoliyati natijalarini yetarlicha aks ettirmasligi mumkin. Investor investitsiya obyekti ustidan birgalikdagi nazoratga, yoki jiddiy ta'sirga, ega bo'lganligi tufayli, investor qaram tashkilotning yoki qo'shma korxonaning faoliyati natijasida ulushga va buning natijasida, o'z investitsiyasi bo'yicha foydalilikka egadir. Investor ushbu ulushni shunday hisobga oladiki, bunda ushbu investitsiya obyektining foyda yoki zararidagi investorning ulushini moliyaviy hisobotlarda aks ettirish natijasida investorning moliyaviy hisobotlari ko'lami kengayadi. Natijada, ulush bo'yicha hisobga olish usuli investorning sof aktivlari va foyda yoki zarari to'g'risida ko'proq ma'lumotlarni o'z ichiga olgan hisobotni ta'minlaydi.

Ba'zi holatlarda, tashkilot uning egalik ulushi bilan bog'liq daromadlarga unga ayni paytda huquq beradigan operatsiya natijasida, aslida, mavjud bo'lgan egalik ulushiga ega bo'ladi. Bunday holatlarda, investitsiya obyekti tomonidan taqsimlanadigan summalarning tashkilotga tegishli ulushi ushbu potensial ovoz berish huquqlarining amalga oshirilishi hamda ayni paytda daromadlarni olishga huquq beradigan boshqa derivativ instrumentlardan amalda foydalanishni hisobga olgan holda aniqlanadi.

MHXS 9 "Moliyaviy instrumentlar" ulush bo'yicha hisobga olish usuli bo'yicha hisobga olingan qaram tashkilotlardagi va qo'shma korxonalardagi ulushlarga nisbatan qo'llanilmaydi. Qachonki potensial ovoz berish huquqlarini qamrab oladigan instrumentlar mazmunan qaram tashkilotdagi va qo'shma korxonadagi egalik ulushi bilan bog'liq daromadlarga nisbatan huquqni ta'minlasa, instrumentlar MHXS 9ning qo'llash doirasida bo'lmaydi. Boshqa barcha holatlarda, qaram tashkilotdagi va qo'shma korxonadagi potensial ovoz berish huquqlarini qamrab oladigan instrumentlar MHXS 9ga muvofiq hisobga olinadi.

Qaram tashkilotdagi va qo'shma korxonadagi investitsiya, yoki investitsiyaning qismi, MHXS 5 "Sotish uchun mo'ljallangan uzoq muddatli aktivlar va tugatilgan faoliyatlar"ga muvofiq sotishga mo'ljallangan sifatida tasniflanmaguncha, investitsiya, yoki sotishga mo'ljallangan sifatida tasniflanmagan investitsiyadagi har qanday qoldiq ulush, uzoq muddatli aktiv sifatida tasniflanishi lozim.

Investsiya obyekti ustidan birgalikdagi nazoratga, yoki jiddiy ta'sirga, ega tashkilot ulush bo'yicha hisobga olish usuli bo'yicha o'zining qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi investitsiyasini hisobga olishi lozim.

Tashkilot o'zining qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi investitsiyasiga nisbatan ulush bo'yicha hisobga olish usulini qo'llashi talab etilmaydi, agarda tashkilot MHXS 10dagi istisno doirasida jamlangan moliyaviy hisobotlarni tayyorlashdan ozod etiladigan bosh tashkilot bo'lsa yoki agarda quyidagilarning barchasi qo'llanilsa:

(a) tashkilot to'liq egalik qilinadigan sho'ba tashkilotidir, yoki boshqa tashkilotning qisman egalik qilinadigan sho'ba tashkilotidir va uning boshqa mulk egalari, jumladan boshqa hollarda ovoz berish huquqiga ega bo'lmagan mulk egalari, tashkilotning ulush bo'yicha hisobga olish usulini qo'llashi to'g'risida xabardor qilingan va bunga qarshilik qilmaydigan bo'lsa.

(b) tashkilotning qarz yoki ulushli instrumentlari ochiq bozorda (ichki yoki tashqi fond birjasi yoki birjadan tashqari bozor, jumladan mahalliy va hududiy bozorlarda) savdo qilinmasa.

(d) tashkilot ochiq bozorda instrumentlarning har qanday turkumini emissiya qilish maqsadida qimmatli qog'ozlar qumitasiga yoki boshqa tartibga soluvchi tashkilotga o'zining moliyaviy hisobotlarini taqdim etmagan bo'lsa hamda taqdim etish jarayonida bo'lmasa.

(e) tashkilotning yakuniy yoki har qanday oraliq bosh tashkilot MHXS'larga mos keladigan jamlangan moliyaviy hisobotlarni aholi foydalanishi uchun chop etsa²⁷.

Qachonki qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi investitsiya bevosita, yoki bilvosita, venchur kapital tashkiloti bo'lgan tashkilot, yoki o'zaro fond, birlik trast fondi va sho'nga o'xshash tashkilotlari, jumladan investitsiyaga-bog'langan sug'urta fondlari, orqali egalik qilinsa, tashkilot ushbu qaram tashkilotlardagi yoki qo'shma korxonalardagi investitsiyalarni MHXS 9 ga muvofiq haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlar foyda yoki zararda hisobga olinadigan investitsiya sifatida aks ettirishni tanlashi mumkin.

Qachonki tashkilot qaram tashkilotda investitsiyaga ega bo'lib, uning ma'lum qismi bilvosita venchur kapital tashkiloti, yoki o'zaro fond, birlik trast fondi va sho'nga o'xshash tashkilotlari, jumladan investitsiyaga-bog'langan sug'urta fondlari, orqali egalik qilinsa, bunda venchur kapital tashkiloti, yoki o'zaro fond, birlik trast fondi va sho'nga o'xshash tashkilotlari, jumladan investitsiyaga-bog'langan sug'urta fondlari, investitsiyaning ushbu qismi ustidan jiddiy ta'sirga ega bo'lishidan qat'iy nazar, tashkilot qaram tashkilotdagi investitsiyaning ushbu qismini MHXS 9ga muvofiq haqqoniy qiymatidagi o'zgarishlar foyda yoki zararda hisobga olinadigan investitsiya sifatida aks ettirishni tanlashi mumkin. Agarda tashkilot ushbu tanlovni amalga oshirsa, tashkilot venchur kapital tashkiloti, yoki o'zaro fond, birlik trast fondi va sho'nga o'xshash tashkilotlari, jumladan investitsiyaga-bog'langan sug'urta fondlari, orqali egalik qilinmaydigan qaram tashkilotdagi o'z investitsiyasining har qanday qoldiq qismiga nisbatan ulush bo'yicha hisobga olish usulini qo'llashi lozim.

Tashkilot sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflanish mezonini qanoatlantiradigan qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi investitsiyaga, yoki

²⁷ M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010. Part 1. P.803-807.

investitsiyaning qismiga, nisbatan MHXS 5ni qo'llashi lozim. Sotish uchungina mo'ljallangan sifatida tasniflanmagan qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi investitsiyaning har qanday qoldiq qismi sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan qismning chiqib ketishi sodir bo'lgunga qadar ulush bo'yicha hisobga olish usulida hisobga olinishi lozim. Chiqib ketish sodir bo'lgandan so'ng, tashkilot qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi har qanday qoldiq ulushni MHXS 9 ga muvofiq hisobga olishi lozim, bunda qoldiq ulush tashkilot ulush bo'yicha hisobga olish usulidan foydalanadigan holatdagi qaram tashkilot yoki qo'shma korxona bo'lishda davom etmaguncha.

Qachonki oldin sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi investitsiyaga, yoki investitsiyaning qismi, bundan buyon bunday tasniflanish mezonini qanoatlantirmasa, u sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflangan sanadan boshlab retrospektiv tarzda ulush bo'yicha hisobga olish usuli yordamida hisobga olinishi lozim. Sotish uchun mo'ljallangan sifatida tasniflanishdan keyingi davrlardagi moliyaviy hisobotlar o'z navbatida o'zgartirilishi lozim.

Tashkilot ulush bo'yicha hisobga olish usulidan foydalanishni shunday sanadan boshlab to'xtatishi lozimki, bunda uning investitsiyasi qaram tashkilot yoki qo'shma korxonaga investitsiya bo'lib boshqa hisoblanmaydi:

(a) agar investitsiya sho'ba tashkilotga investitsiya bo'lib o'zgaradigan bo'lsa, tashkilot o'z investitsiyasini MHXS 3 "Biznes birlashuvlari" va MHXS 10 ga muvofiq hisobga olishi lozim.

(b) agarda sobiq qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi qoldiq ulush moliyaviy aktiv bo'lsa, tashkilot qoldiq ulushni haqqoniy qiymatda baholashi lozim. Qoldiq ulushning haqqoniy qiymati, xuddi MHXS 9ga muvofiq moliyaviy aktivdek, dastlabki tan olinishda uning haqqoniy qiymati sifatida hisoblanishi lozim. Tashkilot foyda yoki zararda quyidagilar o'rtasidagi har qanday farqni tan olishi lozim:

- har qanday qoldiq ulushning haqqoniy qiymati va qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi ulush qismining chiqib ketishi bo'yicha har qanday tushumlar bilan

- ulush bo'yicha hisobga olish usuli to'xtatilgan sanadagi investitsiyaning balans qiymati.

(v) Qachonki tashkilot ulush bo'yicha hisobga olish usulidan foydalanishni to'xtatsa, tashkilot ushbu investitsiyaga nisbatan oldin boshqa umumlashgan daromadda tan olingan barcha miqdorlarni shunday bir xil asosda hisobga olishi lozimki, xuddi investitsiya obyekti tegishli aktivlarni yoki majburiyatlarni bevosita hisobdan chiqarganda talab etilgan asosdagi kabi.

Shu tufayli, agarda investitsiya obyekti tomonidan oldin boshqa umumlashgan daromadda tan olingan foyda yoki zarar tegishli aktivlar yoki majburiyatlar hisobdan chiqarilganida foyda yoki zarar tarkibida qayta tasniflanadigan bo'lsa,

tashkilot oldin kapitalda aks ettirilgan foyda yoki zararni ulush bo'yicha hisobga olish usuli to'xtatilganida foyda yoki zarar tarkibiga o'tkazadi (qayta tasniflash bo'yicha tuzatish sifatida). Masalan, agarda qaram tashkilot yoki qo'shma korxona xorijdagi bo'linmaga tegishli yig'ilgan kurs farqlariga ega bo'lsa va tashkilot ulush bo'yicha hisobga olish usulidan foydalanishni to'xtatsa, tashkilot xorijdagi bo'linmaga nisbatan oldin boshqa umumlashgan daromadga tan olingan foyda yoki zararni foyda yoki zararga o'tkazishi (qayta tasniflashi) lozim.

Agarda qaram tashkilotdagi investitsiya qo'shma korxonadagi investitsiyaga o'zgarsa yoki qo'shma korxonadagi investitsiya tashkilotdagi investitsiyaga o'zgarsa, tashkilot ulush bo'yicha hisobga olish usulini qo'llashni davom ettiradi va qoldiq ulushni qayta baholamaydi.

Agarda tashkilotning qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi egalik ulushi kamaysa, ammo tashkilot ulush bo'yicha hisobga olish usulini qo'llashni davom ettirsa, tashkilot egalik ulushidagi ushbu kamayishga nisbatan oldin boshqa umumlashgan daromadga tan olingan foyda yoki zararning qismini foyda yoki zararga o'tkazishi (qayta tasniflashi) lozim, xuddiki ushbu foyda yoki zarar tegishli aktivlar yoki majburiyatlarning chiqib ketishida foyda yoki zararga o'tkazilishi (qayta tasniflanishi) talab etilganidek.

Ulush bo'yicha hisobga olish usulini qo'llash uchun o'rinli bo'lgan amallarning ko'pchiligi BHXS 10da izohlangan jamlash amallariga o'xshashdir. Bundan tashqari, sho'ba tashkilotini sotib olishni hisobga olishda qo'llaniladigan amallarni belgilaydigan tushunchalar qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi investitsiyani sotib olishni hisobga olishda ham qabul qilinadi.

Guruhning qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi ulushi bosh tashkilot va uning sho'ba tashkilotlari tomonidan ushbu qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi egalik huquqlarining jamlanmasidir. Guruhning boshqa qaram tashkilotlardagi yoki qo'shma korxonalardagi egalik huquqlari ushbu maqsadda inobatga olinmaydi. Qachonki qaram tashkilot yoki qo'shma korxona sho'ba tashkilotlarga, qaram tashkilotlarga yoki qo'shma korxonalarga ega bo'lsa, ulush bo'yicha hisobga olish usulini qo'llashda hisobga olinadigan foyda yoki zarar, boshqa umumlashgan daromad va sof aktivlar bo'lib moliyaviy hisobotlarda bir xil hisob siyosatlarini aks ettirilishi uchun zarur bo'lgan har qanday tuzatishlar kiritilishidan keyin qaram tashkilotning yoki qo'shma korxonaning moliyaviy hisobotlarida tan olingan foyda yoki zarar, boshqa umumlashgan daromad va sof aktivlari hisoblanadi (jumladan qaram tashkilotning yoki qo'shma korxonaning uning qaram tashkilotlar yoki qo'shma korxonalari foyda yoki zararidagi, boshqa umumlashgan daromadidagi va sof aktivlaridagi ulushi).

Tashkilot (jumladan uning jamlangan sho'ba tashkilotlari) bilan uning qaram tashkiloti yoki qo'shma korxonasi o'rtasidagi "Pastdan yuqoriga qaratilgan" va "Yuqoridan pastga qaratilgan" operatsiyalardan yuzaga keladigan foyda yoki zararlar tashkilotning moliyaviy hisobotlarida faqatgina o'zaro bog'liq bo'lma-

gan investorlarning qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi ulushlari darajasida tan olinadi. "Pastdan yuqoriga qaratilgan" operatsiyalar, masalan, qaram tashkilotdan yoki qo'shma korxonadan investorga aktivlarning sotilishidir. "Yuqoridan pastga qaratilgan" operatsiyalar, masalan, investordan uning qaram tashkilotga yoki qo'shma korxonasiga aktivlarning sotilishi yoki taqdim etilishidir. Ushbu operatsiyalardan yuzaga keladigan investorning qaram tashkilotning yoki qo'shma korxonaning foyda yoki zararlaridagi ulushi chiqarib tashlanadi.

Qachonki yuqoridan pastga qaratilgan operatsiyalar sotiladigan yoki taqdim etiladigan aktivlarning sof sotish qiymatida kamayishni, yoki ushbu aktivlarning qadsizlanishi natijasida olinadigan zararni, aks ettirsa, ushbu zararlar investor tomonidan to'liq tan olinishi lozim. Qachonki pastdan yuqoriga qaratilgan operatsiyalar sotib olinadigan aktivlarning sof sotish qiymatida kamayishni, yoki ushbu aktivlarning qadsizlanishi natijasida olinadigan zararni, aks ettirsa, investor ushbu zararlaridagi o'z ulushini tan olishi lozim.

Nomonetar aktivning qaram tashkilotga yoki qo'shma korxonaga qaram tashkilot yoki qo'shma korxona kapitalidagi ulush evaziga berilishi BHXS 16 "Asosiy vositalar"da izohlangandek ushbu nomonetar aktivning kapitalga qo'yilma sifatida berilishi tijorat maqsadlarida amalga oshirilmagan holatdan tashqari. Agarda ushbu qo'yilma tijorat maqsadida amalga oshirilmagan bo'lsa, foyda yoki zarar o'zlashtirilmagan deb hisoblanadi. Bunday o'zlashtirilmagan foyda va zararlar ulush bo'yicha hisobga olish usuli yordamida hisobga olingan investitsiyadan chegirib tashlanishi lozim va tashkilotning moliyaviy holat to'g'risidagi jamlangan hisobotida yoki tashkilotning investitsiyalari ulush bo'yicha hisobga olish usuli yordamida hisobga olingan moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotida muddati kechiktirilgan foyda yoki zararlar sifatida taqdim etilmasligi lozim.

Agar tashkilot qaram tashkilot yoki qo'shma korxona kapitalidagi ulushga ega bo'lishga qo'shimcha tarzda, monetar yoki nomonetar aktivlarni ham olsa, tashkilot olingan monetar yoki nomonetar aktivlarga tegishli bo'lgan nomonetar qo'yilma bo'yicha foyda yoki zararining qismini o'zining foyda yoki zararida to'liq tan oladi.

Investitsiya qaram tashkilot yoki qo'shma korxonani tashkil etadigan sanadan boshlab ulush bo'yicha hisobga olish usuli asosida hisobga olinadi. Investitsiya sotib olinganida, investitsiyaning tannarxi bilan investitsiya obyektining aniqlanadigan aktivlari va majburiyatlarining sof haqqoniy qiymatlaridagi tashkilotning ulushi o'rtasidagi har qanday farq quyidagicha hisobga olinadi:

(a) qaram tashkilotga yoki qo'shma korxonaga tegishli gudvill investitsiyaning balans qiymatiga kiritiladi. Ushbu gudvillni amortizatsiya qilishga ruxsat etilmaydi.

(b) investitsiya obyektining aniqlanadigan aktivlari va majburiyatlarining sof haqqoniy qiymatidagi tashkilot ulushining investitsiya tannarxidan har

qanday ortiq qismi investitsiya sotib olingan davrda qaram tashkilotning yoki qo'shma korxonaning foyda yoki zararidagi tashkilotning ulushini aniqlashda daromad sifatida hisobga olinadi.

Qaram tashkilotning yoki qo'shma korxonaning foyda yoki zararidagi tashkilotning ulushiga xarid sanasidan so'nggi tegishli tuzatishlar, masalan, xarid sanasidagi eskirish hisoblanadigan aktivlarning haqqoniy qiymatlariga asoslangan ularning eskirishini hisobga olish maqsadida amalga oshiriladi. Xuddi shuningdek, qaram tashkilotning yoki qo'shma korxonaning foyda yoki zararidagi tashkilotning ulushiga xarid sanasidan so'nggi tegishli tuzatishlar gudvill yoki asosiy vositalar kabilar uchun qadrsizlanishdan olingan zararlarni hisobga olish maqsadida amalga oshiriladi.

Qaram tashkilotning yoki qo'shma korxonaning eng yaqin oradagi oldingi davr uchun moliyaviy hisobotlari tashkilot tomonidan ulush bo'yicha hisobga olish usulini qo'llashda foydalaniladi. Qachonki tashkilotning hisobot davrining oxiri qaram tashkilotning yoki qo'shma korxonaning hisobot davri oxiridan farq qilsa, qaram tashkilot yoki qo'shma korxona tashkilotning foydalanishi uchun tashkilotning moliyaviy hisobotlarining sanasi bilan bir xil bo'lgan sana holatiga o'z moliyaviy hisobotlarini tayyorlaydi, bunda uni tayyorlash amaliy imkonsiz bo'lmaguncha.

Qachonki ulush bo'yicha hisobga olish usulini qo'llashda foydalanilgan qaram tashkilotning yoki qo'shma korxonaning moliyaviy hisobotlari tashkilotning moliyaviy hisobotlari sanasidan farq qiladigan sanada tayyorlangan bo'lsa, tuzatishlar ushbu sana bilan tashkilotning moliyaviy hisobotlari sanasi orasida sodir bo'ladigan muhim operatsiyalar yoki hodisalar ta'sirlariga nisbatan amalga oshirilishi lozim. Har qanday holatda, qaram tashkilotning yoki qo'shma korxonaning hisobot davri oxiri bilan tashkilotning hisobot davrining oxiri o'rtasidagi farq uch oydan ortiq bo'lmasligi lozim. Hisobot davrlarining uzunligi va hisobot davrlari oxirlari o'rtasidagi har qanday farq davrdan davrga bir xil bo'lishi lozim.

Tashkilotning moliyaviy hisobotlari bir xil bo'lgan operatsiyalar va hodisalar uchun yagona hisob siyosatlarini asosida tayyorlanishi lozim.

Agarda qaram tashkilot yoki qo'shma korxona bir xil operatsiyalar va hodisalar uchun tashkilotning hisob siyosatlaridan farq qiladigan siyosatlardan foydalansa, tuzatishlar qaram tashkilotning yoki qo'shma korxonaning hisob siyosatlarini tashkilotning siyosatlariga mos kelishini ta'minlash uchun amalga oshiriladi, qachonki qaram tashkilotning yoki qo'shma korxonaning moliyaviy hisobotlari tashkilot tomonidan ulush bo'yicha hisobga olish usulini qo'llashda foydalanilsa.

Agarda qaram tashkilot yoki qo'shma korxona tashkilotdan tashqari boshqa tomonlar tomonidan egalik qilinadigan amaldagi kumulyativ imtiyozli aksiyalarga ega bo'lsa va ular kapital sifatida tasniflangan bo'lsa, tashkilot foyda

yoki zarardagi o'zining ulushini bunday aksiyalar bo'yicha dividendlarga nisbatan to'g'rilagandan so'ng hisoblaydi, bunda dividendlar e'lon qilingan yoki qilinmaganligidan qat'iy nazar.

Agarda qaram tashkilotning yoki qo'shma korxonaning zararlaridagi tashkilotning ulushi uning qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi ulushiga teng yoki ortiq bo'lsa, tashkilot keyingi zararlaridagi o'z ulushini tan olishni to'xtatadi. Qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi ulush, ulush bo'yicha hisobga olish usuli asosida aniqlangan qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi investitsiyaning balans qiymati bo'lib, unga qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi tashkilotning sof investitsiyasining qismini, mohiyatan, tashkil etadigan har qanday uzoq muddatli ulushlar qo'shiladi. Masalan, yaqin kelajakda hisob-kitob qilinishi rejalashtirilmagan yoki sodir bo'lish ehtimoli mavjud bo'lmagan modda, mohiyatan, ushbu qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi tashkilotning investitsiyasining ko'payishiga olib keladi. Bunday moddalar imtiyozli aksiyalarni va uzoq muddatli debitorlik qarzlari yoki kreditlarni o'z ichiga olishi mumkin, ammo savdo bo'yicha debitorlik qarzlari, savdo bo'yicha kreditorlik qarzlarni yoki kafolatlangan kreditlar kabi tegishli garov mavjud bo'lgan har qanday uzoq muddatli debitorlik qarzlarni o'z ichiga olmaydi. Oddiy aksiyalardagi tashkilotning investitsiyasidan ortiq miqdorda ulush bo'yicha hisobga olish usuli orqali tan olingan zararlar qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi tashkilot ulushining boshqa tarkibiy qismlariga ularning muddatiga teskari (ya'ni likvidatsiyada afzalligi) tarzda qo'llaniladi.

Tashkilotning investitsiya obyektidagi ulushi nolgacha kamaytirilganidan so'ng, faqatgina tashkilot yuridik yoki konstruktiv majburiyatlarga ega bo'lgan yoki qaram tashkilot yoki qo'shma korxona nomidan to'lovlarni amalga oshirgan darajada qo'shimcha zararlar qoplanadi va majburiyat tan olinadi. Agarda qaram tashkilot yoki qo'shma korxona keyinchalik foydalarni hisobotda aks ettirsa, tashkilot faqatgina foydalardagi o'zining ulushi tan olinmagan zararlaridagi ulushiga teng bo'lgandan so'ng ushbu foydalardagi o'z ulushini tan olishni boshlaydi.

Ulush bo'yicha hisobga olish usulini qo'llashdan, jumladan qaram tashkilotning yoki qo'shma korxonaning zararlarini tashkilot qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi o'zining sof investitsiyasining qo'shimcha qadrsizlanishi bo'yicha zararni tan olishi kerak yoki kerak emasligini aniqlash uchun BHXS 39 "Moliyaviy instrumentlar: tan olish va baholash"ni qo'llaydi.

Tashkilot sof investitsiyaning ma'lum qismini va qadrsizlanish bo'yicha zarar miqdorini tashkil etmaydigan qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi o'zining sof investitsiyasiga nisbatan har qanday qo'shimcha qadrsizlanish zararni tan olishi zarurligini aniqlash uchun BHXS 39ni qo'llaydi.

Qaram tashkilotdagi yoki qo'shma korxonadagi investitsiyaning balans qiymatining qismini tashkil etadigan gudvill alohida tan olinmasligi tufayli, u

BHXS 36 “Aktivlarning qadsizlanishi” dagi qadsizlanishga tekshirish talablari qo‘llash maqsadida uning qadsizlanganligini tekshirilmaydi. Aksincha, investitsiyaning butun balans qiymati BHXS 36ga muvofiq yagona aktiv sifatida uning qoplanadigan summasini (foydalanishdagi qiymat bilan sotish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymat o‘rtasidagi ko‘prog‘i) uning balans qiymatiga taqqoslash yo‘li bilan investitsiyaning qadsizlanganligi tekshiriladi, agar BHXS 39ning talablari qo‘llanilishi natijasida investitsiya qadsizlangan bo‘lishi mumkinligi aniqlansa. Ushbu holatlarda tan olingan qadsizlanish bo‘yicha zarar qaram tashkilotdagi yoki qo‘shma korxonadagi investitsiyaning balans qiymatining ma‘lum qismini tashkil etadigan har qanday aktiv, jumladan gudvil, hisobidan qoplanmaydi. O‘z navbatida, ushbu qadsizlanish bo‘yicha zararning tiklanishi BHXS 36 ga muvofiq investitsiyaning qoplanadigan summasi oshishi darajasida tan olinadi. Investitsiyaning foydalanishdagi qiymatini aniqlashda, tashkilot quyidagilarni baholaydi:

(a) qaram tashkilot yoki qo‘shma korxona tomonidan hosil qilinishi kutilgan kelgusi pul oqimlarining joriy qiymatidagi o‘zining ulushini, jumladan qaram tashkilot yoki qo‘shma korxona faoliyatlaridan pul oqimlari va investitsiyaning yakuniy chiqib ketishidan tushumlardagi ulushini;

(b) investitsiyadan va uning yakuniy chiqib ketishidan olinadigan dividendlardan yuzaga kelishi kutilgan baholangan kelgusi pul oqimlarining joriy qiymatini.

To‘g‘ri farazlardan foydalangan holda, ikkala usul ham bir xil natijani ta‘minlaydi.

Qaram tashkilotdagi yoki qo‘shma korxonadagi investitsiyaning qoplanadigan qiymati har bir qaram tashkilot yoki qo‘shma korxona uchun baholanishi lozim, bunda qaram tashkilot yoki qo‘shma korxona o‘z faoliyatida tashkilotning boshqa aktivlari bo‘yicha pul oqimlaridan sezilarli darajada mustaqil bo‘lgan pul oqimlarini yuzaga keltirmaguncha.

8.2. BHXS (IFRS) 10 “Jamlangan moliyaviy hisobotlar”

Ushbu standartning maqsadi tadbirkorlik subyekti bir yoki bir nechta boshqa tadbirkorlik subyektlarini nazorat qilgan hollarda jamlangan moliyaviy hisobotlarni tayyorlash va taqdim etish tamoyillarini belgilashdan iborat.

Ushbu standart maqsadga erishish uchun:

(a) bir yoki bir nechta boshqa tadbirkorlik subyektlari (sho‘ba tadbirkorlik subyektlari)ni nazorat qiluvchi tadbirkorlik subyekti (bosh tashkilot) jamlangan moliyaviy hisobotlar taqdim etishini talab qiladi;

(b) nazorat qilish tamoyilini ta‘riflaydi va nazorat qilishni jamlash uchun asos sifatida belgilaydi;

(v) investor investitsiyalar obyektini nazorat qilayotgani yoki qilmayotgani va, binobarin, investitsiyalar obyektini jamlashni amalga oshirishi yoki amalga oshirmasligi lozimligini aniqlash uchun nazorat qilish tamoyilini qanday qo'llashini ko'rsatadi;

(g) jamlangan moliyaviy hisobotlarni tayyorlash maqsadida buxgalteriya hisobiga qo'yiladigan talablarni belgilaydi;

(d) investitsion tadbirkorlik subyekti tushunchasiga ta'rif beradi va investitsion tadbirkorlik subyektiining muayyan sho'ba tadbirkorlik subyektlarini jamlashga nisbatan istisno holatni belgilaydi.

Investor o'zining biron-bir tadbirkorlik subyekti (investitsiyalar objekti) da ishtiroki xususiyatidan qat'iy nazar, u investitsiyalar objekti ustidan nazoratga ega yoki ega emasligini baholab, o'zi bosh tashkilot hisoblanishi yoki hisoblanmasligini aniqlashi lozim.

Investor, agar u investitsiyalar obyektida ishtirok etishdan o'zgaruvchan daromadlar olish bilan bog'liq risklarga yo'liqqan yoki bunday daromadni olish huquqiga ega, shuningdek investitsiyalar obyektiga nisbatan o'z vakolatlarini amalga oshirish orqali daromadga ta'sir ko'rsatish imkoniyatiga ega bo'lsa, investitsiyalar objekti ustidan nazoratga ega bo'ladi.

Shunday qilib, investor faqat quyidagi hollarda investitsiyalar objekti ustidan nazoratga ega bo'ladi:

- investitsiyalar obyektiga nisbatan vakolatlariga ega bo'lsa;

- obyektida ishtirok etishdan o'zgaruvchan daromadlar olish bilan bog'liq risklarga yo'liqqan yoki bunday daromadni olish huquqiga ega bo'lsa;

- investorning daromadlari miqdoriga ta'sir ko'rsatish maqsadida investitsiyalar obyektiga nisbatan o'z vakolatlarini amalga oshirish imkoniyatiga ega bo'lsa.

Investor, agar unda hozir ahamiyatga molik faoliyatni, ya'ni investitsiyalar obyektining daromadiga jiddiy ta'sir ko'rsatadigan faoliyatni boshqarish imkoniyatini beradigan mavjud huquqlar bo'lsa, investitsiyalar obyektiga nisbatan vakolatlariga ega bo'ladi.

Vakolatlar huquqlar natijasida yuzaga keladi. Ayrim hollarda vakolatlarini baholash qiyinchilik tug'dirmaydi, masalan, investitsiyalar obyektiga nisbatan vakolatlar ulushli instrumentlar, xususan aksiyalar yaratadigan ovoz berish huquqlarining bevosita mahsuli hisoblansa va vakolatlarini baholash faqat tegishli aksiyalar paketi bilan bog'liq ovoz berish huquqlarini ko'rib chiqish yo'li bilan amalga oshirilishi mumkin. Boshqa hollarda baholash bu qiyinroq bo'ladi va bir nechta omillarni ko'rib chiqishni talab qilishi mumkin (masalan, vakolatlar bir yoki bir nechta shartnoma bo'yicha kelishuvlar mahsuli bo'lsa).

Investor, agar u investitsiyalar obyektiga nisbatan vakolatlariga ega bo'lish, investitsiyalar obyektida ishtirok etishdan o'zgaruvchan daromadlar olish bilan bog'liq risklarga yo'liqish yoki bunday daromadni olish huquqiga ega bo'lish

bilan bir qatorda, investor investitsiyalar obyektida ishtirok etishdan oladigan daromadga ta'sir ko'rsatish maqsadida o'z vakolatlaridan foydalanish imkoniyatiga ham ega bo'lsa, investitsiyalar objekti ustidan nazoratga ega bo'ladi.

SHunday qilib, qarorlar qabul qilish huquqiga ega bo'lgan investor o'zi tamoyil yoki agent hisoblanishini aniqlashi lozim.

Bosh tashkilot o'xshash operatsiyalar hamda o'xshash vaziyatlardagi boshqa hodisalar uchun yagona hisob siyosati yordamida jamlangan moliyaviy hisobotlarni tayyorlashi lozim.

Investitsiyalar objektini jamlash investor investitsiyalar objekti ustidan nazoratni qo'lga kiritgan paytdan boshlanadi va investor investitsiyalar objekti ustidan nazoratni yo'qotgan paytda tugallanadi.

Bosh tashkilot moliyaviy holat to'g'risidagi jamlangan hisobotda kapital tarkibidagi nazorat kuchiga ega bo'lmagan ulushlarni bosh tashkilot mulkdorlarining kapitalidan alohida ifodalashi lozim.

Bosh tashkilotning sho'ba tadbirkorlik obyektida ishtirokchi sifatidagi ulushida yuz bergan, bosh tashkilot sho'ba tadbirkorlik objekti ustidan nazoratni yo'qotishiga olib kemaydigan o'zgarishlar kapital bilan operatsiyalar (ya'ni mulkdorlar bilan operatsiyalar) sifatida hisobga olinadi²⁸.

Agar bosh tashkilot sho'ba tadbirkorlik subyekti ustidan nazoratni yo'qotgan bo'lsa, bosh tashkilot:

(a) sobiq sho'ba tadbirkorlik subyekting aktivlari va majburiyatlarini moliyaviy holat to'g'risidagi jamlangan hisobotda hisobdan chiqaradi.

(b) nazorat yo'qotilgan sanada sobiq sho'ba tadbirkorlik subyektida qolgan har qanday investitsiyalarning haqqoniy qiymatda tan olishni to'xtatadi va keyinchalik bunday investitsiyalarni, shuningdek sobiq sho'ba tadbirkorlik subyektidan yoki uning foydasiga to'lanishi lozim bo'lgan har qanday summalarini hisob yuritishda tegishli MHXSda belgilangan tartibda aks ettiradi. Mazkur haqqoniy qiymat moliyaviy aktivni MHHS 9ga muvofiq dastlabki tan olishda haqqoniy qiymat yoki zarur holda, qaram tadbirkorlik subyekti yoki birgalikdagi faoliyatga investitsiyalar tannarxi sifatida baholanadi.

(v) nazoratni yo'qotish bilan bog'liq bo'lgan, sobiq nazorat paketida hisobga olinadigan foyda yoki zararni tan oladi.

8.3. BHXS (IAS) 29 "Giperinflyatsiya sharoitida moliyaviy hisobot"

29-son BHXS "Giperinflyatsiya sharoitida moliyaviy hisobot" giperinflyatsiyani boshidan kechirayotgan mamlakatlar valyutasida hisobot tuzadigan korxonalarining (konsolidatsiyalangan moliyaviy hisobotni ham o'z ichiga olgan) moliyaviy hisobotiga nisbatan qo'llaniladi.

²⁸ M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010. Part 1. P.426-430

Ushbu standart inflyatsiyaning absolyut tempini aniqlamaydi. 24-son BIXSga muvofiq moliyaviy hisobotni qayta hisoblash zaruriyatini aniqlash subyektiv qarorlar toifasiga talluqli hisoblanadi. Giperinflyatsiyaning mavjudligini davlat tomonidan ko'rib chiqilayotgan iqtisodiy holat tavsiflari ko'rsatib beradi. Ulardan asosiylariga quyidagilar kiradi:

a) aholi o'z jamg'armalarini pul shaklida emas yoki nisbatan turg'un xorijiy valyutada saqlashni afzal deb biladi. Milliy valyutadagi mavjud summalar xarid qobiliyatini saqlab qolish uchun darxol investitsiyalanadi;

b) aholi pul mablag'larini mahalliy valyutada emas balki nisbatan turg'un xorijiy valyutada hisob-kitob qiladi. Baholar ushbu xorijiy valyutada ko'rsatilishi mumkin;

s) kreditga sotish va sotib olish kredit muddati davomida xarid qobiliyatining yo'qotishlarini kompensatsiyalaydigan narxlarda amalga oshiriladi;

d) foiz stavkasi, ish haqi va baholar baho indeksi bilan bog'liq bo'ladi;

e) uch yil davomida inflyatsiyaning o'sishi 100%ga yaqinlashadi yoki undan oshadi.

Ko'pchilik mamlakatlarda boshlang'ich moliyaviy hisobot ayrim qayta baholanishi mumkin bo'lgan asosiy vositalar va investitsiyalardan tashqari mavjud aktivlarning umumiy baho yoki alohida baholarning o'sishini hisobga olmagan holdagi boshlang'ich (tarixiy) qiymati asosida tuzadilar. Biroq ayrim korxonalar boshlang'ich moliyaviy hisobotni mavjud aktivlarning aniq narxlarining o'zgarishini o'zida ifoda etgan tiklangan qiymatda taqdim etadilar.

Giperinflyatsiyali iqtisodiyotga ega mamlakatlar valyutasida hisobot beradigan korxonalar moliyaviy hisoboti u boshlang'ich va tiklangan qiymatga asoslanishidan qat'iy nazar hisobot sanasida amal qiladigan o'lchov birliklarida taqdim qilinishi lozim. BXHSLariga muvofiq o'tgan davrga talluqli bo'lgan moliyaviy hisobotlarda ochiqqlanishi talab qilinadigan axborotlar hamda ancha oldingi davrlarga oid bo'lgan har qanday axborotlar hisobot sanasida amal qiladigan o'lchov birliklarida aks ettirilishi lozim.

Pul moddalari bo'yicha daromad va xarajatlar sof daromadga qo'shilishi va alohida ochiqqlanishi lozim.

Moliyaviy hisobotni qayta hisoblashda hisobotlar 1) boshlang'ich qiymatda va 2) tiklangan qiymatda tuzilganligi inobatga olinadi.

Boshlang'ich qiymat asosida tuzilgan moliyaviy hisobotda buxgalteriya balansining hisobot sanasida amal qiladigan o'lchov birliklarida ifodalanmagan summolari umumiy baho indeksi asosida qayta hisoblanadi.

Pul mablag'lari qayta hisoblanmaydi, chunki ular hisobot sanasida amal qiladigan pul o'lchovida ifodalangan.

Baholar o'zgarishi asosidagi shartnomalar bilan bog'liq aktivlar va majburiyatlar jumladan, indeks obligatsiyalari va zaymlar hisobot sanasida to'lanmay qolgan qismini aniqlash uchun shartnomaga muvofiq to'g'irlanadi.

Boshqa barcha qolgan pul bo'lmagan aktivlar va majburiyatlar qayta hisoblanadi.

Ko'pchilik pul bo'lmagan moddalar boshlang'ich qiymatda yoki eskirishi chiqarilgan boshlang'ich qiymatda hisobga olinadi. Shu bois, ular xarid qilib olish sanasidagi summada ifodalangan. Har bir modda qiymatining yoki eskirish chiqarilgan qiymatining qayta hisoblangan natijasi boshlang'ich qiymatiga va jamg'arilgan eskirishiga umumiy baho indeksini qo'llash orqali aniqlanadi. Shu bois, asosiy vositalar, investitsiyalar, xomashyo va tovarlar zaxiralari, ish-bilarmonlik reputatsiyasi, patentlar, savdo markalari va shunga o'xshash aktivlar xarid qilib olish sanasidan to'g'irlanadi. Zaxiralar, qisman tayyor va tayyor mahsulotlar qiymati ularni xarid qilish va qayta ishlash xarajatlari vujudga kelgan sanadan e'tiboran qayta hisoblanadi.

Ayrim turdagi asosiy vositalar turlarini xarid qilish sanasi to'g'risida ma'lumotlar mavjud bo'lmagan hollarda qayta baholash uchun asos bo'ladigan qiymatni aniqlash xolisona professional baholash orqali amalga oshiriladi. Agar kam uchraydigan hollarda ma'lum davrlar uchun umumiy baho indeksi bo'lmagan taqdirda hisobot valyutasi va turg'un xorijiy valyuta almashtirish kursining o'zgarishi olinishiga ruxsat etiladi.

Pul bo'lmagan moddalar qayta hisoblangan summolari talluqli BHXSGa muvofiq aktivlardan kelgusida foydalanish (sotish va boshqa shaklda tassarruf etish) hisobidan qoplanadigan summadan katta bo'lgan hollarda kamaytiriladi. Shu bois, ushbu holatlarda asosiy vositalar, ish-bilarmonlik reputatsiyasi, patentlar va savdo markalarining qayta hisoblangan summolari qoplanadigan sumмага qadar kamaytiriladi, zaxiralarning qayta hisoblangan summasi realizatsiyaning sof qiymatiga qadar kamaytiriladi, qisqa muddatli investitsiyalarning qayta hisoblangan summasi bozor qiymatiga qadar kamaytiriladi. Korxona kelishuvga muvofiq qo'shimcha hisoblangan foizlar to'lovizsiz aktivlarni xarid qilishi bo'yicha to'lovlar muddatini uzaytirish asosida xarid qilishi mumkin. Ushbu holatlarda, qaysiki foizlar summasini yozish maqsadga muvofiq bo'lmagan hollarda ushbu aktivlar xarid qilib olingan sanadan emas, balki to'lovlar sanasidan qayta hisoblanadi. Ushbu standartni qo'llashning birinchi davri boshida xususiy kapital elementlari, taqsimlanmagan foyda va boshqa oshirilgan qayta baholash summalaridan tashqari talluqli sanalardagi umumiy baho indeksini qo'llash yordamida qayta hisoblanadi. Oldingi davrlarda yuzaga kelgan oshiriladigan qayta baholash summolari bekor qilinadi (to'g'irlanadi). Taqsimlanmagan foydaning qayta hisoblangan miqdori balansning boshqa barcha qayta hisoblangan moddalari asosida hisoblanadi.

Ushbu standart foyda va zararlar to'g'risidagi hisobotning hamma moddalari hisobot sanasida amal qiladigan o'lchov birliklarda ifodalanishini talab etadi. Shunday qilib, barcha summalar daromad va xarajatlarning moddalari qa-

chonki, moliyaviy hisobotda boshlang'ich yozilgan sanadan e'tiboran umumiy baho indeksi o'zgarishini qo'llash yordamida qayta hisoblanadi.

Inflyatsiya davrida pul aktivlarining pul majburiyatlaridan oshishiga ega bo'lgan korxonalar to'lov qobiliyatini yo'qotadi. Pul majburiyatlarining pul aktivlaridan oshishiga ega bo'lgan korxonalar aktiv va majburiyatlar baholar darajasiga bog'liq bo'lmagan darajada to'lov qobiliyatini ko'paytirishga erishadi. Ushbu sof pul moddalar bo'yicha daromad yoki xarajatlar pul bo'lmagan aktivlarni, xususiyl kapital, foyda va zararlar to'g'risidagi hisobot moddalarini qayta hisoblash va indekslanadigan aktivlar va majburiyatlarni to'g'irlash o'rtasidagi farq sifatida joriy qilinishi mumkin.

Sof pul mablag'lari bo'yicha daromad va xarajatlar sof foydaga kiritiladi.

Tiklanish qiymati asosida tuzilgan moliyaviy hisobotda balansning tiklanish qiymatida ko'rsatilgan moddalar qayta hisoblanmaydi, chunki ular hisobot sanasida amal qilayotgan o'lchov birliklarida ifoda etilgan.

Tiklanish qiymatidagi foyda va zararlar to'g'risidagi hisoboti odatda qayta hisobga qadar operatsiyalar va hodisalar asosida yotadigan haqiqatda yuz bergan momentdagi xarajatlarni aks ettiradi. Realizatsiya qilingan mahsulot tannarxi va eskirishi ularni ishlatish momentidagi joriy xarajatlar bo'yicha hisobga olinadi. Realizatsiya va boshqa xarajatlar ular yuz bergan momentdagi pul o'lchovlarida yozib boriladi. Shunday qilib, barcha summalar umumiy baho indeksini qo'llash orqali hisobot sanasida amal qiladigan o'lchov birliklariga qayta hisoblanadi²⁹.

29-son BHXSG muvofiq holda moliyaviy hisobotni qayta hisoblash soliqqa tortiladigan daromad va buxgalteriya daromadi o'rtasida farqni yuzaga keltirish mumkin. Ushbu farq 12-son BHXSGga muvofiq hisobga olinadi.

Ushbu standart pul mablag'lari harakati to'g'risidagi barcha moddalar hisobot sanasida amal qilayotgan pul birliklarida ifodalanishini talab etadi.

Qachonki mamlakat iqtisodiyoti giperinflatsiyadan chiqsa korxona ushbu standartga muvofiq moliyaviy hisobotni tuzish va taqdim qilishni to'xtatadi.

²⁹ M.Bonham and others. Generally accepted Accounting practice under IFRS. Ernst & Young LLP, United States, 2010. Part 1. P.997-1000

9-BOB. MOLIVAVIY HISOBOT TRANSFORMATSIYASI

9.1. MHXS bo'yicha hisobotni tuzishning uslublari

MHXS bo'yicha hisobotni tuzishning usullari

- Parallel Moliyaviy hisob hisobotning transformatsiyasi

Parallel hisobni yuritish – MHXSning qoidalariga muvofiq ravishda xo'jalik faoliyatidagi dalillarni buxgalteriya hisobining registrlarida aks ettirishni anglatadi.

Shunday qilib, har bir xo'jalik operatsiyasi ikki marta hisobga olinadi (takrorlanadi): birinchi marta - ... ikkinchi marta - ...

Parallel hisobni tashkillashtirishda, MHXS bo'yicha moliyaviy hisobot ko'rsatkichlari MHXS bo'yicha yuritilgan buxgalteriya hisobining ma'lumotlari asosida shakllantiriladi.

BHXS bo'yicha tuzilgan hisobot va hisobning qoidalari qay darajada MHXS bo'yicha yuritiladigan hisobga yaqin bo'lsa, shunchalik ...

- **Tanlov:**

Parallel hisob eki transformatsiya (o'zgartirish)?

Taqqoslama xarakteristika

	Parallel hisob	Hisobotning transformatsiyasi
Hisobotning ishonchliligi	Ishonchlikning yuqori darajasi	Yuqori informatsion xavf
Yuqori narx	Tashkilotning yirik xarajatlari	Tashkilotdan yirik xarajatlarni talab etmaydi.
Hisobotni tuzishdagi tezkorlik	BHXS bo'yicha tayyorlangan hisobot bilan deyarli bir vaqtda	Faqatgina BHXS bo'yicha hisobot tayyorlagandan so'ng

Qulayligi: hisobotdagi har bir raqam ortida MHXS bo'yicha aks ettirilgan xo'jalik operatsiyasi turganligi uchun hisobotda aks ettiriladigan noaniq axborotning past tavakkalchilik darajasi ko'proq xos.

Kamchiligi:

Tashkilot tomonidan qilinadigan yirik qo'shimcha xarajatlarni talab etadi (MHXS bo'yicha malakali xodimlarga qilinadigan xarajatlar, dasturiy ta'minot, tashkilot bo'linmalarini qaytadan tashkillash va b.)

- Tashkilot moliyaviy-xo'jalik faoliyatining ko'pgina sohalariga aloqador bo'lganligi uchun uzoq vaqtни talab etadi.

Hisobotni MHXSga muvofiq tuzilgan hisobotga transformatsiya qilinishi bu – BHXS bo'yicha tuzilgan hisobot ma'lumotlari asosida quyidagilarni o'zgartirish asosida MHXSga muvofiq hisobot tuzish jarayonidir:

- Tan olish (tasniflash va baholash)

- MHXS talablariga muvofiq holda, buxgalteriya hisobining obyektlari haqidagi axborotni ochish

2 xil usulda amalga oshirilishi mumkin:

- Kompaniyaning o'zi tomonidan;

- Tashqi mutaxassislarni jalb etgan holda.

MHXSning qanday hujjatlari hisobot transformatsiyasi bo'yicha tushuntirishlarni o'z ichiga oladi?

Javob:

Tashkilot MHXS bo'yicha birinchi moliyaviy hisobotini tayyorlayotgan sanadan kuchga kirib bo'lgan xamma MHXSlarni qo'llashi kerak.

MHXSga o'tish quyidagilarning shakllanishini o'z ichiga oladi:

1. Hisobot sanasida barcha standart talablariga javob beradigan hisob siyosatining shakllanishi.

2. O'tish sanasida MHXS bo'yicha kirish balansi.

3. MHXS bo'yicha birinchi moliyaviy hisobot tayyorlangan sanadan hech bulmaganda bir yil oldingi yil uchun kiyosiy ma'lumotlar.

4. MHXS bo'yicha birinchi moliyaviy hisobot.

5. MHXSga o'tishning ta'sirini tushuntiradigan qo'shimcha ma'lumotlarni ochish.

Hisobot transformatsiyasi jarayoni (transformatsiya bosqichlari yoki shakllari) standart ketma-ketlikka ega.

Biroq, transformatsiya bosqichlarining mazmuni ko'plab omillarning uyg'unlashuviga bog'liq.

Transformatsiya jarayonlarining mazmunini aniqlaydigan omillar:

1. Kompaniyaning moliyaviy-xo'jalik faoliyati xususiyatlari.

2. Tashkilot buxgalteriya hisobining o'ziga xos xususiyati.

Birinchi, tuzatishlarning yo'nalishini aniqlab beradi;

Ikkinchi, axborotni yig'ish texnikasini.

Transformatsiya hisoboti

1. Tayyorlov.

2. Ishchi bosqichi.

3. Giperinflyatsiya ta'sirining hisobi.

4. Xorijiy valyutaga o'tkazish.

5. Moliyaviy hisobotning shakllanishi.

Quyidagini aniqlash zarur:

- hisobot transformatsiyasining maqsadini;
(standartlar tizimini tanlashga, tuzish va taqdim etish bo'yicha talablarga, amalga oshirish usullariga sezilarli ta'sir ko'rsatadi)

Misol uchun:

Tashkilot (sho'ba korxona) uchun MHXS bo'yicha hisobot tuzishdan maqsad, guruhning konsolidallashgan hisobotini shakllantirish hisoblanadi.

Bu transformatsiya jarayonlariga qay tarzda ta'sir ko'rsatadi?

Bosh kompaniya va uning filiallari uchun yagona hisob siyosatini qo'llash zarur hisoblanadi.

Ayni vaqtda ushbu talabni amalga oshirishning ikkita varianti mavjud:

Birinchisi – guruh uchun yagona hisob siyosati ishlab chiqilayotganda, guruhning barcha korxonalari bir xil talablar bo'yicha individual hisobotni tuzadilar va hisobni yuritadilar.

Ikkinchisi – bunda individual hisobot ma'lumotlari mustaqil hisob siyosati bo'yicha shakllantiriladi, konsolidatsiya maqsadlari uchun esa yagona hisob siyosatining talablariga muvofiq ma'lumotlarni kiritish bo'yicha qo'shimcha tuzatishlar amalga oshiriladi.

Quyidagilarni aniqlab olish zarur:

- MHXSga muvofiq tuziladigan birinchi hisobot qaysi davr uchun tuzilishini;

- MHXSga o'tish muddatini qiyosiy ma'lumotlar taqdim etiladigan davrlar soni;

- kompaniyaning funksional valyutasini (baholash valyutasini) va hisobot valyutasini;

- hisobotni taqdim etish tilini;

- auditorlik tekshiruviga bo'lgan zaruriyat, baholovchilarning jalb qilinishi;

- transformatsiyani amalga oshirish usulini;

- ishning umumiy qiymatini.

Tashkilot MHXS bo'yicha hisobot transformatsiyasi xizmatini ko'rsatishga oid konsultatsiya shartnomasini tuzish haqidagi masalani ko'rib chiqadi (tashqaridan mutaxassislarning jalb qilinishi).

Shartnomani tuzishda nimalarga e'tibor qaratish kerak?

Transformatsiya natijalari bo'yicha beriladigan ma'lumotlarning hajmi:

Agarda buyurtmachi hisobot transformatsiyasining natijalari bo'yicha MHXSga muvofiq hisobotni faqatgina bir butun holda, hisobot elementlari bo'yicha analitik ma'lumotlar va transformatsion o'tkazmalarning tavsifisiz olsa, ayniqsa muhim ahamiyatga ega.

Keyingi parallel hisobning yuritilishi va navbatdagi hisobot transformatsiyasi ijrochi – kompaniyaga murojaatsiz deyarli mumkin emas.

Ishchi bosqichning maqsadi – BHXS va MHXS bo'yicha yuritiladigan hisoblar o'rtasidagi asosiy farqlarni aniqlash va baholash.

Bu transformatsiyaning eng mas'uliyatli, uzoq davom etadigan va ko'p mehnatni talab etadigan bosqichidir.

Kompaniya moliyaviy-xo'jalik faoliyatining va buxgalteriya hisobi tizimi-ning BHMS bo'yicha tahlili: Shu jumladan, hisob siyosati, ishchi schyotlar reja-si tahlili, operatsiyalar tahlili.

MHXS bo'yicha hisob siyosatining shakllanishi

Milliy hisobotni transformatsiya qilishda kompaniyalar BHMSga oid sch-yotlar rejasi bilan MHXSga muvofiq hisob obyektlarining ro'yxati o'rtasidagi farqqa duch keladilar.

Bu masalani qanday hal qilish mumkin?

Javob:

1. MHXSga muvofiq schyotlar rejasini milliy asosdagi analoglarga mos holda mustaqil qo'llash.

2. Hisobot moddolari darajasida ishlash

(MHXS bo'yicha schyotlar rejasini ishlab chiqmaslik)

Tashkilot MHXSga muvofiq hisob usulining u yoki bu turini tanlashda qi-yinchilikka duch keladi.

Savol:

MHXS bo'yicha hisob siyosatini ishlab chiqishda qanday holatlarni e'ti-borga olish kerak?

Javob:

Yuqori mehnat talabligi –

MHXSga muvofiqligià ...

MHXSga muvofiq hisobot tuzishdan maqsad à ...

Savol:

Agar kompaniya o'z diqqat e'tiborini kompaniyaning kapitallashuv daraja-sini oshirishga qaratgan bo'lsa, MHXSga muvofiq qanday hisob siyosatini tan-lash kerak ?

Javob:

☐ *Qayta baholangan qiymat bo'yicha hisob Modeli*

☐ *MHXS 16, MHXS 38*

☐ *Zaxiralarni baholash metodi – FIFO*

☐ *MHXS 40 "Investitsiyalar va ko'chmas mulk"*

☐ *O'rtacha qiymat bo'yicha hisob yuritish modeli.*

BHMS va MHXSlarga ko'ra yuritilgan hisoblardagi farqlar asosiga ko'ril-gan transformatsiya yozuvlarini shakllantirish uchun ma'lumotlarni yig'ish (ish-chi hujjatlarni to'ldirish).

Ishchi transformatsiya jadvallari obyekt muvofiq yoki operatsion asos bo'yicha tuziladi.

Asosiy vositalar buxgalteriya hisobi bo'yicha ishchi transformatsiya jadval-larining tuzilishi:

- boshlang'ich qiymati;
- amortizatsiya (davr boshiga, davr uchun, davr oxiriga;) qadrsizlanishdan zararlar.
- ishga tushirish sanasi
- balans qiymati
- va boshqalar

Transformatsiya qaydlari (2 turda):

1. moliyaviy hisobot elementlarining tasniflanishi o'zgarishi bilan bog'lik bo'lganlari

2. moliyaviy hisobot elementlarini baholashni o'zgartiradigan o'tkazmalar.

1. moliyaviy hisobot elementlarining tasniflanishi o'zgarishi bilan bog'lik bo'lganlar:

- ☐ Qayta tasniflash
- ☐ Yangi hisob obyektlarining joriy etilishi
- ☐ MHXSga muvofiq tan olishning talablarini qondirmaydigan istisnalar.

Jamlovchi transformatsiya jadvalini to'ldirish (foyda va zararlar haqidagi hisobot va balansni tayyorlash).

Pul mablag'larining xarakati to'g'risidagi hisobot va kapital harakati haqi-dagi hisobotni tuzish uchun ma'lumotlarni to'plash

MHXSga muvofiq tayyorlangan kapitaldagi o'zgarishlar haqidagi hi-sobot va pul oqimlari to'g'risidagi hisobot ko'rsatkichlari quyidagilar asosida shakllanadi:

▪ Transformatsiya qilingan foyda va zararlar haqidagi hisobot hamda ba-lans

- Shuningdek, ishchi bosqichda to'plangan qo'shimcha ma'lumotlar Transformatsiyani amalga oshirishda qabul qilingan, baholangan muhoka-ma va soddalashtirish, transformatsiya tavsiflari bo'yicha matnli fayl yaratish.

MHXS 29 «Giperinflyatsiya sharoitida moliyaviy hisobot»

MHXS 29 inflyatsiyani Giperinflyatsiyaga o'tishining absolyut darajasini belgilamaydi.

Giperinflyatsiya iqtisodiyotining xarakteristikasi:

1. Aholi o'zining jamg'armalarini pulsiz shaklda yoki barqaror xorijiy val-yutada saqlashni afzal ko'radi.

2. Pul mablag'lari mahalliy valyutada emas, balki turg'un chet el valyuta-siga nisbatan qaraladi (narxlar ushbu valyutada o'rnatilishi mumkin).

3. Kreditga sotish va etkazib berish kredit muddati davomida xarid qobiliyatining kutilayotgan yo'qotishlarni o'rnini qoplaydigan narxlarda amalga oshiriladi, xattoki bu muddat davomiy bo'lmasa ham.

4. Foiz stavkalari, ish haqi va narxlar baho indeksiga bog'lanadi

5. Uch yil davomida inflyatsiyaning umumiy darajasi 100 % dan ortadi yoki shunga yaqinlashadi.

MHXS 29 ga muvofiq, quyidagilar zarur:

- Umumiy xarid qobiliyatidagi o'zgarishlarni aks ettiradigan umumiy baholar indeksini tanlash (qoidaga ko'ra, iste'mol baholari indeksini).

- Balansdagi nomonetar moddalarni qayta hisob-kitobini amalga oshirish.

- Foyda va zararlar haqidagi hisobot moddalarini qaytadan hisoblash.

Monetar moddalar o'z ichiga pul moddalarini va pul mablag'lari bilan so'ndiriladigan moddalarni, ya'ni debitor hamda kreditor qarzdorliklarni, moliyaviy investitsiyalarni o'z ichiga oladi.

Pul moddalari o'z ichiga pul vositalarini hamda pul vositalarining ekvivalentlarini oladi (yuqori likvidli qimmatli qog'ozlar).

Monetar moddalar tarkibiga kirmaydigan aktivlar va majburiyatlar nomonetar moddalar hisoblanadi.

Funksional valyuta (baholash valyutasi) bo'lib, qo'llanilishi kompaniyaga muhim ta'sir ko'rsatadigan va kompaniyaning ko'pchilik operatsiyalari amalga oshiriladigan valyutasi hisoblanadi.

Moliyaviy hisobotni taqdim etish valyutasi funksional valyutaga mos kelmasligi mumkin (taqdim etishdagi qulaylik uchun).

Masalan, funksional valyutasi so'm bo'lgan kompaniya, moliyaviy hisobotni evroda taqdim etishi mumkin.

MHXS 21 ga muvofiq:

- Chet el valyutasiga o'tkazish metodikasi - kompaniyaning funksional valyutasi iqtisodiy giperinflyatsiyali mamlakatning valyutasi ekanligi yoki yo'qligiga bog'liq bo'ladi.

Agar kompaniyaning funksional valyutasi giperinflyatsion valyuta bo'lsa:

- U holda, dastlab MHXS 29 dagi vaziyatlar qo'llaniladi,

- So'ng hisobot ma'lumotlari hisobot sanasidagi kurs bo'yicha xorijiy valyutaga o'giriladi (masalan, AQSh dollariga).

MHXSga muvofiq axborotni ochib berish:

1. Hisob siyosati.

2. Moliyaviy hisobotga izoxlar.

3. MHXS bo'yicha hisobot shaklining ko'rsatkichlari milliy va yoki taqdimot valyutadagi jamlovchi transformatsiya jadvalining ustuni bo'lgan «MHXS bo'yicha ma'lumotlar» asosida shakllanadi.

Agarda hisobotni chet tilida (masalan, ingliz tilida) taqdim etishga zaruriyat bo'lsa, professional tarjimani amalga oshirish kerak.

9.2. Moliyaviy hisobotni transformatsiya bo'yicha tartibga solish

Xalqaro moliyaviy hisobotni taqdim qilish masalalari bevosita 1-son BHXS, 8-son BHXS va 7-son BHXSlarda ko'zda tutilgan. Bundan tashqari, 9.4-jadvalda ko'rsatilganidek, moliyaviy hisobotning alohida komponentlari va ayrim obyektlar to'g'risidagi axborotlarni tavsiflash masalalari 10, 30, 14, 26, 29, 34, 35, 15, 21, 24, 33-sonli BHXSlarida ham yoritilgan.

1-son BHXS "Moliyaviy hisobotni taqdim qilish" standartida moliyaviy hisobotni taqdim qilishning umumiy qoidalari, hisobotlarning tarkibi va mazmuniga qo'yiladigan minimal talablar keltirilgan.

Ushbu standartning maqsadi korxonaning o'z moliyaviy hisobotining o'tgan davrlardagi moliyaviy hisobotiga hamda boshqa korxonalarning moliyaviy hisobotlariga taqqoslanuvchanligiga erishish uchun umumiy maqsadlardagi moliyaviy hisobotni taqdim qilishning negizini ta'min etish bo'lib hisoblanadi.

Kompaniya rahbariyati har bir qo'llaniladigan BHXS va Interpretatsiya bo'yicha Doimiy Qo'mitaning interpretatsiyalari talablariga to'liq muvofiq holda hisob siyosatini ishlab chiqishi kerak.

BHXSlarida aniqlashlar bo'lmagan va interpretatsiyalar berilmagan hollarda rahbariyat hisob siyosatini ishlab chiqishda moliyaviy hisob foydalanuvchilari uchun foydali axborotlarni ta'min etishda o'zlarining mushohadalaridan kelib chiqadi. Ushbu mushohadalarni tayyorlashda korxona rahbariyati quyidagilardan kelib chiqadi: *faoliyatning uzluksizligi; jamg'arilish; taqdim qilishning ketma-ketligi; salmoqlilik; o'zaro qoplash va axborotlarning taqqoslanishligi kiritilgan*. Moliyaviy hisobotning har bir komponenti aniq belgilanishi lozim. Moliyaviy hisobotning barcha shakllarida taqdim qilinayotgan axborotlarning yetarli darajada tushunilishini ta'min etish maqsadida (5, 95-bet):

a) hisobot berayotgan kompaniyaning nomi yoki uning boshqa e'tirof etish belgilari;

b) moliyaviy hisobot alohida mustaqil kompaniyani qamrab oladimi yoki kompaniyalar guruhini;

s) hisobot sanasi yoki moliyaviy hisobotning taalluqli komponentiga muvofiq kelishiga bog'liq holda moliyaviy hisobot qamrab olgan hisobot davri;

d) hisobot davri;

e) moliyaviy hisobotda aks ettiriladigan raqamlarning aniqlik darajasi.

Moliyaviy hisobotning to'liq komplekti quyidagi *tarkibiy qismlardan* tashkil topadi:

a) buxgalteriya balansi;

b) foyda va zararlar to'g'risidagi hisobot;

s) qo'yidagilardan birini aks ettiruvchi hisobot

(i) xususiy kapitalning harakati to'g'risidagi hisobot;

(ii) mulkdorlar bilan kapital xarakterdagi va ular o'rtasidagi taqsimlash operatsiyalaridan farq qiladigan xususiy kapitalning o'zgarishi to'g'risidagi hisobot;

e) pul mablag'larining harakati to'g'risidagi hisobot;

s) hisob siyosati va hisobotga tushuntirishlar.

Ko'pchilik tashkilotlar moliyaviy hisobotdan tashqaritashkilot rahbariyatiga moliyaviy obzor beriladi, unda tashkilotning moliyaviy xo'jalik faoliyati tavsif va tushuntirishlar beriladi, uning moliyaviy holati va asosiy muammolar va noaniqliklar tavsifi keltiriladi. Ushbu hisobot quyidagi mazmundagi axborotlarni qamrab oladi.

(a) moliyaviy natijalarni belgilovchi asosiy omillar va ularning ta'siri, shu jumladan kon'yukturaning o'zgarishi, qaysiki korxona shu sharoitda faoliyat ko'rsatadi, ushbu o'zgarishlarga tashkilotning reaksiyasi va ularning ta'siri hamda tashkilotning moliyaviy natijalarni qo'llab-quvatlash va yaxshilashga qaratilgan siyosati, shu jumladan dividend sohasidagi siyosati ham;

(b) tashkilotning moliyalashtirish manbalari, uning majburiyatlar va xususiy kapitalga nisbatan rejadagi ko'rsatkichlari;

(s) BHXSLariga muvofiq buxgalteriya balansida tashkilotning tan olinmagan mablag'lari (9).

Moliyaviy hisobot albatta korxonaning moliyaviy holati, moliyaviy natijalari va pul mablag'lari harakati to'g'risida *vijdonan taqdim etishlari* shart. Vijdonan taqdim etish hisob tamoyillarida mujassamlashgan aktivlar, majburiyatlar, daromad va xarajatlarni hisobga olish qoidalar va mezonlariga to'liq rioya qilingan holda haqoniy aks ettirishni anglatadi.

Moliyaviy hisobotda *minimum har yili* taqdim qilinishi lozim. Kompaniya ayrim hollarda istisno tariqasida hisobot davrini bir yildan oshadigan yoki kam davrini ham belgilashi mumkin. Bunday hollarda bir yildan farq qiladigan davrdan foydalanish sabablari ko'rsatilib berilishi talab qilinadi (5, 96-b.).

Xalqaro kompaniyalar rahbariyati korxonaning *hisob siyosatini* ishlab chiqishi zarur, barcha moliyaviy hisobotlar har bir qo'llanilayotgan BHXSLar hamda Doimiy Qo'mitaning standartlarga keltirgan interpritatsiyalariga to'liq muvofiq kelsin. Agarda aniq talablar bo'lmagan hollarda korxona rahbariyati moliyaviy hisobotlarda taqdim qilinayotgan axborotlarning

(a) foydalanuvchilar tomonidan qarorlar qabul qilinganda *uyg'unligi*

(v) *ishonchligini ta'min etishlari lozim.*

Hisob siyosati – bu korxona tomonidan moliyaviy hisobotlarni tayyorlash va taqdim qilishda qabul qilingan aniq tamoyillar, negizlar, qoida va tajribalar mujmasidan iborat hujjatdir.

Korxona rahbariyati moliyaviy hisobotni tayyorlashda korxona o'z faoliyatini davom ettira olish qobiliyatini baholay olishi lozim. Moliyaviy hisobot korxona o'z faoliyatni *uzluksiz davom ettirishi* to'g'risidagi, ya'ni rahbariyat korxonaning likvidatsiya qilinishi yoki o'z faoliyatini to'xtatishini mo'ljallamagan yoki ushbu masalani qo'rib chiqish sabablari bo'lmagan yo'l qo'yilishlarga asosan tuzilishi lozim. Agarda ushbu holatlar mavjud bo'lsa korxona hisob siyosatida ularni bayon etishi lozim bo'ladi.

Korxona moliyaviy hisobotini pul mablag'lariga doir axborotlardan tashqarisini *hisoblash metodiga* asosan tuzishlari lozim. Ushbu metodga asosan operatsiya va jarayonlar ular qachon yuz bergan bo'lsa (pul kelib tushushi va pul mablag'larining to'lanishi qat'iy nazar) shu paytda tan olinadi va ular talluqli bo'lgan davrlaridagi hisob registrlarida qayd qilinadi va moliyaviy hisobotlarda taqdim etiladi. Xarajatlar foyda va zararlar to'g'risidagi hisobotda sarflangan xarajatlar bilan ishlab topilgan daromadlarning aniq moddalri o'rtasidagi *muvofiqlik konsepsiyasiga* asosan tan olinadi.

Moliyaviy hisobotlarda moddalarni taqdim qilinishi va ularning tasnifi bir davrdan ikkinchi davrda saqlanishi lozim (*taqdim qilishning ketma-ketligi*). Korxona moliyaviy hisobotlarni taqdim qilishda usullarning o'zgartirish kiritish kerak bo'ladi, agarda o'zgargan tarkib ehtimol to'liq saqlanilsa yoki muqobil variantda taqdim qilishdan olinadigan naf muqarrar bo'lsa.

Moliyaviy hisobot *salmoqli* bo'lgan moddalarnigina aks ettirishi lozim. Salmoqli bo'lmagan moddalar analogik xarakterdagi moddalardagi summalar bilan birlashtirilishi va alohida taqdim etilmasligi lozim.

Hisobotlarda aktivlar va majburiyatlarning *bir birini qoplagan* holda aks ettirilishiga yo'l qo'yilmasligi lozim (BHXS'lari talab qilgan yoki rux'sat bergan hollardan tashqari). Daromad va xarajatlarning moddalari bir-birini qoplashga agarda BHXS'lari talab etilsa yoki ruxsat etilsa hamda salmoqli bo'lmagan operatsiyalar natijasida yuzaga kelgan foyda va zararlar, qaysiki analogik operatsiyalar natijalari bilan birlashtiriladigan hollarda yo'l qo'yiladi.

Moliyaviy hisobotlarda taqdim qilinayotgan axborotlarning o'tgan davr hisobotlaridagi ma'lumotlari bilan *taqqoslanuvchanligi* ta'min etiladi, agarda BHXS'lari boshqacha holat ko'zda tutilmagan bo'lsa.

Hisob siyosati yuqoridagi tamoyillarga tayanishi uning BHXS'lariga muvofiqligini ta'min etadi.

8-son BHXSga ko'ra, hisob siyosatini o'zgartirishga – "kompaniyalar ishlab chiqqan yangi buxgalteriya hisobi siyosati amaldagi qonunchilikka va buxgalteriya hisobi standartlari tizimi talablariga muvofiq yoki o'zgartiriladigan hisob siyosati moliyaviy stejmentlar taqdim qilish holatini yaxshilashga olib kelgan hollarda"- ruxsat beriladi. Bunda hisob siyosatidagi o'zgarishlar - "(a) joriy va kelgusi moliyaviy stejmentlarda aks ettirish, ya'ni yangi hisob siyosati joriy qilingan vaqtdan e'tiboran moddalarni hisobga olishda qo'llaniladi, (b) retro-

aktiv, yangi hisob siyosati qo'llanilgan vaqtdan emas, balki hisobga olinadigan moddalar yuzaga kelgan vaqtdan e'tiboran qo'llaniladi, (s) Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobotda alohida moddalarga ta'sirini aniqlash va shu asosda hisobot davri boshidagi taqsimlanmagan foyda summasiga o'zgartirish kiritish" - orqali amalga oshirilishi ko'zda tutilgan.

1-son BHMSda moliyaviy hisobotning hisobot davri 1 yanvardan 31 dekabr-gacha belgilangan. Hisobotni taqdim qilish muddati esa keyingi hisobot davrining 15-fevraligacha belgilangan. Xalqaro standartlarda moliyaviy hisobot eng kamida har yili taqdim qilinishi qayd qilingan (uning sanalari ko'rsatilmagan) va taqdim qilish muddatlari ko'rsatilmagan.

Kompaniyaning *buxgalteriya balans*i minimum quyidagi chiziqli moddalarni o'z tarkibiga olishi shart: (a) asosiy vositalar; (b) investitsion mulk; (d) nomoddiy aktivlar; (e). (f), (g), (h)dan tashqari moliyaviy aktivlar; (e) hissali qatnashish metodi bo'yicha hisobga olingan investitsiyalar; (f) biologik aktivlar (g) zaxiralar; (h) savdo va boshqa debitorlik qarzlari; (i) pul mablag'lari va ularning ekvivalenti; (j) savdo va boshqa kreditorlik qarzlari; (k) baholanadigan majburiyatlar; (l) moliyaviy majburiyatlar ((j) va (k) bandlaridan tashqari) (m) soliq majburiyatlari va 12-son BHXS talablari, foyda solig'i; (n) muddati uzaytirilgan soliq majburiyatlari va muddati uzaytirilgan soliq aktivlari, 12-son BHXS. (o) xususiy kapital tarkibida berilgan ozchilik hissasi; va (s) joriy qilingan kapital va rezervlar (1-son BHXS, 68).

ORZU

Buxgalteriya balansi

31 dekabr 2005

(ming AQSh dollari hisobida, aksiyalardagi raqamlardan tashqari)

	Dek. 31, 2005	Dek. 31, 2004
Aktivi		
<i>Uzoq muddatli aktivlar</i>		
1. Nomoddiy aktivlar	212,196	210,486
2. Mulk, bino, mashina va asbob-uskunalar	1,579,580	1,623,113
3. Minus: jamg'arilgan depresiatsiya va amortizatsiya	(183,792)	(178,260)
4. Investitsiyalar	<u>694,276</u>	<u>685,150</u>
5. (1+2-3+4)	2,302,260	2,340,489
<i>Aylanma aktivlar</i>		
6. Zaxiralar	961,689	925,026
Olinadigan schyotlar:		
7. Olinadigan savdo schyotlari	177,502	182,406
8. Olinadigan boshqa schyotlar	4,203	3,205
9. Pul mablag'lari va ekvivalentlari	121,744	118,446
10. Boshqa joriy aktivlar	<u>30,452</u>	<u>25,450</u>
11. (6+7+8+9+10)	1295,590	1,254,533
12. Muddat uzaytirilgan soliqlar		
13. Muddati uzaytirilgan xarajatlar	<u>4,475</u>	<u>4,475</u>
(5+11+12+13)	3602,325	3,599,497
Aksionerlik kapitali va majburiyatlar		
<i>Aksioner kapital:</i>		
14. Imtiyozli aksiya – Bir donasi qiymati - 100\$, 6%, kumulyativ, konvertabil (e'lon qilingan, ishlab chiqarilgan va muomaladagi aksiya 10000)	1,000	1,000
15. Oddiy aksiyalar – Bir donasi qiymati – 10 \$, e'lon qilingan 350,000,000 aksiya, ishlab chiqarilgan va muomaladagi aksiya 200000,000	2,000,000	2,025,000
16. Taqsimlanmagan foyda	1,015,382	1,008,317
17. Sof foyda	14,800	12,845
18. Qayta baholashdagi farqlar		
19. Aksioner kamchiligining hissasi		
20. (14+15+16+17+yoki-18+19)	3,031,182	3,047,162
21. Rezervlar	16,450	15,250
<i>Majburiyatlar</i>		
22. To'lanadigan savdo schyoti	309,563	320,500
23. Boshqa to'lanadigan schyotlar	85,480	74,285
24. Foyda solig'i bo'yicha majburiyatlar	2,960	3,020
25. Uzoq muddatli debetlar	<u>155,450</u>	<u>138,040</u>
26. (22+23+24+25)	<u>553,453</u>	<u>535,845</u>
27. Muddati uzaytirilgan soliqlar	<u>1,240</u>	<u>1,240</u>
28. (20+21+26+27)	3,602,325	3,599,497

1-son BHXSda 74-77-moddalarida kompaniyaning to'g'ridan to'g'ri buxgalteriya balansida yoki bo'lmasa hisobotlarga izohlarda aks ettirishi talab etiladigan axborotlar qatori ham keltirilgan.

Buxgalteriya balansining xalqaro standartlar talablari asosida tuzilgan shaklini quyidagi ORZU kompaniyasining misolida keltirilgan (9.1-jadval).

"Foyda va zararlar to'g'risidagi" hisobot minimum quyidagi moddalarini o'z tarkibiga olishi lozim: (1) tushum; (2) operatsion faoliyat natijalari; (3) moliyalashtirish bo'yicha xarajatlar; (4) ishtirok etish metodi bo'yicha hisobga olinadigan assotsiatsiyalashgan va sho'ba korxonalarining foyda va zararlaridagi hissasi; (5) soliqlar bo'yicha xarajatlar; (6) odatdagi faoliyatidan olingan foyda yoki zararlar; (7) favquloddagi holatlar; (8) ozchilikning hissasi; (9) hisobot davridagi foyda yoki zararlar (1-son BHXS, 81,82).

1-son BHXSning 86-95 moddalarida to'g'ridan to'g'ri "foyda va zararlar to'g'risidagi" hisobotda yoki bo'lmasa hisobotlarga beriladigan izohlarda aks ettirilishi talab etiladigan moddalar qayd etilgan.

Kompaniyalar "foyda va zararlar to'g'risida"gi hisobotida yoki unga berilgan izohlarida *xarajatlarning xarakteri* yoki ularning korxona *doirasidagi funksiyalariga* asoslangan xarajatlar tasnifidan foydalangan holda xarajatlar tahlilini keltirishlari lozim.

Tahlilning birinchi metodi *xarajatlarning xarakteri metodi* deb ataladi. Bu metodda "foyda va zararlar to'g'risida"gi hisobotda xarajatlar xarakteriga ko'ra (masalan, depresiatsiya va amortizatsiya, materiallar xaridi, transport xarajatlari, ish haqi, reklama xarajatlari) va korxona ichida turli xil funksional yo'nalishlar bo'yicha taqsimlanmaydi. Bu metod uncha katta bo'lmagan korxonalarda qo'llash qo'laydir. Xarajatlarning xarakteri metodi yordamida tasniflanishi quyidagi ko'rinishda bo'lishi mumkin:

1. Tushum X
2. Boshqa operatsion daromad X
3. Tayyor mahsulotlar va tugallanmagan ishlab chiqarish zaxiralaridagi o'zgarishlar X
4. Xom-ashyo va materiallardan foydalanish X
5. Ish haqi X
6. Depresiatsiya va amortizatsiya xarajatlari X
7. Boshqa operatsion xarajatlar X
8. Jami operatsion xarajatlar (+yoki-3+4+5+6+7) X
9. Operatsion faoliyatdan olingan foyda (1+2-8) X

Ikkinchi metod xarajatlarning yoki *"sotish tannarxi"* funksiyasi metodi deb atalib, bunda xarajatlar ularning funksiyasiga ko'ra, sotish tannarxi, realizatsiya va ma'muriy faoliyatiga oid xarajatlarga tasniflanadi. Ushbu metod axborot foydalanuvchilarga uyg'un axborotlarni ta'min etishda eng sinalgan va umume'tirof

ORZU

Pul mablag'larining harakati to'g'risidagi hisobot 2005 moliyaviy hisobot yili uchun

	2005	2004
Hisobot yilining boshida pul mablag'lari	118,446	108,016
Operatsion faoliyat natijalari	25,991	19,400
To'lanadigan foyda solig'i	60	60
Depressiya va amortizatsiya	(6,600)	(4,200)
Uzoq muddatli rezervlardagi o'zgarishlar	(150)	120
Uzoq muddatli aktivlarni hisobdan chiqarishdan	50	(70)
Olingan foyda (zarar)	19,351	15,310
Operatsion faoliyatdan olingan pul mablag'larining yalpi summasi	(25,633)	(15,700)
Zaxiralarning ko'payishi	4,904	5,600
Savdo debitor qarzlarning ko'payishi	238	250
Savdo kreditör qarzlarning ko'payishi	938	250
Aylanna kapitaldagi boshqa o'zgarishlar	(1,122)	5,710
Operatsion faoliyatdan olingan pul mablag'larining sof summasi	(18,940)	(14,400)
Asosiy vositalarni oshishi bo'yicha pul to'lov'lari	18,320	9,200
Asosiy vositalarni sotishdan tushgan pul mablag'lari	(2,200)	(1,200)
Investitsiyalarga qo'shimcha pul to'lov'lari	2,400	2,200
Xaridlar bo'yicha pul to'lov'lari	420	220
Olingan foizlar va dividendlar	(522)	1,730
Qimmatli qog'ozlar savdosidagi pul oqimi	(5,000)	(2,500)
Investitsion faoliyatda foydalanilgan pul mablag'larining sof summasi	(5,780)	(5,800)
Kapitalga badallar	2,300	(120)
Kompaniya dividendi va aksioner kamchiliklari to'langan dividendlar	(1,400)	2,200
Qarz majburiyatlarini chiqarish	(850)	220
Qarz majburiyatlarini to'lash	(11,252)	(4,270)
To'langan foizlar	5,150	5,200
Moliyalashtirish bo'yicha faoliyatda ishlatilgan pul mablag'larining sof summasi	9,400	9,900
Tijorat faoliyati natijasida pul mablag'lari va ekvivalentlari qoldig'ining o'zgarishi	121,744	118,446
Konsolidatsiyalashgan kompaniyalar o'zgarishi natijasida pul mablag'lari va ekvivalentlari qoldig'ining o'zgarishi		
Valyuta kursi o'zgarishi natijasida pul mablag'lari va ekvivalentlari qoldig'ining o'zgarishi		
Yil oxirida pul mablag'lari va ekvivalenti		
Qimmatli qog'ozlar savdosi va boshqa instrumentlar		
Balansda ko'rsatilgan likvidli aktivlar		

ORZU

2005 hisobot yili uchun

Xususiy kapital o'zgarishi to'g'risidagi hisobot (ming AQSh dollar hisobida)

	Aksioner kapital	Rezerv kapital	Taqsimlanmagan foyda	Sot foyda	Reckitt & Colman pis xususiy kapitali hissasi	Aksioner kamchiligi hissasi	Qayta hisoblashdagi farq	Jami
31/12/2004	2,026,000		1,008,317	12,845	3,047,162			3,047,162
Kapitalga badal kiritish va dividend to'lash natijasida o'zgarishi:								
o'zgarishi:								
Kapitalga badal								
Dividend to'lovlari								
Foydada aks ettirilmagan aksioner kapitaldagi boshqa o'zgarishlar:	(25,000)			(5,780)	(25,000) (5,780)			(25,000) (5,780)
Kurs farqi								
Boshqa farqlar								
Foydada aks ettirilmagan aksioner kapitaldagi o'zgarishlar:			7,065	(7,065)				
Taqsimlanmagan foydaga olib borish								
2005 yil soliqdan keyingi foydasi				14,800	14,800			14,800
31/12/2005	2,001,000		1,015,382	14,800	3,031,182			3,031,182

Moliyaviy hisobotning izohlarida foydalanuvchilarga foydali bo'lgan qo'shimcha axborotlarni o'z ichiga oladi. Moliyaviy hisobotga berilgan izohlarda quyidagi axborotlar o'z aksini topadi: (a) moliyaviy hisobotni tayyorlash asoslari to'g'risidagi axborotlar va salmoqli operatsiyalar va hodisalar uchun tanlangan va qo'llaniladigan hisob siyosati; (b) moliyaviy hisobotda aks ettirilmay qolgan, lekin BHXSLari talabi bilan taqdim qilinadigan axborotlarni ochib berish; (d) moliyaviy hisobotda aks ettirilmagan, lekin obyektiv tasavvur uchun zarur bo'lgan qo'shimcha axborotlarni taqdim qilish.

9.3. Hisobotlarni shakllantirish va nazorat jarayonlari

O'zbekiston iqtisodiyotiga investitsiyalar jalb qilish uchun muayyan sharoit yaratish. Jumladan, vatanimiz iqtisodiy subyektlari faoliyatining shaffofligi va aniqligiga erishish zarur. Bu masalani amalga oshirish moliyaviy hisobotlarning umumqabul qilingan jahon standartlarini – moliyaviy hisobotning xalqaro standartlarini qo'llash bilan bog'liq. Bu "Korporativ boshqaruv tizimidagi tamoyil va yondashuvlarni tubdan o'zgartirish, ishlab chiqarish, tashqi iqtisodiy va investisiya jarayonlariga zamonaviy xalqaro korporativ menejment standartlarini joriy etish jiddiy e'tiborni talab qiladi"³⁰.

Mustaqilligimizning dastlabki davridan boshlab bu borada ko'plab ishlar amalga oshirildi, jumladan, 1994 yilda iqtisodiy islohotlarni amalga oshirish, O'zbekiston Respublikasini jahon hamjamiyatiga integratsiyalash, xalqaro statistik taqqoslashlarni o'tkazish, istiqbolni belgilash - tahlil qilish ishlari darajasini oshirish va xalq xo'jaligi boshqarishning iqtisodiy uslublariga o'tish uchun ishonchli axborot bazasi bilan ta'minlash maqsadida qabul qilingan "O'zbekiston Respublikasining xalqaro amaliyotida qabul qilingan hisobga olish va statistika tizimiga o'tish davlat dasturi to'g'risida"gi Vazirlar Mahkamasining qarori asosida buxgalteriya hisobi tizimini xalqaro standartlar asosida tashkil qilish bo'yicha qator ishlar amalga oshirildi. Xususiyl investitsiyalar, jumladan xorijiy investitsiyalar uchun qulay muhitni ta'minlab, bozor infratuzilmasining muhim elementi sifatida shakllanishi lozim bo'lgan bozor iqtisodiyotida «**Buxgalteriya hisobi Konsepsiyasi**» O'zbekiston Respublikasi Moliya Vazirligi qoshidagi buxgalteriya hisobi bo'yicha metodologik kengash va Professional buxgalterlar instituti Milliy Kengashi (hozirgi Buxgalterlar va auditorlar milliy assotsiatsiyasi) tomonidan 1994 yil 29 dekabrda tasdiqlangan edi. Unda respublikamizda endigina vujudga kelayotgan bozor iqtisodiyoti sharoitida buxgalteriya hisobi tizimini qurish asoslari mustahkamlab berilgan.

³⁰ Karimov I.A. Mamlakatimizni 2014-yilda ijtimoiy-iqtisodiy rivojlantirish yakunlari va 2015-yilga mo'ljallangan iqtisodiy dasturning eng muhim ustuvor yo'nalishlariga bag'ishlangan Vazirlar Mahkamasining majlisidagi ma'ruzasi //Xalq so'zi gazetasi. 2015 yil 18 yanvar

O'zbekiston Respublikasida buxgalteriya hisobi va hisoboti tizimini rivojlantirish strategiyasi, buxgalteriya hisobi va hisobotida shakllanadigan hisob axborotining sifatini oshirish hamda ushbu axborotdan manfaatdor foydalanuvchilarning kafolatli foydalana olishlarini ta'minlab berishga qaratilgan. So'nggi yillarda O'zbekistonda buxgalteriya hisobi va hisobot sohasida 1994 yilda qabul qilingan "Buxgalteriya hisobini isloh qilish" dasturida ko'zda tutilgan ancha-muncha o'zgarishlar amalga oshirildi.

Buxgalteriya hisobi va hisoboti tizimida amalga oshirilayotgan o'zgarishlar xo'jalik yurituvchi subyektlar faoliyatining moliyaviy natijalari va moliyaviy holati haqidagi manfaatdor foydalanuvchilar uchun foydali bo'lgan axborotni shakllantirishni ta'minlashga qaratildi. Buxgalteriya hisobi va hisobotini isloh qilishning asosiy instrumenti sifatida moliyaviy hisobotlarning xalqaro standartlari asosida milliy standartlar qabul qilindi.

Buxgalteriya hisobi va hisoboti taraqqiyotida muayyan yutuqlarga erishilgan bo'lsa-da, shu bilan birga jiddiy muammolar ham mavjud bo'lib, ularga:

- MHXS asosida tuziladigan buxgalteriya hisobotlarining rasmiy statusi, shuningdek MHXSni qo'llashning zaruriy infratuzilmasining mavjud emasligini;

- xo'jalik yurituvchi subyektlar tomonidan, milliy standartlar asosida tayyorlangan buxgalteriya hisobotlarini transformatsiya qilish orqali MHXS bo'yicha jamlangan moliyaviy hisobotlar tayyorlash uchun asossiz katta xarajatlarni;

- buxgalteriya hisobotlari sifatini nazorat qilish tizimining kuchsizligi, shu jumladan, buxgalteriya hisobotlari auditi sifatining yuqori emasligini;

- kasbiy jamoat birlashmalari va boshqa manfaatdor birlashmalarning, shu bilan birga buxgalteriya hisobotidan foydalanuvchilarning buxgalteriya hisobi va hisobotini tartibga solish, hamda buxgalterlik va auditorlik kasbini rivojlantirishda ishtirokining yetarli emasligini;

- ko'pchilik buxgalter va auditorlarni kasbiy tayyorlash darajasining past darajadali, shuningdek MHXS bo'yicha tayyorlangan axborotdan foydalanish ko'nikmalarining yetarli emasligini kiritish mumkin.

Mavjud yuzaga kelgan buxgalteriya hisobi va hisoboti tizimi unda shakllangan axborotning ishonchliligi va tegishli darajadagi sifatini ta'minlab bera olmaydi, shuningdek, ushbu axborotdan foydalana olish imkoniyatlarini sezilarli darajada cheklaydi.

Bugungi kunda O'zbekistonda buxgalteriya hisobi va hisobotining kelgusi taraqqiyoti uchun qulay sharoit vujudga kelmoqda. Buxgalteriya hisobi va hisoboti obyektlarining aksariyat qismini o'z ichiga oluvchi me'yoriy-huquqiy hujjatlar amalga kiritilgan, ammo ushbu hujjatlarni moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari va ularga bo'lgan talablarning o'zgarib borayotganligi nuqtai-naza-

ridan tubdan ko'rib chiqish lozim. Chunki ushbu me'yoriy huquqiy hujjatlar qabul qilingandan so'ng MHXSlarda katta o'zgarishlar bo'lgan.

Respublikamizda 2015-2018 yillarda barcha aksiyadorlik jamiyatlari yillik moliyaviy hisobotni nashr etishi va Xalqaro audit standartlari hamda Xalqaro moliyaviy hisob standartlariga muvofiq tashqi audit o'tkazishi³¹ belgilangan. Aksiyadorlik jamiyatlari faoliyati samaradorligini oshirish va korporativ tizimini takomillashtirish maqsadida aksiyadorlik jamiyatlarining yillik moliyaviy hisobotlarini moliyaviy hisobotlarning xalqaro standartlarga muvofiq tayyorlash hamda nashr qilish ko'zda tutilmoqda.

Bugungi kunda nafaqat aksiyadorlik jamiyatlarida, balki boshqa xo'jalik jamiyatlari, xususiyl korxonalar, oilaviy korxonalar kabi tashkiliy-huquqiy shaklga ega tadbirkorlik subyektlarida ham MHXSdan foydalanishga o'tishni sur'atini oshirish zarur deb hisoblaymiz.

O'rta muddatli istiqbolda (yaqin 5-10 yilda) buxgalteriya hisobi va hisobotini rivojlantirish, buxgalteriya hisobi va hisoboti tizimining o'ziga xos funksiyalarini O'zbekiston iqtisodiyotida muvaffaqiyatli va izchil bajarilishi uchun maqbul zamin va sharoit yaratish zarur. Xususan, manfaatdar ichki va tashqi foydalanuvchilar (mulkdorlar, investorlar, kreditorlar, davlat hokimiyati organlari, xo'jalik yurituvchi subyektlarning boshqaruv xodimlari va b.) tomonidan iqtisodiy qarorlar qabul qilish uchun zarur bo'ladigan xo'jalik yurituvchi subyektlar faoliyati to'g'risidagi aniq va shaffof axborotni shakllantirish imkoniyatini yaratish lozim. Kelgusi taraqqiyotning mohiyati, samarali hisob jarayonini tuzish va zaruriy infratuzilmani yaratish yo'li bilan MHXSdan foydalanishni faollashtirish hisoblanadi.

Buxgalteriya hisobi va hisobotni quyidagi asosiy yo'nalishlarda rivojlantirish zarur:

- buxgalteriya hisobi va hisobotlarda shakllanadigan axborot sifatini oshirish;
- MHXSni qo'llash infratuzilmasini yaratish;
- buxgalteriya hisobi va hisobotini tartibga solish tizimini o'zgartirish;
- buxgalteriya hisobotlari sifat nazoratini kuchaytirish;
- tashkilotlarda buxgalteriya hisobotlari auditi, buxgalteriya hisobi va hisobotini yuritish bilan band bo'lgan mutaxassislarning, shuningdek buxgalteriya hisobotlaridan foydalanuvchilarning malakasini sezilarli darajada oshirish.

O'zbekiston Respublikasida buxgalteriya hisobi, o'z ichiga statistik va operativ-texnik hisobni ham oladigan, yagona hisob va hisobot tizimining bir bo'lagi sifatida rivojlanishi zarur. Ushbu tizimning birligini ta'minlovchi muhim omil bo'lib boshlang'ich hisob hisoblanib, u har bir hisob turi ehtiyoji, vazifalari va

³¹ "Aksiyadorlik jamiyatlarida zamonaviy korporativ boshqaruv uslublarini joriy etish chora tadbirlari to'g'risida"gi O'zbekiston Respublikasi Prezidentining PF-4720-sonli farmoni.

metodologiyasiga mos holda umumlashtirish, tizimlashtirish va kelgusi yig'ish uchun ma'lumotlar manbasi sifatida xizmat qiladi.

Rivojlanish jarayonida buxgalteriya hisobi va hisoboti tizimi birligi va yaxlitligini qo'llab quvvatlash uchun ushbu tizim barqarorligini ta'minlash alohida dolzarblik kasb etadi. Jahon tajribasi shuni ko'rsatmoqdaki, buxgalteriya hisobi va hisobotining rivojlanishi mamlakatdagi iqtisodiy jarayonlarning o'zgarishi bilan uzviy aloqadorlikda amalga oshirilishi va xo'jalik mexanizmi rivojlanish darajasi va xarakteriga javob berishi lozim. Buxgalteriya hisobi va hisobotini o'zgartirish jarayonlarini asossiz paysalga solishga yo'l qo'yib bo'lmaydi. Shu bilan birga buxgalteriya hisobi va hisobotidagi o'zgarishlarni xo'jalik mexanizmidagi o'zgarishlar va bozor institutlarining real ish olib borishiga mos bo'lmagan holda jadallashtirish iqtisodiyotdagi moliyaviy axborotning sifatini pasayishiga, MHXSning obro'sizlanishiga, shuningdek moliyaviy tartib-intizomning susayishiga olib kelishi mumkin.

Bundan tashqari MHXSga o'tish, axborotni yig'ish va qayta ishlash jarayonlarining yangicha metodlarini amalda qo'llashni o'zlashtirib olish ma'lum vaqt talab qiladi.

Buxgalteriya hisobi va hisobotidagi o'zgarishlar, jumladan MHXSga o'tish jarayoni jamoatchilikning kasbiy tayyorgarligi, shuningdek davlat hokimiyati organlarining ehtiyoji va imkoniyatlarini hisobga olgan holda bosqichma-bosqich amalga oshirilishi lozim.

Buxgalteriya hisobi va hisobotini rivojlantirishning asosiy yo'nalishlari O'zbekiston Respublikasi iqtisodiyotining barcha tarmoq va sohalariga taalluqli. Shu bilan birgalikda buxgalteriya hisobi sohasida islohotlarni amalga oshirish iqtisodiyotning ayrim tarmoq va sohalarida (jumladan, notijorat tashkilotlari, bank tizimi) o'ziga xos xususiyatlarga ega.

Buxgalteriya hisobi va hisobotini rivojlantirishning asosiy yo'nalishi — unda shakllanadigan axborot sifatini oshirish. Jahon tajribasi shuni ko'rsatadiki, axborotning foydaliligiga bevosita MHXSdan foydalanish orqali yoki ular asosida milliy buxgalteriya hisobi tizimini qurish asosi sifatida foydalanish orqali erishish mumkin.

Zamonaviy buxgalteriya hisobi o'zida xo'jalik yurituvchi subyektlar tomonidan yuridik shaxs buxgalteriya hisobotlarini (individual buxgalteriya hisoboti) va jamlanma moliyaviy hisobotni tayyorlashda foydalaniladigan axborot bazasini ifoda etadi. Bundan tashqari buxgalteriya hisobotida shakllandigan axborotdan boshqaruv, soliq, statistik hisobotlar, nazorat qiluvchi organlar uchun hisobotlar tayyorlash uchun foydalaniladi. Zarurat tug'ilganda ushbu ma'lumotlar asosida boshqa shakldagi hisobotlar tayyorlanishi lozim.

Shu sababdan buxgalteriya hisobi sohasida asosiy vazifa bu hisob jarayonini tashkil qilishning biror-bir hisobot shaklini tuzishga bevosita bog'lanib qolmasligini ta'minlashdan iborat. Hisob jarayonini tashkil qilishning talab va

tamoyillari, shuningdek buxgalteriya hisobining asosiy qoidolari MHXS talab va tamoyillarini hisobga olgan holda o'rnatilishi lozim-ki, bu xo'jalik yurituvchi subyektlar turli xil hisobot shakllari, jumladan MHXS uchun axborotni shakllantirish imkoniga ega bo'lsin. Xo'jalik yurituvchi subyektlarni ayrim toifalari buxgalteriya hisobining soddalashtirilgan tartibini qo'llashlari mumkin.

Buxgalteriya hisobi metodi elementi sifatida *individual buxgalteriya hisoboti* ikkita axborot va nazorat funksiyalarini bajaradi. Bir tomondan u xo'jalik yurituvchi subyekti faoliyatining moliyaviy natijalari va moliyaviy holatini tavsiflaydi. Boshqa tomondan esa u har bir hisob tsikli yakunida buxgalteriya hisobi ma'lumotlarining aniqligi va to'g'riligini tizimli nazorat qilish imkonini beradi. Bundan kelib chiqib barcha xo'jalik yurituvchi subyektlar har bir hisobot davri uchun individual buxgalteriya hisobotlari tuzishlari shart.

Individual buxgalteriya hisoboti quyidagilar uchun mo'ljallangan:

- xo'jalik yurituvchi subyektning yakuniy moliyaviy natijasi – sof foyda (zarar)ni aniqlash va uni mulkdorlar o'rtasida taqsimlash uchun;
- nazorat qiluvchi organlarga taqdim qilish uchun;
- xo'jalik yurituvchi subyektlarning bankrotlik belgilarini aniqlash uchun;
- statistik kuzatish va makroiqtisodiy ko'rsatkichlarning yagona davlat bazasini shakllantirish uchun;
- xo'jalik yurituvchi subyekttni boshqarishda ishlatish, sud ishlarida va soliqqa tortishda foydalanish uchun.

Individual buxgalteriya hisoboti sohasida asosiy vazifa manfaatdor foydalanuvchilarni sifatli, ishonchli va xo'jalik yurituvchi subyekt haqida solishtirish mumkin bo'lgan, uni jonli aks ettiradigan axborotdan kafolatli foydalana olish imkoniyatini yaratib berishdan iborat. Ushbu masalani hal qilish uchun individual buxgalteriya hisobotini xalqaro standartlari (IAS, IFRS) asosida ishlab chiqiladigan buxgalteriya hisobining milliy standartlari (BHMS) bo'yicha tuzish lozim. Kelajakda tajribaning ortib borishi natijasida ayrim xo'jalik yurituvchi subyektlar doirasi tomonidan individual buxgalteriya hisobotini buxgalteriya hisobining milliy standartlari o'rniga MHXS (IAS, IFRS) bo'yicha tuzish imkoniyatlarini baholash maqsadga muvofiq. Ayrim hollarda BHMS buxgalteriya hisobotlarida axborotni shakllantirish va taqdim qilishga bir qancha muqobil yondashuvlarni ko'zda tutishi mumkin. Shunday bo'lsa ham, turli xil xo'jalik yurituvchi subyektlarning buxgalteriya hisobotlarini solishtirish imkoniyatini oshirish uchun yuqoridagi holatlar cheklanishi va kelgusida uzluksiz qisqartirib borish lozim.

BHMS ayrim toifa xo'jalik yurituvchi subyektlar tomonidan tayyorlanadigan individual buxgalteriya hisobotida ochib beriladigan turli xil hajmdagi axborotni nazarda tutishi mumkin, jumladan, soddalashtirilgan buxgalteriya hisoboti tuzishni.

Jamlangan moliyaviy hisobot, buxgalteriya hisobotlarining bir turi bo'lib, nazorat qilish munosabatlariga asoslangan xo'jalik yurituvchi subyektlar guruhi

faoliyatining moliyaviy natijalari va moliyaviy holatini tavsiflash uchun mo'ljallangan. Jamlangan moliyaviy hisobot faqat axborot funksiyasini bajaradi va u manfaatdor tashqi foydalanuvchilarga taqdim qilinadi. Bunday hisobot foydalanuvchilar tomonidan iqtisodiy qaror qabul qilishda asosiy moliyaviy axborot manbalaridan biri bo'lishi lozim.

Jamlangan moliyaviy hisobotlar sohasida asosiy vazifa manfaatdor foydalanuvchilarni xo'jalik yurituvchi subyektlar guruhi haqida sifatli, ishonchli va solishtirish mumkin bo'lgan axborotdan kafolatli foydalana olish imkonini yaratishdan iborat. Ushbu vazifani hal qilish uchun jamlangan moliyaviy hisobotni MHXS bo'yicha tuzishni hamda majburiy audit va hisobotlarni chop qilishni majburiy qilib belgilash lozim.

Boshqaruv hisoboti xo'jalik yurituvchi subyektни boshqarishda (rahbariyat, boshqa boshqaruv xodimlari) foydalanish uchun mo'ljallangan. Shuning uchun ushbu hisobotning tarkibi, davriyligi, muddati, shakli va uni tuzish tartibini xo'jalik yurituvchi subyekt mustaqil belgilaydi. Shu bilan birga boshqaruvning ilg'or amaliyoti shuni ko'rsatmoqdaki, boshqaruv hisobotlarini tuzish tartibi va tarkibi, individual buxgalteriya hisobotlari va jamlanma moliyaviy hisobotlarni tayyorlashda foydalaniladigan tamoyillar asosida ishlab chiqilsa, bunday tayyorlangan boshqaruv hisobotlari yanada foydali va samarali bo'ladi.

Boshqaruv hisoboti sohasida asosiy vazifa bo'lib, boshqaruv hisobini tashkil qilishdagi ilg'or tajribalarni, hamda xo'jalik yurituvchi subyektlarni boshqarishda boshqaruv hisobidan foydalanish tajribalarini keng ommalashtirish hisoblanadi.

Soliq hisobotlarini (soliq deklaratsiyalari) tuzish soliq qonunchiligi bilan belgilangan xo'jalik yurituvchi subyektlar uchun majburiy hisoblanib, fiskal (xazina) maqsadlari uchun mo'ljallangan. Soliq hisobotlari buxgalteriya hisobida shakllanadigan axborot asosida ularni soliq qonunchiligi qoidalarini bo'yicha tuzatish yo'li bilan tuzilishi shart.

Soliq hisoboti sohasida asosiy vazifa – soliq hisobi qoidalarini buxgalteriya hisobi qoidalariga yanada yaqinlashtirish yo'li bilan uni tuzish xarajatlarini kamaytirishdan iborat.

O'zbekiston Respublikasi iqtisodiyotida MHXSlarini keng joriy qilishning zaruriy sharti bevosita xo'jalik yurituvchi subyektlar tomonidan buxgalteriya hisobi va hisobotini tartibga solishda ushbu standartlardan foydalanish imkonini beradigan infrastrukturani yaratishdan iborat.

Asosiy elementlar:

- O'zbekistonda MHXSlarni qonunan e'tirof etish;
- MHXSni qo'llash tajribasini ommalashtirish va umumlashtirish mexanizmi;
- MHXS bo'yicha tayyorlangan buxgalteriya hisobotlari sifatini nazorat qilish, shu jumladan audit;

- MHXSni o'qitish.

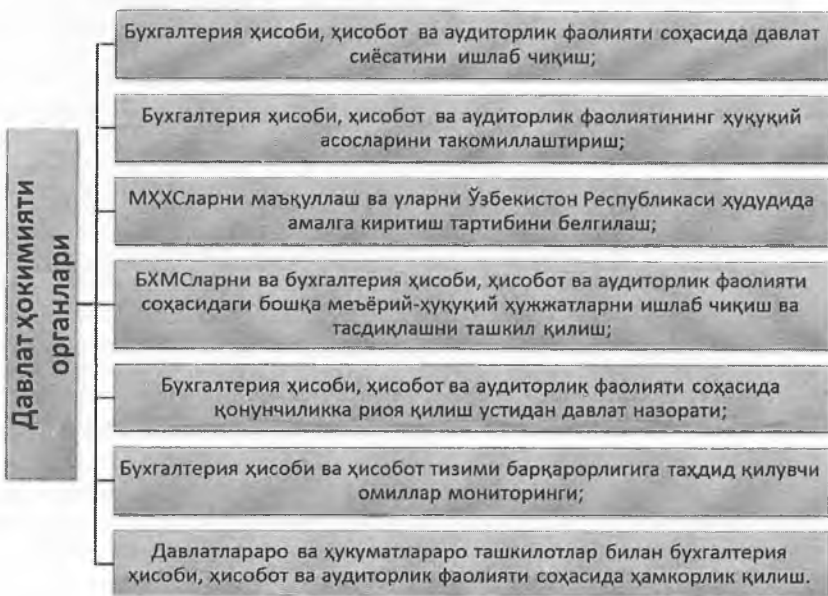
O'zbekiston Respublikasida MHXSni keng qo'llash uchun uning qonunan e'tirof qilinishi muhim ahamiyatga ega. Jumladan, MHXS bo'yicha tayyorlangan jamlanma moliyaviy hisobot rasmiy hisobotlarning bir shakli sifatida e'tirof qilinishi lozim.

Har bir MHXSni (shu jumladan sharhlarni ham) ma'qullash jarayonining maqsadi – ularni O'zbekiston Respublikasi me'yoriy huquqiy hujjatlari tizimiga kiritish. Bunday tartib (jarayon) professional jamoatchilik ekspertizasi va har bir standartni amalga kiritishni o'z ichiga olishi lozim.

Ushbu jarayon:

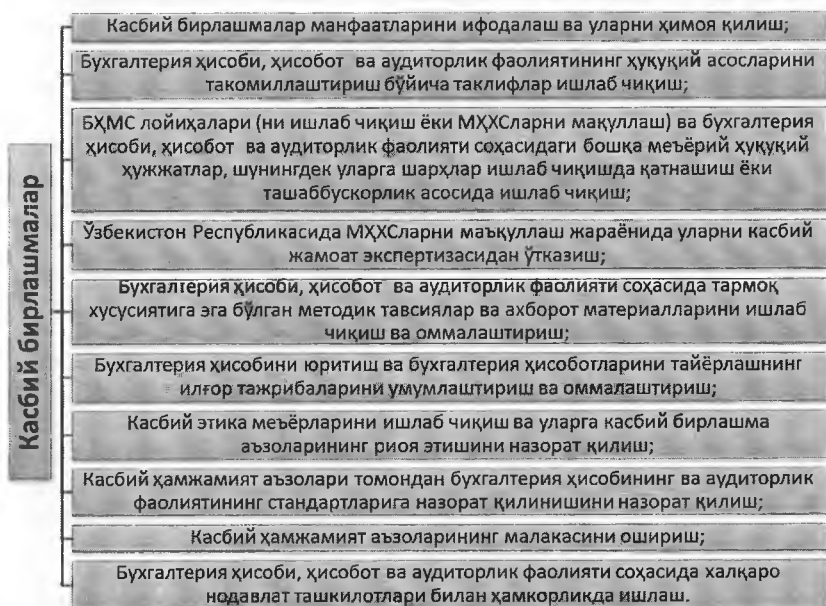
- MHXSni O'zbekiston Respublikasi hududida qonuniy kuchga kiritishni;
- MHXSdan chetga chiqishga yo'l qo'ymaslikni;
- O'zbekiston Respublikasidagi iqtisodiy jarayonlarning o'ziga xos xususiyatlarini hisobga olishni;
- moliyaviy axborotning iqtisodiyotga mos kelishini ta'minlashi lozim.

Favqulodda holatlarda O'zbekiston Respublikasida vujudga kelgan iqtisodiy vaziyatni hisobga olgan holda muayayyan bir MHXSni ma'qullashni ma'lum muddatga to'xtatib turish (rad qilish) mumkin. Shu bilan birga biron-bir standartning bir qismini ma'qullash ham mumkin emas.



MHXSni qo'llash tajribasini ommalashtirish va umumlashtirish mexanizmi xo'jalik yurituvchi subyektlar tomonidan standartlarni bir xil va navbati bilan qo'llash va ular haqida mos moliyaviy axborot berish uchun muhim. Bunday mexanizm MHXSni qo'llash bo'yicha turli xil axborot-metodik materiallar bo'lishini nazarda tutib, ular faqat tavsiyaviy xarakterga ega.

Buxgalteriya hisobi va hisobotini tartibga solish tizimini rivojlantirish shunday modelni yaratishga qaratilishi lozimki, u barcha manfaatdor tomonlar qiziqishlarini hisobga olib, xarajatlarni kamaytirib va tartibga solish samaradorligini oshirishi lozim. Ushbu model asosida davlat hokimiyati organlari va kasbiy birlashmalarning (O'zbekiston Respublikasi buxgalterlar va auditorlar milliy assotsiatsiyasi, O'zbekiston Auditorlar Palatasi, O'zbekiston buxgalterlar federatsiyasi va boshqa manfaatdar jamoat tashkilotlari) oqilona birligi yotadi.



Davlat hokimiyati organlari va kasbiy birlashmalar o'rtasida funksiyalarning taqsimlanishi quyidagicha bo'lishi lozim. Buxgalteriya hisobi va hisoboti iqtisodiyot va tadbirkorlik faoliyati sohasida axborotga bo'lgan konstitutsion huquqni ta'minlagan holda O'zbekiston Respublikasida iqtisodiy makon va bozor birligining kafolatidan biri hisoblanadi. Buxgalteriya hisobi va hisobotini tartibga solish O'zbekiston Respublikasida buxgalteriya hisobi va hisoboti yagonaligini va ushbu tizimni rivojlantirishning maqsadga muvofiqligini ta'minlab

berishi, ko'plab manfaatdor foydalanuvchilar qiziqishlarini hisobga olishi hamda izchillikni ta'minlashi lozim. Ushbu jarayonda Davlat hokimiyati organlari va Kasbiy birlashmalar zimmasiga yuklatiladigan vazifalarni quyidagi chizmalardan ko'rish mumkin.

Buxgalteriya hisobi va hisoboti standartlarining jamiyat uchun ahamiyatini e'tiborga olgan holda, birinchi navbatda standartlarning adekvatligi va sifatiga qat'iy ishonch hamda ularga to'liq ishonish mumkinligiga asoslangan holda ularni har taraflama e'tirof etish. Standartlarni tan olish (e'tirof etish) uchun ularni qabul qilish *jarayoniga* kasbiy hamjamiyatni jalb qilish lozim. Ular milliy standartlar loyihalarini tayyorlashadi va (yoki) standartlarning kasbiy jamoatchilik eksperti-zasini o'tkazishadi. O'z navbatida davlat hokimiyati organlari milliy standartlarni ishlab chiqishni tashkil qiladi, standartlarni tasdiqlashga tayyorlaydi va ularni tasdiqlaydi, yuridik jihatdan rasmiylashtirish, ro'yxatdan o'tkazish va standartlar reestriga kiritish ishlarini amalga oshiradi. Kasbiy hamjamiyatning standartlarni qabul qilish jarayonida, buxgalteriya hisobotlaridan foydalanuvchilardan hamda kasbiy hamjamiyatning yuqori malakali, mashhur va obro'li vakillaridan iborat bo'lgan maxsus organi orqali qatnashishlari maqsadga muvofiq.

9.4. Moliyaviy hisobotlarni tayyorlash va taqdim etish tartibi, uning maqsadi va qo'llanilish sohasi

2015 yil 24-aprelida PF-4720 «Aksiyadorlik jamiyatlarida zamonaviy korporativ boshqaruv uslublarini joriy etish chora-tadbirlari to'g'risida» O'zbekiston Respublikasi Prezidentining Farmoni e'lon qilindi.

Mazkur Farmon talablaridan kelib chikib, to'g'ridan to'g'ri xorijiy investitsiyalarni keng jalb etish, aksiyadorlik jamiyatlari faoliyatining samaradorligini tubdan oshirish, bo'lajak investorlar uchun ularning ochiqligi va jozibadorligini ta'minlash, zamonaviy korporativ boshqaruv uslublarini joriy qilish, korxonalar-ni strategik boshqarishda aksiyadorlar rolini kuchaytirish uchun qulay sharoitlar yaratish maqsadida quyidagilar korporativ boshqaruv tizimini yanada rivojlantirishning asosiy yo'nalishlari etib belgilandi:

- xalqaro tajribani chuqur tahlil qilish va shu asosda zamonaviy korporativ boshqaruv uslublarini joriy etish, ishlab chiqarish, investitsiya, moddiy-texnik, moliyaviy va mehnat resurslaridan foydalanish samaradorligini oshirish;
- chet el kapitali ishtirokida aksiyadorlik jamiyatlarini tashkil etish, aksiyadorlik jamiyatlariga xorijiy investitsiyalarni keng jalb qilish uchun qulay sharoitlar yaratish;
- eski bo'linmalar va lavozimlarni tugatish, zamonaviy xalqaro standartlar va bozor iqtisodiyoti talablariga mos yangi bo'linma va lavozimlarni joriy etishni inobatga olgan holda, aksiyadorlik jamiyatlarini boshqarish tuzilmasini tubdan qayta tashkil etish;

- aksiyadorlik jamiyatlarini strategik boshqarish, boshqaruv xodimlarining samarali faoliyatini nazorat qilishni ta'minlashda aksiyadorlar, jumladan, moneritar aksiyadorlar rolini oshirish;

- yetakchi xorijiy ta'lim muassasalari bilan hamkorlik asosida boshqaruv xodimlarini tayyorlash va ularning kasb darajasini oshirish, shuningdek, aksiyadorlik jamiyatlarida rahbarlik lavozimlariga chet ellik yuqori malakali menejerlarni jalb qilish.

Mazkur farmonning 9 bandida: «2015 — 2018 yillarda barcha aksiyadorlik jamiyatlari yillik moliyaviy hisobotni nashr etishi va Xalqaro audit standartlari hamda Xalqaro moliyaviy hisobot standartlariga muvofiq tas-hqi auditni o'tkazishi ma'lumot uchun qabul qilinsin.

Aksiyadorlik jamiyatlari faoliyatining samaradorligini oshirish va korporativ boshqaruv tizimini takomillashtirish komissiyasi 2015 yilning 1 iyuliga qadar aksiyadorlik jamiyatlarining yillik moliyaviy hisobotini xalqaro standartlarga muvofiq nashr etish jadvalini tasdiqlasin».

1-MHXSga binoan moliyaviy hisobot korxonada amalga oshirilgan muomalalar va moliyaviy holatning tizimlashtirilgan taqdimotidir. Moliyaviy hisobotning maqsadi keng doiradagi foydalanuvchilar iqtisodiy qarorlar qabul qilishlari uchun ahamiyatli bo'lgan moliyaviy holat, moliyaviy natijalar va pul mablag'larining harakati to'g'risidagi axborotni taqdim etishdir. Bu maqsadga erishish uchun moliyaviy hisobot quyidagi ko'rsatkichlar haqida ma'lumotlar beradi:

- 1- Aktivlar;
- 2- Majburiyatlar;
- 3- Xususiy kapital;
- 4- Daromadlar va xarajatlar, shuningdek foyda va zararlar;
- 5- Pul mablag'lari harakati.

Bu ma'lumotlar boshqa tushuntirish va izohlar bilan birga foydalanuvchilarga yorldam beradi.

Moliyaviy hisobotga javobgarlik

Moliyaviy hisobotni tayyorlash va taqdim etishga direktorlar kengashi yoki korxonaning boshqa rahbar tashkiloti javob beradi.

Moliyaviy hisobotning komponentlari

Moliyaviy hisobotning to'la komponenti quyidagi komponentlarni o'z ichiga oladi:

- a) *Buxgalteriya balansi;*
- b) *Foyda va zararlar haqidagi hisobot;*
- v) *Quyidagilardan birini ko'rsatuvchi hisobot:*

- * xususiy kapitaldagi barcha o'zgarishlar;

- * mulkdorlar bilan amalga oshirilgan kapital xarakterdagi muomala va taqsimotlardan farq qiluvchi xususiy kapitaldagi o'zgarishlar.

- g) *pul mablag'lari harakati to'g'risidagi hisobot;*
d) *hisob yuritish siyosati va tushuntirishlar hamda izohlar.*

BUXGALTERIYA BALANSI

MHXS kompaniyalardan aktivlarni joriy va uzoq muddatli larga bo'lishni talab qilmaydi. Shunga qaramay kompaniyalar muomalalarning xarakteriga qarab aktivlar va majburiyatlarni joriy va uzoq muddatli larga bo'lib ko'rsatishlari maqsadga muvofiqdir.

Aylanma aktivlar

Aktivlarni turkumlashda quyidagi qoidalarga amal qilish tavsiya qilinadi.

Aktivlar aylanma deb hisoblanadi, agar:

a) kompaniya normal operatsion faoliyatida ishlatish yoki sotish mo'ljallanayotgan bo'lsa;

b) agar aktiv savdo maqsadlarida yoki o'n ikki oy ichida sotish uchun xarid qilingan bo'lsa;

v) agar u pul mablag'lari yoki uning ekvivalentlari ko'rinishida mavjud bo'lsa.

Boshqa barcha aktivlar uzoq muddatli deb turkumlanadi.

Qisqa muddatli majburiyatlar

Majburiyatlar qisqa muddatli deb tavsiflanadi, agar;

a) kompaniya normal operatsion faoliyati davomida to'lashni mo'ljallanayotgan bo'lsa;

b) agar hisobot sanasidan o'n ikki oy ichida bajarilish kutilayotgan bo'lsa.

Boshqa barcha majburiyatlar uzoq muddatli deb turkumlanadi.

Buxgalteriya balansida aks ettirilishi lozim bo'lgan axborotlar:

a) asosiy vositalar;

b) nomoddiy aktivlar;

d) moliyaviy aktivlar;

e) ulush usulida ko'rsatilgan investitsiyalar;

f) zaxiralar;

g) savdo va boshqa debitorlik qarzlari;

h) pul mablag'lari va ularning ekvivalentlari;

i) mol etkazib beruvchilar va boshqalardan kreditorlik qarzlari;

j) soliq bo'yicha majburiyatlar va aktivlar;

k) rezervlar;

e) uzoq muddatli majburiyatlar va ular bo'yicha foizlar;

m) ozchilik ulushi;

n) chiqarilgan kapital va fondlar.

Buxgalteriya balansiga izohlarda quyidagilar berilishi kerak:

* Chiqarishga ruxsat etilgan aksiyalar miqdori;

- * Chiqarilgan hamda to'langan, chiqarilgan va to'lanmagan aksiyalar miqdori;
- * Aksiyaning nominal qiymati yoki nominal qiymatning mavjud emasligi;
- * Yil boshiga va yil oxiriga muomaladagi aksiyalar miqdori;
- * Dividendlar va kapitalni qoplash bo'yicha huquqlar, imtiyozlar va cheklolar;
- * Kompaniyaning o'ziga yoki sho'ba korxonasiga tegishli aksiyalar;
- * Opsion yoki sotish shartnomalari bo'yicha zaxirada qolgan aksiyalar miqdori haqida ma'lumot.

FOYDA VA ZARARLAR HAQIDAGI HISOBOT

Foyda va zararlar haqidagi hisobotda minimum darajada quyidagi axborotlar berilishi kerak:

- a) tushum;
- b) operatsion faoliyat natijalari;
- d) moliyalashtirish bo'yicha xarajatlar;
- d) ishtirok etish usuli bilan uyushgan kompaniyalar va qo'shma korxonalarining foyda va zarardagi ulushlari;
- e) soliq bo'yicha xarajatlar;
- f) odatdagi faoliyatdan foyda va zararlar;
- g) favqulodda holatlar natijalari;
- h) ozchilik ulushi;
- i) hisobot davridagi sof foyda yoki zarar.

KAPITALDAGI O'ZGARISHLAR HAQIDAGI HISOBOT

MHXS kapitaldagi o'zgarishlar haqidagi hisobotni asosiy moliyaviy hisobotlardan biri deb tan oladi. Kompaniya quyidagilarni aks ettiruvchi hisobotni taqdim etishi kerak:

- * Hisobot davridagi sof foyda yoki zarar;
- * Kapitalda tan olinadigan barcha daromadlar va xarajatlar, foyda va zararlar haqidagi har bir modda haqidagi ma'lumot;
- * 8-MHXSga binoan fundamental xatolarni tuzatishlar va hisob yuritish siyosatidagi o'zgarishlar natijalarining kumulyativ samarasi.

PUL MABLAG'LARI HARA-KATI TO'G'RISIDAGI HISOBOT

7-MHXSga binoan barcha kompaniyalar moliyaviy hisobotning asosiy tarkibiy qismlaridan biri sifatida pul mablag'lari harakati to'g'risidagi hisobotni taqdim etishlari shart.

7-MHXSda quyidagi atamalardan foydalaniladi:

* **Pul mablag'lari** – kompaniyaning kassasi va joriy schyotidagi pul mablag'lari;

* **Pul mablag'lari ekvivalentlari** - qisqa muddatli, yuqori likvidli, avvaldan ma'lum pul mablag'iga aylanadigan, qiymat nuqtai nazaridan riski kam bo'lgan investitsiyalar;

* **Pul mablag'lari oqimlari** – pul mablag'lari va ularning ekvivalentlarining kelishi va to'lanishi;

* **Operatsion faoliyat** – kompaniyaning tushum keltiradigan asosiy faoliyati;

* **Investitsion faoliyat** – uzoq muddatli aktivlarni va boshqa investitsiyalarni xarid qilish va sotish;

* **Moliyaviy faoliyat** – kompaniya kapital yoki qarz mablag'lari tarkibi va hajmidagi o'zgarishga olib keladigan faoliyat.

Pul mablag'lari to'g'risidagi hisobot ikki xil usul bilan taqdim etilishi mumkin:

1) to'g'ri usul – asosiy yalpi tushumlar va kirimlarning turlari haqidagi ma'lumot;

2) egri usul – investitsion va moliyaviy faoliyatga aloqador har qanday kirim va chiqimlarning o'tgan va kelgusi davr uchun natijalari hisobiga sof foydani tuzatish orqali ma'lumot tayyorlash.

Moliyaviy hisobotga tushuntirishlar va izohlar

Moliyaviy hisobotga tushuntirishlar va izohlar quyidagilarni qamrab olishi kerak:

* Kompaniya moliyaviy hisoboti uchun asoslar va tanlangan hisob yuritish siyosati haqidagi axborotni taqdim etishi;

* Moliyaviy hisobotda aks ettirilmagan, lekin MHXSga binoan talab qilinadigan axborotni yoritishi kerak;

* Moliyaviy hisobot tarkibida aks ettirilmagan, lekin obyektiv hisobot topshirish uchun zarur bo'lgan axborotni taqdim etishi kerak.

Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari bo'yicha hisobotlar

Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari asosida quyidagi hisobotlar taqdim etilishi kerak:

Moliyaviy holat to'g'risidagi hisobot
(ming o'zbek so'mlarida)

	Ilova	31 dekabr 20X3 yil	31 dekabr 20X2 yil	31 dekabr 20X1 yil
AKTIVLAR				
Joriy aktivlar				
Pul mablag'lari va ekvivalentlari	5			
Qisqa muddatli investitsiyalar	6			
Olinadigan va boshqa hisobvaraqlar	7			
Berilgan bo'naklar	8			
Soliq va majburiy to'lovlar bo'yicha bo'naklar	9			
Tovar moddiy zaxiralar	10			
Jami joriy aktivlar				
Uzoq muddatli aktivlar				
Asosiy vositalar	11			
Gudvill				
Nomoddiy aktivlar				
Jami uzoq muddatli aktivlar				
JAMI AKTIVLAR				
MAJBURIYATLAR				
Qisqa muddatli majburiyatlar				
Mol yetkazib beruvchilarga qarzar	14			
Moliyaviy ijara bo'yicha majburiyatlar	15			
Soliq bo'yicha qarzdorlik	16			
Byudjetdan tashqari to'lovlar	17			
Olingan bo'naklar	18			
Xodimlar bilan hisob-kitoblar	19			
Jami qisqa muddatli majburiyatlar				
Uzoq muddatli majburiyatlar				
Moliyaviy ijara bo'yicha majburiyatlar	15			
Jami uzoq muddatli majburiyatlar				
KAPITAL				
Aksionerlik kapitali	20			

Qo'shilgan va zaxira kapitali	21			
Taqsimlanmagan foyda	22			
Jami kapital				
JAMI PASSIV				

Boshqaruv raisi

Bosh hisobchi

Jami daromadlar to'g'risidagi hisobot
(ming o'zbek so'mlarda)

	Ilova	31 dekabr 20X3 yil	31 dekabr 20X2 yil
Sotishdan olingan daromad	23		
Sotilgan mahsulotning tannarxi	24		
YALPI FOYDA			
Boshqa daromadlar	25		
Sotish xarajatlari	26		
Ma'muriy harajatlar	27		
Boshqa harakatlar	28		
Asosiy faoliyatning foydasi			
Moliyaviy faoliyat daromatlari	29		
Moliyaviy faoliyat xarajatlari	30		
Zaxira VA SOLIQQA TO'LAGUNGA QADAR FOYDA			
Shubhali qarzar bo'yicha zaxiralar			
FOYDA SOLIG'I TO'LANGUNGA QADAR FOYDA			
Foyda solig'i			
Boshqa soliqlar			
SOF FOYDA	22		
Boshqa yalpi daromad			
JAMI YALPI DAROMAD			

Boshqaruv raisi

Bosh hisobchi

Pul oqimlari to'g'risidagi hisobot
(ming o'zbek so'mlarda)

	Ilova	31 dekabr 20X3 yil	31 dekabr 20X2 yil
Mahsulot sotishdan tushumlar	23, 7		
Mol yetkazib beruvchilarga to'lovlar	24, 14		
Xodimlar va ular nomidan to'lovlar	19, 24		
Boshqa pul tushumlari			
Boshqa pul to'lovlari			
To'langan foyda solig'i			
Foydadan to'langan boshqa soliqlar			
OPERATSION FAOLIYATNING SOF PUL XARAKATI			
INVESTITSIYA FAOLIYATI			
Asosiy vositalarni xarid qilish			
Asosiy vositalarni sotish			
Nomoddiy aktivlarni xarid qilish			
Investitsiyalarni xarid qilish			
Investitsiyalarni sotish			
Kapital qo'yilmalarni sotish			
Investitsiya faoliyatining boshqa tushumlari			
Investitsiya faoliyatining boshqa chiqimlari			
Investitsiya faoliyatning sof pul xarakati			
MOLIYAVIY FAOLIYAT			
Olingan dividendlar			
To'langan dividendlar			
Olingan foizlar			
To'langan foizlar			
Qarzlar bo'yicha to'lovlar			
Qarzlar bo'yicha tushumlar			
Moliyaviy ijara bo'yicha tushumlar			
O'z aksiyalarin sotib olish bo'yicha to'lovlar			
Moliyaviy faoliyatning boshqa to'lovlari			
Moliyaviy faoliyatning boshqa tushumlari			
Moliyaviy faoliyatning sof pul xarakati			
Kurs farqi o'zgarishi			
Pul mablag'lari ko'payishi (kamayishi)			
DAVR BOSHIGA PUL MABLAG'LARI	5		
DAVR OXIRIGA PUL MABLAG'LARI	5		

Xususiy kapital to'g'risidagi hisobot
(ming o'zbek so'mlarda)

	Aksionerlik Kapitali	Qo'shilgan kapital	Zaxira kapitali	Taqsimla- nmagan foyda	Boshqa maqsadli tushumlar	Jami o'zgarishlar
1 yanvar 20X2 yil holatiga qoldiq						
Asosiy vositalarni qayta baholash						
Zahira kapitaliga ajratmalar						
Joriy davrning sof foydasi						
Beg'araz olingan mol mulk						
To'langan dividendlar						
Boshqalar						
1 yanvar 20X3 yil holatiga qoldiq						
Asosiy vositalarni qayta baholash						
Zahira kapitaliga ajratmalar						
Joriy davrning sof foydasi						
Beg'araz olingan mol mulk						
To'langan dividendlar						
Boshqalar						
31 dekabr 20X3 yil holatiga qoldiq						

Boshqaruv raisi

Bosh hisobchi

XULOSA

Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari fani bo'yicha mavzularni o'rganish va tadqiq qilish quyidagi xulosalarni qilishga asos bo'ldi:

1) Buxgalteriya hisobining quyidagi masalalarini xalqaro darajada hal qilishni shart qilib qo'yildi: 1) Buxgalteriya hisobini yuritishning konseptual qoidalarini umumlashtirish; 2) aktivlar, majburiyatlar va sarmoyalar hisobi masalalarini dunyo miqyosida uyg'unlashtirish; 3) inflyatsiya va narxlar o'zgarishi sharoitida buxgalteriya hisobini yuritish; 4) moliyaviy hisobot va axborotlarni taqdim qilish; 5) moliyaviy hisobotning konsolidatsiyasi; 6) milliatlararo korporatsiyalarda moliyaviy hisobot; 7) boshqaruv hisobi masalalari bo'yicha davlatlar o'rtasida tajriba almashishni yo'lga qo'yish.

2) 1947 yili Fransiyada Buxgalterlar Milliy Kengashi tomonidan Schyotlar Rejasi Unifikatsiyasi (Uniform Chart of Accounts)ning ishlab chiqilishi buxgalteriya hisobini tartibga solish bo'yicha birinchi urinish bo'ldi. Keyingi davrlarda schyotlar rejasi takomillashtirilib borildi. Schyotlar rejasida mikro va makro buxgalteriya hisobi maqsadlari uchun detalli moliyaviy va statistik hisobot shakllariga uyg'un bo'lgan schyotlarning tasniflanishi keltirilgan va mamlakatda barcha korxonalarga joriy qilingan. Ushbu reja buxgalteriya hisobi ta'rifi, standartlari, muolajalari va moliyaviy hisob formalarini ochib beradi. Shu shaklda Tijorat Kodi vakolati bilan buxgalteriya hisobi standartlari qaror topdi. Buxgalteriya hisobini tartibga solishda Soliq Qonuni, Tijorat Kompaniyalari Qonuni ham muhim rol uynaydi. Fransiyada professional tashkilotlar qatoriga Sertifikatli Buxgalterlar Milliy Assotsiatsiyasi va Buxgalterlar Milliy Kengashi kiradi.

3) Buxgalteriya hisobi masalalari bilan shug'ullanuvchi xalqaro tashkilotlarga quyidagi tashkilotlarni kiritish mumkin:

1) Buxgalteriya Hisobi Xalqaro Standartlari Qo'mitasi (IASC)

2) Buxgalterlar Xalqaro Federatsiyasi Qo'mitasi (IFAC)

3) Birlashgan Milliatlar Tashkiloti Xalqaro Standartlar bo'yicha Ekspertlar Hukumatlararo Ishchi Guruhi (ISAR)

4) Iqtisodiy Hamkorlik va Taraqqiyot Tashkiloti (OECD)

Buxgalteriya Hisobi Xalqaro Standartlari Qo'mitasi (IASC) – butun dunyodagi buxgalteriya hisobi sohasi faoliyatidagi vakillardan iborat a'zolarni birlashtirgan, hukumatga oid bo'lmagan xalqaro buxgalteriya hisobi tashkiloti bo'lib, uning asosiy maqsadi moliyaviy hisobotlarni tayyorlash uchun Buxgalteriya hisobining xalqaro standartlarini ishlab chiqish, qabul qilish va doimiy takomillashtirib borish bo'lib hisoblanadi.

Buxgalteriya Hisobi Xalqaro Standartlari Qo'mitasi (IASC) – bu mustaqil notijorat tashkilot bo'lib, butun dunyodagi tijorat korxonalari va boshqa tashki-

lotlar tomonidan moliyaviy hisobotlarni tuzish jarayonida foydalanadigan buxgalteriya hisobi tamoyillari doirasida kelishuvga kelish maqsadida tashkil etilgan.

Buxgalterlarning Xalqaro Federatsiyasi Qo'mitasi (IFAC)ning asosiy maqsadi qilib audit xalqaro standartlarini qaror toptirish, buxgalter va auditorlar etikasini ishlab chiqish, malaka oshirishi va IASC bilan hamkorlik qilish belgilandi. Bu tashkilotning asosiy maqsadining ko'p qirralari IASC maqsadlari bilan uyg'undir. Biroq IFAC ko'proq e'tiborni buxgalteriya professiyasiga, ya'ni bu kasb egalarining professional bilimini oshirishga va takomillashtirishga e'tibor qaratadi.

4) Buxgalteriya hisobi xalqaro standartlari (BHXS)dagi "Moliyaviy hisobotni tuzish va taqdim qilishning Konseptual Asoslari" hujjatida konseptual asoslarning quyidagi asosiy jabhalari e'tirof etilgan: 1) Moliyaviy hisobning maqsadlari; 2) moliyaviy hisobot (statement)larda mazmun kashf etgan axborotlarning foydaliligini belgilovchi sifat tavsiflari; 3) moliyaviy hisobot elementlarini aniqlash, tan olish va o'lchash; 4) kapital tushunchasi va kapitalni qo'llab-quvvatlash konsepti.

Konseptual asoslar – bu axborot foydalanuvchilar manfaatini umumlashtirishdan kelib chiqib, moliyaviy hisobotning maqsadi, axborotlarning sifat tavsifi, ularni shakllantirishda rioya qilinadigan qoida va tamoyillar hamda moliyaviy hisobot elementlarini tavsiflovchi fundamental negizidir.

5) Buxgalteriya hisobi xalqaro Konsepsiyasida "Yo'l qo'yilishlar" (Underlying assumption) va "Sifat tavsifi" (Qualitative Characteristics) tushunchalari tarkibi quyidagicha tavsiflanadi:

Fundamental yo'l qo'yilishlar:

- Jamg'arilish bazisi (accrual basic);
- Harakatdagi korxona (Going concern);
- Doimiylik (Consistency);

moliyaviy hisobotning sifat tavsifi:

- tushunarlilik (Understandability);
- uyg'unlik (Relevance);
- moddiylik (Materiality);
- ishonchlilik (Reliability);
- adolatli aks ettirish (Faithful Representation);
- mazmuning shakldan ustivorligi (Substance Over Form);
- neytrallik (Neutrality);
- to'ralik (Prudence);
- tugallanganlik (Completeness);
- taqqoslanishlik (Comparability);
- uyg'un va ishonchli axborotlar chegaralanishlari (Constraints on Relevant and Reliable Information);

- o'z vaqtidalik (Timeliness);
- naf va Carf o'rtasidagi Balans (Balance between Benefit and Cost);
- sifat tavsiflari o'rtasidagi balans (Balance between Qualitative Characteristics);
- Haqqoniy va obyektiv taqdim etish (True and Fair View/Fair Presentation);

6) Xalqaro Konsepsiyaga muvofiq moliyaviy holatni o'lchash bilan bog'liq elementlarga aktivlar, majburiyatlar va kapital kiritiladi. Ular quyidagicha tavsiflangan:

a) Aktivlar – bu korxona tomonidan o'tgan hodisalar natijasida nazorat qilinadigan resurslar bo'lib, ulardan foydalanish kelgusida korxonaga iqtisodiy naf keltiradi.

b) Majburiyatlar – bu korxona faoliyatida o'tgan hodisalar natijasida yuzaga kelgan haqiqiy majburiyatlari hisoblanib, ularning uzilishi iqtisodiy nafni mujassamlantiruvchi korxona resurslarning tashqariga chiqib ketishiga olib keladi.

d) Kapital – bu kompaniyaning barcha majburiyatlar chiqarilib tashlangandan keyin qolgan aktivlarga bo'lgan ulushdir.

Daromad va xarajatlarning elementlariga xalqaro standartlarda quyidagicha aniqlashlar berilgan:

a) Daromad – bu hisobot davri davomida kompaniya mulkdorlarining badal kiritishi bilan bog'liq bo'lmagan holda kapitalning ko'payishida o'z aksini topgan aktivlarning kelib tushishi va boshqa o'sishi yoki majburiyatlarning kamayishi shaklida yuz beradigan iqtisodiy naflarning ko'payishidir.

b) Xarajatlar – bu hisobot davri davomida kompaniya mulkdorlariga badal to'lovlari bilan bog'liq bo'lmagan holda kapitalning kamayishida o'z aksini topgan aktivlarning chiqarib ketilishi va boshqa eskirishi yoki majburiyatlarning o'sishi shaklida yuz beradigan iqtisodiy naflarning kamayishidir.

7) Xalqaro standartlar va chet el adabiyotlarini o'rganish asosida xulosa qilishimiz mumkin, moliyaviy buxgalteriya hisobi standartlari - bu konseptual asoslari qoidalarini amaliyotga joriy qilish vositasi bo'lib, u buxgalteriya hisobi mavzularini o'rganish borasidagi umumiy g'oyalarni mujassamlantiruvchi tizimdir. Ushbu tizim quyidagilarni qamrab oladi: 1) Buxgalteriya hisobi muhim atamalarining tavsifi; 2) moliyaviy buxgalteriya hisobi konseptual qoidalarining, jumladan tamoyil (konsept)larning qo'llanilishi; 3) moliyaviy hisobotlarning mazmuni va shakli.

Buxgalteriya hisobiga oid standartlarni ikki toifaga ajratish mumkin: 1) Buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari (BXS) (International Accounting Standards (IAS)); 2) Buxgalteriya Hisobining Milliy Standartlari (BHMS).

Buxgalteriya hisobi xalqaro standartlari “yuqori malakali professional tashkilotlar tomonidan ishlab chiqilgan va tavsiyanoma xarakteriga ega bo‘lgan buxgalteriya hisobi qoidalari, metodlari, atamalari va protsedurasi” majmuasidir.

8) O‘zbekiston Respublikasining buxgalteriya hisobi xalqaro standartlariga o‘tishning o‘ziga xos yo‘lini tanladi. Biz bu yo‘lni – buxgalteriya hisobi xalqaro standartlari talablariga uyg‘un bo‘lgan va milliy talablarimizga javob beradigan buxgalteriya hisobi milliy standartlarini yaratish yo‘li, - deb atasak maqsadga muvofiq bo‘lar edi.

9) Xalqaro moliyaviy hisobotning to‘liq komplekti quyidagi tarkibiy qismlardan tashkil topadi:

- a) buxgalteriya balansi;
- b) foyda va zararlar to‘g‘risidagi hisobot;
- d) quyidagilardan birini aks ettiruvchi hisobot:
 - xususiy kapitalning harakati to‘g‘risidagi hisobot;
 - mulkdorlar bilan kapital xarakterdagi va ular o‘rtasidagi taqsimlash operatsiyalaridan farq qiladigan xususiy kapitalning o‘zgarishi to‘g‘risidagi hisobot;
- e) pul mablag‘larining harakati to‘g‘risidagi hisobot;
- s) hisob siyosati va hisobotga tushuntirishlar.

10) Buxgalteriya balansi minimum quyidagi chiziqli moddalarni o‘z tarkibiga olishi shart: (a) asosiy vositalar; (b) nomoddiy aktivlar; (d) berilgan, (e), (g), (h)dan tashqari moliyaviy aktivlar; (e) hissali qatnashish metodi bo‘yicha hisobga olingan investitsiyalar; (f) zaxiralar; (g) savdo va boshqa debitorlik qarzlari; (h) pul mablag‘lari va ularning ekvivalenti; (j) savdo va boshqa kreditorlik qarzlari; - soliq majburiyatlari va 12-son BHXS talablari, foyda solig‘i; (i) rezervlar; (j) foizlarni ham o‘z ichiga olgan uzoq muddatli majburiyatlar; (l) ozchilik hissasi; va (m) joriy qilingan kapital va fondlar

“Foyda va zararlar to‘g‘risidagi” hisobot minimum quyidagi moddalarni o‘z tarkibiga olishi lozim: (a) tushum; (b) operatsion faoliyat natijalari; (d) moliyalashtirish bo‘yicha xarajatlar; (e) ishtirok etish metodi bo‘yicha hisobga olinadigan assotsiatsiyalashgan va sho‘ba korxonalarning foyda va zararlaridagi hissasi; (f) soliqlar bo‘yicha xarajatlar; (g) odatdagi faoliyatidan olingan foyda yoki zararlar; (h) favquloddagi holatlar; (j) ozchilikning hissasi; - hisobot davridagi foyda yoki zararlar.

Xususiy kapitalning o‘zgarishi to‘g‘risidagi hisobotda quyidagi minimum axborotlar aks ettiriladi: (a) hisobot davrida sof foyda va zararlar; (b) boshqa standartlar talablariga muvofiq to‘g‘ridan to‘g‘ridan xususiy kapitalda tan olinadigan daromad va xarajatlar, foyda va zararlarining har bir moddasi hamda bunday moddalarning summalari; va (d) hisobga olish tartibi 8-son BHXSda ko‘zda tutilgan hisob siyosatidagi o‘zgartirishlar va fundamental xatolarni to‘g‘irlashlar.

Moliyaviy hisobotga berilgan izohlarda quyidagi axborotlar o'z aksini topadi: (a) moliyaviy hisobotni tayyorlash asoslari to'g'risidagi axborotlar va salmoqli operatsiyalar va hodisalar uchun tanlangan va qo'llaniladigan hisob siyosati; (b) moliyaviy hisobotda aks ettirilmay qolgan, lekin BHXSlari talabi bilan taqdim qilinadigan axborotlarni ochib berish; (c) moliyaviy hisobotda aks ettirilmagan, lekin obyektiv tasavvur uchun zarur bo'lgan qo'shimcha axborotlarni taqdim qilish.

11. Chet el valyutasidagi operatsiyalar operatsiya yuz bergan sanadagi hisobot valyutasida dastlabki tan olish orqali chet el valyutasidagi summaga hisobot valyutasi va chet el valyutasi o'rtasidagi valyuta kursini qo'llash orqali hisobga olinishi lozim (9).

Har bir hisobot davri uchun:

(a) chet el valyutasidagi moddalar oxirgi kursni hisobga olgan holda taqdim qilinishi lozim;

(b) chet el valyutasidagi boshlang'ich (tarixiy) qiymat asosida hisobga olingan pul bo'lmagan moddalari esa operatsiya yuz bergan sanadagi valyuta kursi asosida taqdim qilinishi lozim;

(d) chet el valyutasidagi adolatli qiymat asosida aks ettirilgan pul bo'lmagan moddalar qiymatni aniqlash paytida amal qilgan valyuta kursi orqali aks etiriladi (11).

12. Hisobot sanasidan keyingi hodisalar – bu hisobot sanasi va moliyaviy hisobot nashr qildirish uchun tasdiqlangan sana oralig'ida yuz beradigan xush va noxush bo'lgan hodisalar hisoblanadi. Standartda ikkita turdagi hodisalar identifikatsiyalanishi mumkinligi ko'rsatilgan (2-punkt):

a) hisobot sanasida amal qilgan shart-sharoitlar to'g'risida dalil isbotlarni beradigan (hisobot sanasidan keyingi to'g'irlanuvchi hodisalar);

b) hisobot sanasidan keyin yuz beradigan hodisalarni ko'rsatadigan (hisobot sanasidan keyingi to'g'irlanmaydigan) hodisalar

13. Moliyaviy hisobotni qayta hisoblashda hisobotlar 1) boshlang'ich qiymatda va 2) tiklangan qiymatda tuzilganligi inobatga olinadi.

Boshlang'ich qiymat asosida tuzilgan moliyaviy hisobotda buxgalteriya balansining hisobot sanasida amal qiladigan o'lchov birliklarida ifodalanmagan summolari umumiy baho indeksi asosida qayta hisoblanadi.

Pul mablag'lari qayta hisoblanmaydi, chunki ular hisobot sanasida amal qiladigan pul o'lchovida ifodalanagan.

Baholar o'zgarishi asosidagi shartnomalar bilan bog'liq aktivlar va majburiyatlar jumladan, indeks obligatsiyalari va zaymlar hisobot sanasida to'lanmay qolgan qismini aniqlash uchun shartnomaga muvofiq to'g'irlanadi.

Boshqa barcha qolgan pul bo'lmagan aktivlar va majburiyatlar qayta hisoblanadi.

Tiklanish qiymati asosida tuzilgan moliyaviy hisobotda balansning tiklanish qiymatida ko'rsatilgan moddalar qayta hisoblanmaydi, chunki ular hisobot sanasida amal qilayotgan o'ltchov birliklarida ifoda etilgan.

14. Tugallanadigan faoliyat korxonaning komponentini o'z ichiga oladi:

(a) qaysiki korxona yagona reja asosida:

- to'liq realizatsiya qiladi, masalan, komponentni realizatsiyasi bo'yicha yagona operatsiyani amalga oshirish yoki uni ajratish hamda korxona aksionerlari tomonidan unga bo'lgan mulk huquqini uzatish;

- qismlar bo'yicha sotadi, masalan ushbu komponentning individual aktivlarini sotish bo'yicha amalda bir qancha operatsiyalarni amalga oshirish hamda uning majburiyatlarini uzish;

- undan bosh tortish orqali foydalanishni to'xtatadi.

(b) qaysiki faoliyatning alohida yirik faoliyat yo'nalishi yoki faoliyatni yuritishning geografik rayoni;

(d) qaysiki operatsion va moliyaviy hisobot maqsadlarida ajratilishi mumkin bo'lgan komponentlarini o'z ichiga oladi.

15. Oraliq moliyaviy hisobot – bu korxonaning bir yillik moliyaviy yiliga nisbatan qisqa vaqtini qamrab olgan moliyaviy hisobot shakllarini to'liq yoki siqishtirilgan kompleksini o'z ichiga olgan moliyaviy hisobotdir .

Oraliq moliyaviy hisobot minimal mazmuni siqishtirilgan buxgalteriya balansi, siqishtirilgan foyda va zararlar to'g'risidagi hisobot, siqishtirilgan pul mablag'larining harakati to'g'risidagi hisobot, xususiy kapitalning o'zgarishi to'g'risidagi siqishtirilgan hisobot va alohida tushuntirish izohlarini o'z ichiga oladi.

16. Xalqaro standartlar va tajribalar muvofiq mulk, bino, mashina va asbob-uskunalarining buxgalteriya hisobi quyidagi bosqichlarda amalga oshiriladi: 1) asosiy vositalarni aktivlar tannarxining kapitallashuviga qarab aktivlarni identifikatsiyalash. Bunda, ularni quyidagi guruhlariga ajratish mumkin: a) Yer va yerni obodonlashtirish; b) bino va inshootlar, mashina va boshqa asbob-uskunalar d) o'z kuchi bilan qurilgan aktivlar; g) bepul olingan aktivlar. 2) Mulk, bino, mashina va asbob-uskunalarining haqiqiy tannarxini uning xizmat qilish muddatiga taqsimlash (depresiasi); 3) Ushbu aktivlarning foydalanishi va tutib turishi bilan bog'liq xarajatlarni, qayta baholanishi, tasarruf qilinishi (sotilishi, tugatilishi va boshqa chiqarilishlari) jarayonlarini hisoblarda to'g'ri aks ettirish.

17. Bozor munosabatlari rivojlangan mamlakatlar kompaniyalari aktivlarida nomoddiy aktivlarning hissasi oshib bormoqda. Nomoddiy aktivlar bir qancha xususiyatlarga ega. Birinchidan, nomoddiy aktivlar boshlang'ich tannarxida hisobga olinadi. Agar, hisobot davrida ushbu xarid qilingan nomoddiy aktivlarni taraqqiy qilish va takomillashtirish bo'yicha xarajatlar sarflangan bo'lsa, bu sarflar nomoddiy aktivlarning qiymatiga olib borilmasdan, balki hisobot davri xara-

lulariga olib boriladi. Ikkinchidan, nomoddiy aktivlar xarid qilingandan keyin, uning qiymati hisobot davrlariga amortizatsiyalash orqali taqsimlanadi. Hisoblangan amortizatsiya summasi to'g'ridan to'g'ri nomoddiy aktivlarning qiymatining kamayishiga olib boriladi.

18. Uzoq muddatli investitsiyalarning quyidagi turlari mavjud: (1) Layoqatli qarz qimmatli qog'ozlarga investitsiyalar – foiz oladi; (2) sotilishi mumkin bo'lgan qarz va kapital qimmatli qog'ozlarga investitsiyalar (kapitalning 20% gacha investitsiya) - dividend oladi; (3) kapital qimmatli qog'ozlarga investitsiyalar: investor jiddiy ta'sir ko'rsatadi yoki nazarotga ega bo'ladi (kapitalning 20% dan 50 %gacha investitsiya) - investitsiyadan daromad oladi; (4) konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotlarni tuzishni talab qiladigan investitsiyalar (kapitalning 50% dan yuqori investitsiya).

19. Xalqaro standartlarni o'rganish asosida xulosa qilish mumkinki, zaxiralar tannarxi (ZT) bu zaxiralar xarid tannarxi (ZXT), zaxiralarni qayta ishlash tannarxi (ZQIT) va plyus boshqa overxedlar (BO) yig'indisidan iboratdir. Buni quyidagi formula orqali ifodalash mumkin:

$$ZT = ZXT + ZQIT + BO$$

Xalqaro standartda tannarxni aniqlashning metodlariga haqiqiy tannarxda va sotish narxida hisobga olish metodlarini qo'llanilishi ko'rsatilgan.

20. Joriy majburiyatlar uch guruhga bo'linadi: 1. Sof aniqlanadigan majburiyatlar (to'lanadigan schyotlar, to'lanadigan notlar, to'lanadigan foizlar, ishlab topilgan ta'minot rag'barlantirishlari, ish haqi bo'yicha to'lanadigan summalar, realizatsiyadan to'lanadigan soliqlar, to'lanadigan federal soliq, uzoq muddatli debetlarning joriy qismi, to'lovlar bo'yicha majburiyatlar va boshqa shunga o'xshash qarzlari). 2. Baholanadigan majburiyatlar (korxonada amal qiluvchi va uning summasi faqat baholanish orqali aniqlanadigan, masalan, mahsulotlarning kafolatlari bo'yicha to'lanadigan majburiyatlar). 3. Tasodifiy majburiyatlar (amal qilishi aniq bo'lmagan va kelgusida yuz bergan yoki yuz bermagan hodisalar oqibatiga bog'liq bo'lgan majburiyatlar. Bularga sud jarayoni, olinadigan diskont notlar, tortishuvdagi daromad solig'i, kutilmagandagi jarimalar bilan bog'liq majburiyatlar kiradi).

21. Vaqtinchalik farqlar – bu aktiv yoki majburiyatning soliq bazasi bilan uning balans qiymati o'rtasidagi farq hisoblanadi. Vaqtinchalik farq bo'lishi mumkin:

(a) soliqlar tortiladigan vaqtinchalik farqlar, kelgusi davr soliqlar tortiladigan foydani aniqlashda soliqlar tortiladigan summaning vujudga kelishiga olib keluvchi vaqtinchalik farqlarni o'z ichiga oladi, qachonki ushbu aktivlarning yoki majburiyatlarining balans qiymati qoplaniladi yoki to'laniladi;

(d) ayiriladigan vaqtinchalik farqlar, qaysiki kelgusi davr soliqlar tortiladigan foydani (soliqlar tortishda hisobga olinadigan zarar) hisoblashda ayiriladigan summaning yuzaga kelishiga olib keluvchi vaqtinchalik farqni o'z ichiga

olib, qachonki ushbu aktiv va majburiyatning balans qiymati qoplaniladi yoki to'laniladi.

22. Tushum tan olinadi, qachonki xaridor mulk huquqini qo'lga kiritisa, agarda:

(a) tovarlarni jo'natilishining amalga oshirilishi ehtimoli amal qiladi;

(b) sotishni tan olish momentida tovar naqd, belgilangan va jo'natishga tayyor;

(d) xaridor muddati uzaytirilgan jo'natishlar bo'yicha yo'riqnomani alohida ta'kidlaydi.

(e) oddatdagi to'lov shartlari qo'llaniladi.

Tushum agarda faqat xarid qilib olishga yoki tovarlarni jo'natish uchun muddatida ishlab chiqarishga xohish yuzaga kelganda tan olinmaydi.

23. Qarzlar bo'yicha xarajatlar ular qaysi davrda yuz bergan bo'lsalar o'sha davrda xarajat sifatida tan olinadi (bunda xarajatlarning kapitallashuvi holati bundan mustasno). To'g'ridan to'g'ri aktivlarni xarid qilish, qurilishi yoki ishlab chiqarilishi bilan bog'liq bo'lgan qarzlar bo'yicha xarajatlar ushbu aktivlarning qiymatiga qo'shilish orqali kapitallashishi lozim.

24. Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot bosh kompaniya tomonidan nazorat qilinadigan barcha kompaniyalarni qamrab oladi. Nazorat, qachonki bosh kompaniya to'g'ridan to'g'ri egalik qiladigan yoki kompaniyaning yarimidan ko'proq ovozigacha ega bo'lish orqali bilvosita, ayrim ya'ni bunday egalik qilish nazorat hisoblanmasligini aniq namoyon qilish imkoniyati bo'lmagan hollardan tashqari hollarda amalga oshiriladi.

Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobot tuzishda bosh va sho'ba korxonalarining moliyaviy hisobotlari ayni bir xil bo'lgan aktivlar, majburiyatlar, daromad va xarajatlarning moddalarini qo'shishi orqali tuziladi.

FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR

1. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining "Aksiyadorlik jamiyatlarida zamonaviy korporativ boshqaruv uslublarini joriy etish chora-tadbirlari to'g'risida"gi 2015 yil 24 apreldagi PF-4720-sonli farmoni. O'zbekiston Respublikasi qonun hujjatlari to'plami, T.: 2015. 17-son, 204-modda.

2. O'zbekiston Respublikasi Prezidentining "Aksiyadorlik jamiyatlariga xorijiy investitsiyalarni jalb qilish borasidagi qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida"gi 2015 yil 21 dekabrda PQ-2454-sonli Qarori.

3. Buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari. Tarjima. A. Rizaqulov, B. Xasanov, A. Usanov, Z. Mamatov. T.: 2004.

4. Jalolova D. Buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari - T.: Moliya instituti, 2004. 25 b.

5. Carl S. Warren, James M. Reeve, Jonathan E. Duca. Accounting. South-Western College Pub, USA, 2014.

6. Harry I. Wolk, James L. Dodd, John J. Rozycki. Accounting Theory. 8th edition. SAGE Publications, USA, 2013.

Buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari. T., "O'zbekiston iqtisodchilar uyushmasi", 1999. 1-2 qismlar.

6. Мезенцева Т. М. Международные стандарты финансовой отчетности: тесты с ответами. Уч. Пос. М.: Экзамен, 2004.

7. Палий В. Ф. Международный стандарты учета и финансовой отчетности. Учебник М.: Инфра М.: 2004.

8. Николаева О. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: УРСС, 2005.

9. Рожнова О.В. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности: Учеб. пос./ М.: ЭКЗАМЕН, 2003. 254 с.

10. Международные стандарты финансовой отчетности: Издание на русском языке М.: АСКЭРИ-АССА, 2005.

11. Tashnazarov S. Xalqaro hisob asoslari. Ma'ruza matni. SamISI, 2008. 210 b.

12. Бухгалтерский учет по международным стандартам финансовой отчетности. Учеб. пос. I, II том/ Т.: ИЛМ ФАН РИВОЖ, 2015. 278 с.

13. International Accounting Standards. The ICA in England and Wales. London, 1989. 450 p.

Internet saytlari:

- www.apb.org.uk

- www.nao.gov.uk

- www.iaa-ru-ru

- www.iasc.org.uk

- www.aicpa.org

- www.ziynet.uz

- www.mf.uz

GLOSSARIY

Aktivlar - avvalgi davrlarda sodir etilgan hodisalar natijasida olingan va korxona tomonidan nazorat qilinadigan, ularni foydalanishdan kelajakda iqtisodiy naf olinishi kutiladigan resurslardir.

Buxgalteriya hisobi bo'yicha xalqaro tashkilotlar - Buxgalteriya hisobi xalqaro integratsiyalashuvi jarayoni, buxgalteriya hisobining xalqaro standartlarini ishlab chiqish hamda buxgalteriya hisobining xalqaro muammolari bilan shug'ullanuvchi notijorat professional tashkilotlar.

Buxgalteriya hisobining professionalashuvi - bu buxgalteriya ishlarining ushbu sohada ma'lum professional bilimlarga ega bo'lgan mutaxassislar tomonidan bajarilishi hamda mamlakat darajasida buxgalteriya hisobining muammolari, jumladan standartlashtirish, buxgalterlarning professional malakasini oshirish, ushbu professiyaning axloq qoidalarini takomillashtirish bilan shug'ullanadigan notijorat va nodavlat tashkilotlarning faoliyat yuritishi.

Daromadlar - bu aktivlarni kelib tushishi yoki ko'payishi yoxud majburiyatlarni kamayishi shaklida vujudga keladigan va pirovard natijasida xususiy kapitalni oshiradigan iqtisodiy naflarni ko'payishi, ammo aksiyador kapitalga ta'sischilar tomonidan to'lanadigan badallar bundan mustasnodir.

Foyda - bu xo'jalik subyektiga ta'sir etadigan asosiy va asosiy bo'lmagan faoliyat, hodisalar sharoitlar natijasida kapitalning ko'payishi bo'lib, xususiy kapitalga to'lanadigan kapital bundan mustasnodir.

Majburiyatlar - bu avvalgi davrlarda sodir etilgan hodisalar natijasida paydo bo'lgan korxonaning joriy qarzi, ushbu qarzlarni qaytarilishi natijasida korxonaning iqtisodiy nafni o'z ichiga olgan resurslarni kamayishiga olib keladi.

MHXSK - mustaqil notijorat tashkilot bo'lib, u butun jahonda tijorat korxonalari va boshqa tashkilotlar tomonidan moliyaviy hisobotlarni tuzish jarayonida qo'llaniladigan buxgalterlik tamoyillarini muvofiqlashtirishga erishish maqsadida tuzilganidir.

Xarajatlar - bu aktivlarni sarflanishi yoki yemirilishi yoxud majburiyatlarni ko'payishi shaklida vujudga keladigan va pirovard natijada xususiy kapitalni kamaytiradigan iqtisodiy naflarni kamayishi, ammo aksiyador kapitalni ta'sischilar orasida taqsimlanishi bundan mustasnodir.

Xorijiy investitsiyalar ishtirokidagi korxona - bu qatnashchilaridan biri albatta xorijiy investor bo'lgan, xorijiy investitsiyaning aksiya (hissa, pay)lar yoki ustav kapitalidagi hissasi 30 foizdan va miqdori qonunchilikda belgilangan summadan kam bo'lmagan va ustav kapitalini o'z vaqtida shakllantirgan huquqiy shaxs.

Ahamiyatli tushirib qoldirishlar yoki buzilishlar - bunda moddalarning tushirib qoldirilishi yoki buzilishi ahamiyatli bo'lib hisoblanadi, agarda ular foydalanuvchilarning moliyaviy hisobotlar asosida qabul qiladigan iqtisodiy qarorlariga alohida yoki birgalikda, ta'sir eta olganda.

Buxgalteriya hisobi maqsadida baholashdagi o'zgarish - aktivlar va majburiyatlarning joriy holatini hamda ular bilan bog'liq bo'lgan, kelgusida kutilayotgan manfaat

va majburiyatlarni baholash natijasida, aktiv yoki majburiyatning balans qiymatini, yoki aktivdan davriy foydalanish summasini tuzatishdir.

Diskontlangan qiymat - Aktivlar, ishlarni odatiy tartibda yuritilganini taxmin qilgan taqdirda, ushbu aktiv tomonidan yaratilishi mumkin bo'lgan pul mablag'larining bo'lg'usi sof kelib tushishini diskontlangan summalarida aks ettirilishi.

Foyda yoki zarar - bu boshqa umumlashgan daromadning tarkibiy qismlaridan tashqari jami daromaddan xarajatlar chegirilganidan keyin qolgan natija.

Hisob siyosati - bu xo'jalik subyekti tomonidan moliyaviy hisobotlarni tayyorlashda va taqdim etishda qo'llaniladigan muayyan tamoyillar, usullar, odatlar, qoidalar va amaliyotlardir.

Hisobot davridan keyingi hodisalar - hisobot davri tugagan sana bilan moliyaviy hisobotlarni e'lon qilish uchun tasdiqlash sanasi o'rtasidagi oraliqda yuzaga kelgan ijobiy va salbiy, hodisalaridir.

Investitsion faoliyat - uzoq muddatli aktivlarning hamda pul ekvivalentlariga kirmaydigan boshqa investitsiyalarning sotib olinishi va chiqib ketishi.

Jami umumlashgan daromad - bu kapitaldagi butun davr mobaynida operatsiyalar va boshqa hodisalar natijasida yuzaga keladigan o'zgarish bo'lib, mulk egalari bilan ularning mulk egalari sifatida amal qilishidagi operatsiyalardan yuzaga keladigan o'zgarishlar bundan mustasnodir.

MHXS bo'yicha birinchi hisobot davri - tadbirkorlik subyekti MHXS bo'yicha birinchi moliyaviy hisobotlari qamrab olgan eng oxirgi hisobot davri.

MHXS bo'yicha moliyaviy holat to'g'risidagi boshlang'ich hisobot - tadbirkorlik subyekti MHXS'larga o'tish sanasiga bo'lgan moliyaviy holat to'g'risidagi hisoboti.

MHXSlar bo'yicha birinchi moliyaviy hisobotlar - tadbirkorlik subyekti MHXS'larga muvofiqlik to'g'risida aniq va shartsiz bildirib Moliyaviy Hisobotlarning Xalqaro Standartlari (MHXSlar)ni qo'llagan birinchi yillik moliyaviy hisobotlar.

Moliyaviy faoliyat - xo'jalik subyekti qo'yilgan kapitali va qarz mablag'larining miqdori va tarkibidagi o'zgarishlarni keltirib chiqaruvchi faoliyat.

Moliyaviy hisobotlar - xo'jalik subyekti moliyaviy holati va moliyaviy natijalarining tartibga solingan holda ifodalanishidir.

Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari (MHXSlar) - bu buxgalteriya hisobining xalqaro standartlari Kengashi (MHXSK) tomonidan chiqarilgan standartlar va Sharhlardir.

Mulk egalari - bu ulushli instrumentlar sifatida tasniflangan instrumentlarning egalari.

Oldingi BHUT - MHXS'larni birinchi marta qo'llaydigan tadbirkorlik subyekti MHXS'larni qabul qilishidan bevosita oldin qo'llagan buxgalteriya hisobining asosi.

Operatsion faoliyat - xo'jalik subyekti asosiy daromad keltiruvchi faoliyati hamda investitsion va moliyaviy faoliyat hisoblanmagan boshqa faoliyat turlari.

Pul mablag'lari - naqd pul va talab qilib olguncha depozitlarni o'z ichiga oladi.

Pul mablag'larining ekvivalentlari - belgilangan summadagi pul mablag'lariga oson aylantiriladigan va qiymatining o'zgarishi jihatidan sezilarli darajadagi hatarga ega bo'lgan, qisqa muddatli va yuqori likvidli investitsiyalardir.

Pul oqimlari - pul mablag'lari va pul ekvivalentlarining kirimi va chiqimi.

Qayta tasniflash bo'yicha tuzatishlar – bu joriy yoki oldingi davrlardagi boshqa umumlashgan daromadga tan olingan, lekin joriy davrda foyda yoki zarar sifatida qayta tasniflangan summalar.

Restrospektiv qo'llash - yangi hisob siyosatini operatsiyalar, boshqa hodisalar va vaziyatlarga nisbatan ushbu siyosat oldin ham har doim qo'llanilganidek tarzda qo'llash.

Retrospektiv qayta hisoblash - moliyaviy hisobotlardagi elementlar summalarining tan olinishi, baholanishi va oshkor qilinishini oldingi davrda xatoga hech qachon yo'l qo'yilmaganidek tarzda tuzatish.

Shartli tannarx - berilgan sanaga tannarxning yoki amortizatsiyalangan qiymatning o'rnini bosuvchi summa.

Sotish (qoplash) qiymati - aktivlar, ularni odatiy sharoitda sotib olishda to'lanishi zarur bo'lgan pul mablag'lari yoki ularning ekvivalentlari bo'yicha aks ettiriladi.

Tiklash qiymati- aktivlar, ularni sotib olish vaqtida hozirgi paytda huddi shunga o'xshash aktiv sotib olingandagi to'lanishi kerak bo'lgan pul mablag'lari yoki ularning ekvivalentlari bo'yicha aks ettiriladi.

Umumiy foydalanish uchun mo'ljallangan moliyaviy hisobotlar (“moliyaviy hisobotlar” deb ataladi) – bu shunday foydalanuvchilarning axborotga bo'lgan talablarini qondirishga qaratilgan moliyaviy hisobotlarki, bu foydalanuvchilar ularning axborotga bo'lgan maxsus talablariga moslashtirilgan hisobotlarni xo'jalik subyektidan talab qila olmaydi.

Ijara - ijara beruvchi ijarachiga bir yoki bir necha to'lovlar evaziga kelishilgan muddat davomida aktivdan foydalanish huquqini berishini ko'zda tutadigan kelishuvdir.

Aktivlarga tegishli grantlar - bu davlat grantlari bo'lib, ularning asosiy sharti ularni olish talablariga javob beradigan tashkilot uzoq muddatli aktivlarni sotib olishi, barpo etishi yoki boshqa shakllarda xarid qilishi kerak.

Daromadga tegishli grantlar - bu aktivlarga tegishli grantlardan tashqari davlat grantlaridir.

Dastlabki bevosita xarajatlar – ijara kelishuvini tayyorlash va tuzish bilan bevosita bog'liq bo'lgan qo'shimcha xarajatlar, bundan ishlab chiqaruvchi yoki dilerlar bo'lgan ijara beruvchilar tomonidan amalga oshirilgan bu kabi xarajatlar mustasno.

Davlat - davlat, davlat idoralari va mahalliy, milliy yoki xalqaro miqyosdagi o'xshash organlarini anglatadi.

Davlat grantlari - bu tashkilotning faoliyatlariga tegishli ma'lum shartlarga o'tgan davrda yoki kelgusida rioya etish evaziga tashkilotga taqdim etiladigan resurslar o'tkazmalar shaklidagi davlat yordamidir.

Davlat yordami - bu ma'lum mezonlarga javob beradigan tashkilotga yoki bir qator xo'jalik subyektlariga xos iqtisodiy nafni taqdim etishga mo'ljallangan davlat hatti-harakatidir.

Foydali xizmat muddati – ijara muddati boshlanishidan keyin qolgan, lekin ijara muddati bilan chegaralanmagan, baholangan davr bo'lib, bu davr mobaynida aktivda mujassamlangan iqtisodiy naf tashkilot tomonidan foydalanishi kutiladi.

Funksional valyuta - bu tashkilot faoliyat yuritadigan asosiy iqtisodiy muhitning valyutasidir.

Guruh - bu bosh tashkilot va uning barcha sho'balaridir.

Haqqoniy qiymat - bu yaxshi xabardor bo'lgan va bunday operatsiyani amalga oshirishni xohlovchi mustaqil tomonlar o'rtasida umumiy shartlar asosida bitimni amalga oshirishdagi aktivni almashtirish yoki majburiyatni to'lash mumkin bo'lgan summa.

Ijara muddati – ijarachi aktivni ijaraga olishga kelishilgan, muddatidan oldin bekor qilinmaydigan davr bilan ijarachi aktivning ijarasini qo'shimcha to'lovni amalga oshirib yoki oshirmasdan davom qilish huquqiga ega bo'lgan va ijaraning boshlanishida ijarachi ushbu huquqdan foydalanishi yetarli darajada aniq bo'lgan har qanday qo'shimcha muddat

Ijara muddatining boshlanishi – ijarachi ijaraga olingan aktivdan foydalanish huquqini amalga oshirib boshlashi mumkin bo'lgan sana.

Ijarachi uchun qarz kapitalning o'sib boruvchi foiz stavkasi – xuddi shunday ijara kelishuvi bo'yicha ijarachi tomonidan to'lanishi talab etilgan bo'lishi mumkin bo'lgan foiz stavkasi.

Ijarada ko'zda tutilgan foiz stavkasi - minimal ijara to'lovlari va kafolatlanmagan qoldiq qiymati yig'indisining keltirilgan qiymati, ijaraga olingan aktivning haqqoniy qiymati va ijaraga beruvchining dastlabki bevosita xarajatlari yig'indisiga ijara boshlanishi paytiga teng bo'lishini ta'minlaydigan diskont stavkasidir.

Ijaraga sof investitsiya – ijarada ko'zda tutilgan foiz stavkasi bo'yicha diskontlangan ijara yalpi investitsiya.

Ijaraga yalpi investitsiya – ijaraga beruvchi tomonidan moliyaviy ijara bo'yicha olinadigan minimal ijara to'lovlari, va ijaraga beruvchi foydasiga hisoblanadigan kafolatlanmagan qoldiq qiymati.

Iqtisodiy foydalanish muddati – bir yoki undan ortiq foydalanuvchilar tomonidan aktivdan iqtisodiy maqsadlarda foydalanish kutilayotgan davr; yoki bir va undan ortiq foydalanuvchilar tomonidan aktivdan olinishi kutilayotgan ishlab chiqarish yoki shunga o'xshash birliklarining soni.

Kafolatlanmagan qoldiq qiymati – ijaraga berilgan aktiv qoldiq qiymatining bir qismi bo'lib, u ijaraga beruvchi tomonidan pullanishi kafolatlanmaydi yoki ijaraga beruvchi bilan bog'liq taraf tomonidan kafolatlanadi.

Kurs farqi - bu bir valyuta birliklarining ma'lum summasini boshqa valyutaga turli valyuta kurslarida o'tkazishdan yuzaga keladigan farqdir.

Minimal ijara to'lovlari – ijara muddati davomida ijarachi tomonidan to'lanadigan yoki to'lanishi talab etilishi mumkin bo'lgan to'lovlar.

Moliyaviy ijara – aktivga egalik qilish bilan bog'liq deyarli barcha xatarlar va muhofotlarni kelishuvning bir tomonidan boshqa tomoniga o'tkazuvchi ijara. Egalik huquqi pirovardida o'tkazilishi yoki o'tkazilmasligi mumkin.

Monetar moddalar - bu egalik qilinayotgan valyuta birliklari hamda valyuta birliklarining o'zgarmas yoki aniqlanadigan summasida olinadigan yoki to'lanadigan aktivlar va majburiyatlardir.

Muddati kechiktirilgan moliyaviy daromad – bu quyidagilar orasidagi farq: ijara yalpi investitsiya va ijaraga sof investitsiya.

Operativ ijara – moliyaviy ijaradan tashqari boshqa hamma ijara kelishuvlari.

Oxirgi kurs - bu hisobot davri oxiridagi spot valyuta kursidir.

Shartli ijara – bu ijara to'lovlarining qat'iy belgilanmagan qismi bo'lib, u vaqt o'tishi bilan emas, balki boshqa sabablarga ko'ra o'zgaradigan omilning kelgusi summa-

sig bog'liq bo'ladi (masalan, kelgusi sotuvlarning foizi, kelgusi foydalanish summasi, kelgusi narxlar indeksi, kelgusidagi bozor foiz stavkalari).

Soliqqa tortiladigan foyda – bu soliq organlari tomonidan belgilangan qoidalarga muvofiq aniqlanadigan hisobot davri foydasi bo'lib, ushbu summaga nisbatan foyda solig'ini to'lash amalga oshiriladi.

Spot valyuta kursi - bu tezda yetkazib berish bo'yicha valyuta kursidir.

Taqdim qilish valyutasi - bu moliyaviy hisobotlar taqdim etiladigan valyutadir.

Valyuta kursi - bu ikki valyuta uchun ayirboshlash koeffitsientidir.

Voz kechiladigan kreditlar - bu shunday kreditlarki, bunda kreditor ma'lum belgilangan shartlar ostida ular bo'yicha to'lovni bekor qiladi.

Xorijdagi bo'linmaga sof investitsiya - bu hisobot beruvchi tashkilotning ushbu faoliyatning sof aktivlaridagi ulushining summasidir.

Xorijiy valyuta - bu tashkilotning funksional valyutasidan tashqari bo'lgan valyutadir.

Dividendlar – ulushli investitsiyalarning egalariga ularning ayrim turdagi kapitaldagi ulushiga mutanosib ravishda foydaning taqsimlanishi.

Royalti – tashkilotga qarashli bo'lgan uzoq muddatli aktivlar, masalan patentlar, savdo belgilari, avtorlik huquqlari va dasturiy ta'minotlardan foydalanilgani uchun olinadigan haq;

Da'volar bo'yicha daromadlar - bu shartnoma narxiga kiritilmagan xarajatlarning buyurtmachi yoki boshqa shaxs tomonidan qoplanishi sifatida pudratchi tomonidan olinishi kutilayotgan summa.

Daromad – bu aktivlarning kelib tushishi yoki ko'payishi yohud majburiyatlarning kamayishi shaklida iqtisodiy nafning hisobot davrida o'sishidir, va ushbu o'sish kapitalning mulk egalarining kapitalga qo'yilmalari bilan bog'liq bo'lmagan ko'payishiga olib keladi

Foizlar – tashkilotga qarashli bo'lgan pul mablag'lari yoki ularning ekvivalentlaridan yoki tashkilotga to'lanishi kerak bo'lgan summalardan foydalanilgani uchun olinadigan haq;

O'zgartirish - bu shartnoma bo'yicha bajariladigan ishlar ko'lamiga o'zgartirish kiritilishiga buyurtmachi tomonidan berilgan ko'rsatmadir.

Tushum – bu hisob davrida kompaniyaning odatdagi faoliyati davomida yuzaga kelgan iqtisodiy naflarning yalpi tushumida uning natijasida aksionerlarning badallari hisobiga kapitalning o'sishidan farq qiladigan kapitalning o'sishi hisoblanadi.

"Xarajatlar plyus" shartnomasi – bunday shartnomaga ko'ra pudratchiga yo'l qo'yilishi mumkin bo'lgan yoki boshqacha qilib oldindan belgilangan xarajatlar va ularga qo'shimcha ushbu xarajatlar summasining ma'lum foizi yoki qat'iy belgilangan mukofot summasi qoplanadi

Amortizatsiya - bu nomoddiy aktivlarni xarid qilib olish tannarxini ularning foydali xizmat qilish muddatiga sistematiik va o'zaro bog'liq holda taqsimlashdir.

Asosiy vositalarning turkumi – bu bir xil xususiyatga va tadbirkorlik subyekti faoliyatida foydalanish maqsadlariga ega bo'lgan aktivlarning guruhidir.

Balans qiymati – bu har qanday jang'arilgan eskirish va yig'ilgan qadrsizlanish bo'yicha zararlar chegirib tashlanganidan so'ng aktivning tan olinadigan summasidir.

Depresiatsiya - bu mulk, mashina va asbob-uskunalar (yer kirmaydi) tannarxining ularning foydali xizmat qilish muddatiga sistematik va o'zaro bog'liq holda taqsimlashdir.

Eskirish - bu aktivning eskirish hisoblanadigan qiymatini uning foydali xizmat muddati davomida sistematik tarzda xarajatlarga olib borishdir.

Eskirish hisoblanadigan qiymat - bu aktivning tugatish qiymati chegirilgandagi tannarxi yoki tannarx o'rni aks ettiriladigan boshqa qiymatdir.

Eskirish hisoblanadigan qiymat - bu aktivning tugatish qiymati chegirilgandagi tannarxi yoki tannarx o'rni aks ettiriladigan boshqa qiymatdir.

Investitsion mulk - bu ijaradan daromad olish maqsadida yoki kapitalning qiymati qimmatlashishi uchun yoki ikkalasi uchun (mulk egasi yoki moliyaviy ijara shartnomasi asosida ijara oluvchi tomonidan) egalik qilinayotgan mulk.

Kapital xarajatlari - bu sifani yuksaltirish (improve quality) (betterments or improvements); aktivlarning xizmat qilish muddatini uzaytirishga olib keladigan (extent the life) sarflarga aytiladi.

Ma'lum talablarga javob beradigan aktiv - bu ko'zlangan foydalanish yoki sotuv uchun tayyor bo'lishiga juda uzoq davrni zaruriy talab etadigan aktivdir.

Monetar aktivlar - bu egalikdagi pul mablag'lari va qat'iy belgilangan yoki aniqlanadigan pul miqdorlarida olinadigan aktivlardir.

Mulk-egasi-egallagan mulk - bu (mulk egasi yoki moliyaviy ijara shartnomasi asosida ijara oluvchi tomonidan) ishlab chiqarishda yoki tovarlar yetkazib berish yoki xizmatlar ko'rsatishda yoki ma'muriy maqsadlarda foydalaniladigan egalikdagi mulk.

Narxi qat'iy belgilangan shartnoma - qat'iy belgilangan narxga yoki qurilish ishlarining birligiga qat'iy belgilangan stavkaga (bu stavka ba'zi hollarda xarajatlari o'zgarishi sababli qayta ko'rib chiqiladi) pudratchi rozi bo'lgan qurilish shartnomasidir.

Nomoddiy aktiv - bu moddiy-ashyoviy mazmunga ega bo'lmagan aniqlanadigan nomonetar aktiv.

Nomoddiy aktivning tugatish qiymati - bu aktivning chiqib ketishi bo'yicha baholangan xarajatlari chegirilgan holda, tadbirkorlik subyekti ayni paytda xuddi aktiv foydali xizmat muddati oxirida kutilgan muddati va holatida bo'lganidek aktivning chiqib ketishidan oladigan baholangan qiymatidir.

Qadrsizlanish bo'yicha zarar - bu aktivning balans qiymatining uning qoplanadigan qiymatidan oshadigan qismidir.

Qarzlari bo'yicha xarajatlari - bu tashkilot tomonidan pul mablag'larini qarzga olishda amalga oshiriladigan foiz va boshqa xarajatlardir.

Tadbirkorlik subyektiga xos qiymat - bu tadbirkorlik subyekti tomonidan aktivdan davomiy foydalanishidan va foydali xizmat muddati oxirida balansdan chiqarishdan yoki majburiyat so'ndirilganida kutiladigan pul oqimlarining keltirilgan qiymatidir.

Tadbirkorlik subyektiga xos qiymat - bu tadbirkorlik subyekti tomonidan aktivdan davomiy foydalanishidan va foydali xizmat muddati oxirida balansdan chiqarishdan yoki majburiyat uchun hisob-kitob qilinganda kutiladigan pul oqimlarining keltirilgan qiymatidir.

Tadqiqot - bu yangi ilmiy yoki texnik bilimga va tushunchaga erishish istiqbolini ko'zlab amalga oshirilgan asl va rejalashtirilgan izlanishdir.

Tannarx – bu aktivni uning xaridi yoki qurilishi paytida sotib olish uchun to‘langan pul mablag‘i yoki pul mablag‘i ekvivalentidagi qiymat yoki boshqa turdagi uning evaziga berilgan tovonning haqqoniy qiymati

Haqqoniy qiymat - bu baholash sanasida bozor ishtirokchilari o‘rtasidagi odatdagi operatsiyada aktivni sotishda olinishi mumkin bo‘lgan yoki majburiyatni o‘tkazishda to‘lanishi mumkin bo‘lgan narxdir

Zaxiralarning tannarxi – bu zaxiralarning xaridi bilan bog‘liq barcha xarajatlar, qayta ishlash xarajatlari va zaxiralarni joriy holatga va joriy joylashtirish joyiga yetkazish bilan bog‘liq boshqa xarajatlardir.

Balans qiymati - bu aktivning u bo‘yicha har qanday jamg‘arilgan eskirish (amortizatsiya) summasini va keyingi yig‘ilgan qadrsizlanish zararlarini chegirgandan so‘ng tan olinadigan qiymatidir.

Chiqib ketish xarajatlari - bu aktivning yoki pul mablag‘larini hosil qiladigan birlikning chiqib ketishiga tegishli bevosita qo‘shimcha xarajatlar bo‘lib, bunda moliyalashtirish xarajatlari va foyda solig‘i xarajati inobatga olinmaydi.

Chiqish narxi – aktivni sotish uchun olinishi yoki majburiyatni o‘tkazish uchun to‘lanishi mumkin bo‘lgan narxdir

Eskirish (amortizatsiya) - bu aktivning eskirish hisoblanadigan summasini uning foydali xizmat muddati davomida sistematik tarzda xarajatlarga olib borishdir.

Eskirish hisoblanadigan summa - bu aktivning tannarxidan, yoki moliyaviy hisobotlarda uning qiymatini aks ettiradigan boshqa summadan, uning qoldiq qiymatining chegirilganidir.

Foal bozor - Aktiv yoki majburiyat bo‘yicha operatsiyalar uklusiz ravishda narxlash ma‘lumotlarini ta‘minlash uchun yetarli davriylik va hajmda sodir bo‘ladigan bozordir.

Foydalanishdagi qiymat - bu aktivdan yoki pul mablag‘larini hosil qiladigan birlikdan olinishi kutilgan kelgusi pul oqimlarining keltirilgankeltirilgan qiymatidir.

Kirish narxi - ayirboshlash operatsiyasida aktivni sotib olishda to‘langan yoki majburiyatni zimmaga olishda olingan narxdir.

Korporativ aktivlar - bu gudvilldan tashqari aktivlar bo‘lib, ular pul mablag‘larini hosil qiladigan o‘rganilayotgan birlik va boshqa pul mablag‘larini hosil qiladigan birliklar bo‘yicha kelgusi pul oqimlari hosil bo‘lishiga o‘z hissasini qo‘shadi.

Kutilgan pul oqimi - ehtimoliy kelgusi pul oqimlarining ehtimolga-tortilgan o‘rtachasi (ya‘ni taqsimotning o‘rtachasi).

Pul mablag‘larini hosil qiladigan birlikning qoplanadigan qiymati – pul mablag‘larini hosil qiladigan birlikning chiqib ketish xarajatlari chegirilgandagi haqqoniy qiymat bilan uning foydalanishdagi qiymati o‘rtasidagi ko‘prog‘i hisoblanadi.

Pul mablag‘larini yuzaga keltiradigan birlik - bu aktivlarning kichik aniqlanadigan guruhi bo‘lib, u boshqa aktivlar yoki aktivlar guruhidan kelib tushadigan pul oqimlaridan katta darajada mustaqil bo‘lgan kelib tushadigan pul oqimlarini yuzaga keltiradi.

Tannarx usuli - aktivning xizmat ko‘rsatish quvvatini almashtirish uchun joriy paytda talab etilishi mumkin bo‘lgan summani aks ettiradigan baholash usulidir (ko‘p hollarda joriy almashtirish qiymati deb yuritiladi).

Aktiv yoki majburiyatning soliq bazasi – ushbu aktiv yoki majburiyatning soliq maqsadlaridagi qiymati.

Aktivning soliq bazasi – bu aktivning balans qiymati qoplanganida xo‘jalik subyekti tomonidan olinadigan har qanday soliq solinadigan iqtisodiy nafdan soliq maqsadlarida chegirib tashlanadigan summadir.

Hisoblangan kreditorlik qarzlari – olingan yoki yetkazib berilgan, lekin to‘lanmagan tovarlar yoki xizmatlar uchun to‘lanishi lozim bo‘lgan va mol yetkazib beruvchi tomonidan hisob-kitobi talab etilgan yoki u bilan rasmiy kelishilgan majburiyatlardir

Joriy soliq - bu davr uchun soliq solinadigan foyda (soliq zarari)dan to‘lanadigan (qoplanadigan) foyda soliqlari summasi.

Majburiyat – bu tadbirkorlik subyektining bo‘lib o‘tgan hodisalardan yuzaga keldigan hozirgi paytda mavjud bo‘lgan majburiyati bo‘lib, uni so‘ndirish natijasida tadbirkorlik subyektidan iqtisodiy nafni mujassamlashtirgan resurslarning chiqib ketishi kutiladi.

Majburiyatning soliq bazasi – uning balans qiymatidan ushbu majburiyat bo‘yicha kelgusi davrlarda soliq maqsadlarida chegiriladigan har qanday summa chegirilgandagi hosil bo‘ladigan qiymat.

Muddati kechiktirilgan soliq majburiyatlari - bu kelgusida soliq solinadigan vaqtinchalik farqlar bo‘yicha kelgusi davrlarda to‘lanadigan foyda soliqlarining summasi.

Restrukturizatsiya – bu rahbariyat tomonidan rejalashtirilgan va nazorat qilinadigan dastur.

Rezervlar – majburiyatlar sifatida tan olinadi, chunki ular tadbirkorlik subyektining hozirgi paytda mavjud bo‘lgan majburiyatlari bo‘lib, ularni so‘ndirish natijasida tadbirkorlik subyektidan iqtisodiy nafni mujassamlashtirgan resurslarning chiqib ketishi ehtimoli bor.

Savdo bo‘yicha to‘lanadigan schyotlar – bu olingan yoki yetkazib berilgan tovarlar yoki xizmatlar uchun to‘lanadigan va mol yetkazib beruvchi tomonidan hisob-kitobi talab etilgan yoki u bilan rasmiy kelishilgan majburiyatlardir.

Shartli aktiv – bu bo‘lib o‘tgan hodisalardan yuzaga kelishi mumkin bo‘lgan va uning mavjudligi faqatgina tadbirkorlik subyektining to‘liq nazorati ostida bo‘lmagan kelgusi noaniq hodisalarning biri yoki bir nechta sodir bo‘lishi yoki sodir bo‘lmashligi natijasida tasdiqlanadigan aktivdir.

Soliq xarajati (soliq daromadi) – bu davr foydasi yoki zarari aniqlanishida hisobga olingan joriy va muddati kechiktirilgan soliq bo‘yicha umumiy summa.

Soliqlarni rejalashtirish imkoniyatlari – bu soliq zararini kelgusi yoki oldingi davrlarga o‘tkazish muhlati tugamasdan xo‘jalik subyekti tomonidan soliq solinadigan daromadni muayyan davrda shakllantirish yoki ko‘paytirish uchun amalga oshirilishi mumkin bo‘lgan choralaridir.

Tadbirkorlik subyektining moliyaviy holati to‘g‘risidagi hisobotda tan olinadigan majburiyatlar – bu faqat hisobot davri oxirida mavjud bo‘lgan majburiyatlardir.

Vaqtinchalik farqlar – bu moliyaviy holat to‘g‘risidagi hisobotda aks ettirilgan aktiv yoki majburiyatning balans qiymati bilan uning soliq bazasi o‘rtasidagi farqlardir.

Bitimga oid xarajatlar - bu moliyaviy aktiv yoki moliyaviy majburiyatning xaridi, emissiyasi yoki chiqib ketishi bilan bevosita bog‘liq qo‘shimcha xarajatlardir.

Effektiv foiz stavkasi - bu moliyaviy instrumentning kutilgan xizmat muddati, yoki o‘rinli bo‘lganda, qisqaroq muddat davomida baholangan kelgusi pul to‘lovlari yoki tus-

humlarini moliyaviy aktiv yoki moliyaviy majburiyatning sof balans qiymatigacha mutlaqo to'g'ri diskontlaydigan foiz stavkasidir.

Effektiv foiz usuli - bu moliyaviy aktiv yoki moliyaviy majburiyatning amortizatsiyalangan qiymatini hisoblash va foizli daromad yoki foizli xarajatlarni tegishli davrda taqsimlash usulidir.

Haqqoniy qiymat - bu baholash sanasida bozor ishtirokchilari o'rtasidagi odatdagi operatsiyada aktivni sotishda olinishi mumkin bo'lgan yoki majburiyatni o'tkazishda to'lanishi mumkin bo'lgan narxdir.

Moliyaviy instrument - bu bir tashkilotning moliyaviy aktivini va boshqa tashkilotning moliyaviy majburiyati yoki ulushli instrumentini ko'payishiga olib keladigan shartnomadir.

O'zaro hisob-kitob qilish huquqi - shartnoma asosida yoki boshqa o'rnatilgan tartibda, kreditorga to'lanishi lozim bo'lgan qiymatning bir qismiga yoki barchasiga nisbatan kreditordan olinishi lozim bo'lgan qiymat orqali qoplash yoki boshqa hollarda bekor qilish bo'yicha qarzdoming yuridik huquqi hisoblanadi.

Qat'iy kelishuv - bu belgilangan kelgusi sana yoki sanalarda belgilangan narxda resurslarning belgilangan miqdorining almashinuvi bo'yicha majburiyat yuklaydigan kelishuvdir.

Rejalashtirilgan operatsiya - bu majburiy bo'lmagan, ammo kutilgan kelgusi operatsiyadir.

Ulushli instrument - bu tashkilotning barcha majburiyatlari chegirilgandan so'ng uning aktividagi qoldiq ulushni tasdiqlovchi har qanday shartnomadir.

Xej samaradorligi - bu xejlangan riskga tegishli bo'lgan xejlangan moddaning haqqoniy qiymatidagi yoki pul oqimlaridagi o'zgarishlarning xejlash instrumentining haqqoniy qiymatidagi yoki pul oqimlaridagi o'zgarishlar bilan qoplanish darajasidir.

Xejlangan modda - bu aktiv, majburiyat, qat'iy kelishuv, yuqori ehtimolli rejalashtirilgan operatsiya yoki xorijdagi bo'linmaga sof investitsiyadir.

Xejlash instrumenti - bu belgilangan derivativ yoki (faqat xorijiy valyuta kursidagi o'zgarish riskining xej uchun) belgilangan noderivativ moliyaviy aktiv yoki belgilangan noderivativ moliyaviy majburiyatdir.

Birgalikdagi faoliyat bo'yicha kelishuv - bu ikki yoki undan ko'proq tomonlar birgalikdagi nazoratga ega bo'lgan kelishuvdir.

Birgalikdagi nazorat - bu kelishuv ustidan nazoratning shartnomada kelishilgan taqsimlanishi.

Giperinflyatsiya sharoitida moliyaviy hisobot - bu giperinflyatsiyani boshidan kechirayotgan mamlakatlar valyutasida hisobot tuzadigan korxonalarining (konsolidatsiyalangan moliyaviy hisobotni ham o'z ichiga olgan) moliyaviy hisoboti.

Jamlangan moliyaviy hisobotlar - bu guruhning moliyaviy hisobotlari bo'lib, unda bosh tashkilot va uning sho'ba tashkilotlarining aktivlari, majburiyatlari, kapitali, daromadlari, xarajatlari va pul oqimlari yagona iqtisodiy faoliyat yurituvchi subyektga tegishli sifatida taqdim etiladi.

Jiddiy ta'sir - bu investitsiya obyektining moliyaviy va operatsion siyosatining qarorlarida ishtirok etish darajasidir, ammo u ushbu siyosatlar ustidan nazorat yoki birgalikdagi nazorat bo'lib hisoblanmaydi.

Qaram tashkilot - bu shunday tashkilotki, bunda investor uning ustidan jiddiy ta'sirga egadir.

Qo'shma korxona - bu birgalikdagi faoliyat bo'yicha kelishuv bo'lib, bunda ushbu kelishuv bo'yicha birgalikdagi nazoratga ega tomonlar kelishuvning sof aktivlariga nisbatan huquqlarga ega bo'ladi.

Qo'shma korxona ishtirokchisi - bu qo'shma korxonadagi tomon bo'lib, u ushbu qo'shma korxona ustidan birgalikdagi nazoratga egadir.

Tugallanadigan faoliyat – bu korxonaning yagona reja asosida to'liq realizatsiya qilanadigan, qismlar bo'yicha sotiladigan hamda undan bosh tortish orqali foydalanishni to'xtatadigan majmuidir.

ILOVALAR

1-ilova

MHXS va BHMSning qiyosiy tahlili

MHXS	BHMS
MHXS (IAS) 1 «Moliyaviy hisobotni taqdim etish»	«Moliyaviy hisobotni tayyorlash va taqdim etishning konseptual asosi» BHMS № 1 «Hisob siyosati va moliyaviy hisobot» BHMS № 3 «Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot» BHMS № 14 «Xususiy kapital to'g'risidagi hisobot» BHMS № 15 «Buxgalteriya balansi»
MHXS (IAS) 2 «Zaxiralar»	BHMS № 4 «Tovar-moddiy zaxiralar»
MHXS (IAS) 7 «Pul oqimlari to'g'risidagi hisobot»	BHMS № 9 «Pul oqimlari to'g'risidagi hisobot»
MHXS (IAS) 8 «Hisob siyosati, hisob baholashidagi o'zgarishlar va xatoliklar»	BHMS № 1 «Hisob siyosati va moliyaviy hisobot» - hisob siyosatiga bog'liq qismini qamraydi BHMS № 3 «Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot» - hisob baholashidagi o'zgarishlar va xatolar qismini qisman qamrab oladi
MHXS (IAS) 10 «Buxgalteriya balansi sanasidan keyingi hodisalar»	BHMS № 16 «Buxgalteriya balansi tuzilgan sanadan keyingi kutilmagan holatlar va xo'jalik faoliyatining yuz bergan hodisalari» - qisman qamrab oladi
MHXS (IAS) 11 «Qurilishga oid shartnomalar»	BHMS № 17 «Kapital qurilishga oid pudrat shartnomalari» - qisman qamrab oladi
MHXS (IAS) 12 «Foyda solig'i»	Mavjud emas, lekin qisman boshqa me'yoriy hujjatlar bilan tartibga solinadi
MHXS (IAS) 16 «Asosiy vositalar»	BHMS № 5 «Asosiy vositalar»
MHXS (IAS) 17 «Ijara»	BHMS № 6 «Ijara hisobi»
MHXS (IAS) 18 «Tushumlar»	BHMS № 2 «Asosiy xo'jalik faoliyatidan daromadlar»
MHXS (IAS) 19 «Xodimlarga qo'shimcha to'lovlar»	Mavjud emas, lekin qisman boshqa me'yoriy hujjatlar bilan tartibga solinadi
MHXS (IAS) 20 «Davlat subsidiyalarini hisobga olish va davlat yordami to'g'risida ma'lumotni ochib berish»	BHMS № 10 «Davlat subsidiyalarini hisobga olish va davlat yordamini ochib berish» - qisman qamrab oladi
MHXS (IAS) 21 «Chet el valyuta kurslari o'zgarishlari ta'siri»	BHMS № 22 «Chet el valyutasida ifodalangan aktivlar va majburiyatlarning hisobi»

MHXS (IAS) 23 «Qarzar bo'yicha xarajatlar»	BHMS №24 «Qarzar bo'yicha xarajatlar hisobi»
MHXS (IAS) 24 «Bog'liq tomonlar to'g'risidagi ma'lumotlarni ochib berish»	Mavjud emas, lekin qisman boshqa me'yoriy hujjatlar bilan tartibga solinadi
MHXS (IAS) 26 «Pensiya ta'minoti dasturi (pensiya rejasi) hisobi va hisoboti»	Mavjud emas
MHXS (IAS) 27 «Konsolidatsiyalashgan va alohida moliyaviy hisobot»	BHMS № 8 «Konsolidatsiyalashgan moliyaviy hisobotlar va sho'ba xo'jalik jamiyatlariga investitsiyalar hisobi» - qisman qamrab oladi
MHXS (IAS) 28 «Assotsialashgan tashkilotlarga investitsiyalar»	Mavjud emas
MHXS (IAS) 29 «Giperinflatsiya sharoitida moliyaviy hisobot»	Mavjud emas
MHXS(IAS) 31 «Birgalikdagi faoliyatda ishtirok etish»	Mavjud emas
MHXS (IAS) 32 «Moliyaviy instrumentlar – axborotlarni taqdim qilish»	BHMS № 12 «Moliyaviy investitsiyalar hisobi» - qisman qamrab oladi
MHXS (IAS) 33 «Bir aksiyaga foyda»	Mavjud emas
MHXS (IAS) 34 «Oraliq moliyaviy hisobotlar»	Mavjud emas, lekin qisman boshqa me'yoriy hujjatlar bilan tartibga solinadi
MHXS (IAS) 36 «Aktivlarning qadrsizlanishi»	Mavjud emas
MHXS (IAS) 37 «Baholanadigan majburiyatlar, shartli majburiyatlar va shartli aktivlar»	BHMS № 16 «Buxgalteriya balansi tuzilgan sanadan keyingi kutilmagan holatlar va xo'jalik faoliyatining yuz bergan hodisalari» - qisman qamrab oladi
MHXS (IFRS) 1 «Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlarini birinchi marotaba qo'llash»	Mavjud emas
MHXS (IFRS) 2 «Ulushli instrumentlar asosidagi to'lovlar»	Mavjud emas
MHXS (IFRS) 3 «Korxonani birlashtirish»	BHMS №23 «Qayta tashkil etishni amalga oshirishda moliyaviy hisobotni shakllantirish» - qisman qamrab oladi
MHXS (IFRS) 4 «Sug'urta shartnomalari»	Mavjud emas
MHXS (IFRS) 5 «Sotish uchun mo'ljallangan uzoq muddatli aktivlar va tugatilayotgan faoliyat»	BHMS № 3 «Moliyaviy natijalar to'g'risidagi hisobot» - tugatilayotgan faoliyat hisobi qismini qisman qamrab oladi
MHXS (IFRS) 6 «Mineral resurslarni qidirish va baholash»	Mavjud emas

MHXS (IFRS) 7 «Moliyaviy instrumentlar – ochib berish»	BHMS № 12 «Moliyaviy investitsiyalar hisobi» - qisman qamrab oladi
MHXS (IFRS) 8 «Operatsion segmentlar»	Mavjud emas
MHXS (IAS) 38 «Nomoddiy aktivlar»	BHMS № 7 «Nomoddiy aktivlar» - Nomoddiy aktivlar hisobi qismini qamrab oladi; BHMS № 11 «Ilmiy-tadqiqot va tajriba-konstruktorlik ishlanmalariga xarajatlar» - ilmiy-tadqiqot va tajriba-konstruktorlik ishlanmalariga xarajatlar hisobi qismini qamrab oladi
MHXS (IAS) 39 «Moliyaviy instrumentlar – tan olish va baholash»	BHMS № 12 «Moliyaviy investitsiyalar hisobi» - qisman qamrab oladi
MHXS (IAS) 40 «Investitsion ko‘chmas mulk»	Mavjud emas
MHXS (IAS) 41 «Qishloq xo‘jaligi»	BHMS № 4 «Tovar-moddiy zaxiralar» - qisman qamrab oladi. BHMS № 5 «Asosiy vositalar» - qisman qamrab oladi
Mavjud emas	BHMS № 19 «Inventarizatsiyani tashkil etish va o‘tkazish»
MHXS (IFRS) «Kichik va o‘rta biznes uchun MHXS»	BHMS № 20 «Kichik tadbirkorlik subyektlari tomonidan soddalashtirilgan tartibda hisob yuritish va hisobotlar tuzish to‘g‘risida»
Mavjud emas	BHMS №21 «Xo‘jalik yurituvchi subyektlar buxgalteriya hisobi schyotlar rejasi va uni qo‘llash bo‘yicha yo‘riqnoma»

Standartlar ro'yxati

№	Титул (англ.)	Название	Дата выхода	Действует с	Действует до	Замена на
IFRS 1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности	2003	1.1.2004		
IFRS 2	Share-based Payment	Платёж, основанный на акциях	2004	1.1.2005		
IFRS 3	Business Combinations	Объединения бизнеса	2004	1.4.2004		
IFRS 4	Insurance Contracts	Договора страхования	2004	1.1.2005		
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращённая деятельность	2004	1.1.2005		
IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	Разведка и оценка запасов полезных ископаемых	2004	1.1.2006		
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures	Финансовые инструменты: раскрытие информации	2005	1.1.2007		
IFRS 8	Operating Segments	Операционные сегменты	2006	1.1.2009		
IFRS 9	Financial Instruments	Финансовые инструменты	2009	1.1.2015		
IFRS 10	Consolidated Financial Statements	Консолидированная финансовая отчётность	2011	1.1.2013		
IFRS 11	Joint Arrangements	Совместная деятельность	2011	1.1.2013		
IFRS 12	Disclosure of Interests in Other Entities	Раскрытие информации об участии в других предприятиях	2011	1.1.2013		
IFRS 13	Fair Value Measurement	Оценка справедливой стоимости	2011	1.1.2013		
IFRS 14	Regulatory Deferral Accounts	Счета отложенных тарифных корректировок	2014	1.1.2016		
IFRS 15	Revenue from Contracts with Customers	Выручка по договорам с покупателями	Май 2014	1.1.2018		
IFRS 16	Leases	Аренда	Январь 016	1.1.2019		
IAS 1	Presentation of Financial Statements (1997)	Представление финансовой отчётности	1975	1.1.1975		
IAS 2	Inventories (1993)	Запасы	1975	1.1.1976		
IAS 3	Consolidated Financial Statements	Сводная финансовая отчётность	1976	1.1.1977	1.1.1990	IAS 27 и IAS 28

№	Титул (англ.)	Название	Дата выхода	Действует с	Действует до	Замена на
IAS 4	Depreciation Accounting	Учет амортизации	1976	1.1.1977	1.7.1999	IAS 36
IAS 5	Information to Be Disclosed in Financial Statements	Информация, подлежащая раскрытию в финансовой отчетности	1976	1.1.1977	1.7.1998	IAS 1
IAS 6	Accounting Responses to Changing Prices	Отражение в учёте изменения цен	1977	1.1.1978	1.1.1983	IAS 15
IAS 7	Statement of Cash Flows (2007)	Отчёты о движении денежных средств	1977	1.1.1979		
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors (2003)	Учётная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки	1978	1.1.1979		
IAS 9	Accounting for Research and Development Activities	Затраты на исследования и разработки	1978	1.1.1980	1.7.1999	IAS 38
IAS 10	Events after the Reporting Period (2007)	События после окончания отчётного периода	1978	1.1.1980		
IAS 11	Construction Contracts (1993)	Строительные контракты	1979	1.1.1980		
IAS 12	Income Taxes (1996)	Налоги на прибыль	1979	1.1.1981		
IAS 13	Presentation of Current Assets and Current Liabilities	Представление краткосрочных активов и краткосрочных обязательств	1979	1.1.1981	1.7.1998	IAS 1
IAS 14	Segment reporting (1997)	Сегментная отчетность	1981	1.1.1983	1.1.2009	IFRS 8
IAS 15	Information Reflecting the Effects of Changing Prices	Информация, отражающая влияние изменения цен	1981	1.1.1983	1.1.2005	
IAS 16	Property, Plant and Equipment (1993)	Основные средства	1982	1.1.1983		
IAS 17	Leases (1997)	Аренда	1982	1.1.1984	1.1.2019	IFRS 16
IAS 18	Revenue (1993)	Выручка	1982	1.1.1984		
IAS 19	Employee Benefits (1998)	Вознаграждения работникам	1983	1.1.1985		
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи	1983	1.1.1984		

№	Титул (англ.)	Название	Дата выхода	Действует с	Действует до	Заменил
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (1993)	Влияние изменений обменных курсов валют	1983	1.1.1985		
IAS 22	Business Combinations (1993)	Объединение бизнеса	1983	1.1.1985	1.4.2004	IFRS 3
IAS 23	Borrowing Costs (1993)	Затраты по займам	1984	1.1.1986		
IAS 24	Related Party Disclosures	Раскрытие информации о связанных сторонах	1984	1.1.1986		
IAS 25	Accounting for Investments	Учет инвестиций	1986	1.1.1987	1.1.2001	IAS 39 и IAS 40
IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	Учет и отчетность по пенсионным планам	1987	1.1.1988		
IAS 27	Consolidated and Separate Financial Statements (2003) Separate Financial Statements (2011)	(2003) Отдельная финансовая отчетность (2011)	1989	1.1.1990		
IAS 28	Investments in Associates and Joint Ventures (2011)	Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия	1989	1.1.1990		
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике	1989	1.1.1990		
IAS 30	Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions	Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов	1990	1.1.1991	31.12.2006	IFRS 7
IAS 31	Interests in Joint Ventures (2003)	Участие в совместной деятельности	1990	1.1.1992	1.1.2013	IFRS 11 и IFRS 12
IAS 32	Financial Instruments: Disclosure and Presentation (1995) Financial Instruments: Presentation (2005)	Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации (1995) Финансовые инструменты: представление информации (2005)	1995	1.1.1996		
IAS 33	Earnings per Share	Прибыль на акцию	1997	1.1.1999		
IAS 34	Interim Financial Reporting	Промежуточная финансовая отчетность	1998	1.1.1999		
IAS 35	Discontinuing Operations	Прекращение деятельности	1998	1.7.1999	1.1.2005	IFRS 5

№	Титул (англ.)	Название	Дата выхода	Действует с	Действует до	Замена на
IAS 36	Impairment of Assets	Обесценение активов	1998	1.7.1999		
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	Резервы, условные обязательства и условные активы	1998	1.7.1999		
IAS 38	Intangible Assets	Нематериальные активы	1998	1.7.1999		
IAS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement	Финансовые инструменты: признание и измерение	1998	1.1.2001		
IAS 40	Investment Property	Инвестиционное имущество	2000	1.1.2001		
IAS 41	Agriculture	Сельское хозяйство	2000	1.1.2003		
SIC 1	Consistency - Different Cost Formulas for Inventories	Последовательность – различные формулы себестоимости для запасов	1997	1.1.1999	1.1.2005	IAS 2
SIC 2	Consistency - Capitalisation of Borrowing Costs	Последовательность - капитализация затрат по займам	1997	1.1.1998	1.1.2005	IAS 8
SIC 3	Elimination of Unrealised Profits and Losses on Transactions with Associates	Исключение нерезализационных прибылей и убытков по операциям с ассоциированными компаниями	1997	1.1.1998	1.1.2005	IAS 28
SIC 4						
SIC 5	Classification of Financial Instruments - Contingent Settlement Provisions	Классификация финансовых инструментов - резервы на условное погашение	1997	1.6.1998	1.1.2005	IAS 32
SIC 6	Costs of Modifying Existing Software	Затраты на модификацию имеющегося программного обеспечения	1997	1.6.1998	1.1.2005	IAS 16
SIC 7	Introduction of the Euro	Введение евро	1997	1.6.1998		
SIC 8	First-Time Application of IASs as the Primary Basis of Accounting	Применение МСФО впервые в качестве главной основы учета	1998	1.8.1998	1.1.2004	IFRS 1
SIC 9	Business Combinations - Classification either as Acquisitions or Unings of Interests	Объединение бизнеса - классификация в качестве приобретения или объединения интересов	1998	1.8.1998	1.4.2004	IFRS 3

№	Титул (англ.)	Название	Дата выхода	Действует с	Действует до	Замена на
SIC 10	Government Assistance-No Specific Relation to Operating Activities	Государственная помощь, отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью	1998	1.8.1998		
SIC 11	Foreign Exchange -Capitalisation of Losses Resulting from Severe Currency Devaluations	Валютный обмен - Капитализация убытков, возникших в результате девальвации валюты	1998	1.8.1998	1.1.2005	IAS 21
SIC 12	Consolidation-Special Purpose Entities	Консолидация - компании специального назначения	1998	1.7.1999	1.1.2013	IFRS 10
SIC 13	Jointly Controlled Entities-Non-Monetary Contributions by Venturers	Совместно контролируемые компании - неденежные вклады со стороны предпринимателей	1998	1.1.1999	1.1.2013	IFRS 10
SIC 14	Property, Plant and Equipment - Compensation for the Impairment or Loss of Items	Основные средства - компенсация обесценения или утраты объектов	1998	1.7.1999	1.1.2005	IAS 16
SIC 15	Operating Leases-Incentives	Операционная аренда - стимулы	1998	1.1.1999	1.1.2019	IFRS 16
SIC 16	Share Capital - Reacquired Own Equity Instruments (Treasury Shares)	Акционерный капитал - вновь приобретенные собственные долговые инструменты (Казначейские акции)	1998	1.7.1999	1.1.2005	IAS 32
SIC 17	Equity - Costs of an Equity Transaction	Капитал - затраты по сделкам, затрагивающим капитал компании	1999	30.1.2000	1.1.2005	IAS 32
SIC 18	Consistency - Alternative Methods	Принципы последовательности - альтернативные методы	1999	1.7.2000	1.1.2005	IAS 8
SIC 19	Reporting Currency - Measurement and Presentation of Financial Statements under IAS 21 and IAS 29	Валюта отчетности - оценка и представление показателей финансовой отчетности	2000	1.1.2001	1.1.2005	IAS 21
SIC 20	Equity Accounting Method - Recognition of Losses	Метод учета по долевым участию - признание убытков	1999	15.7.2000	1.1.2005	IAS 28
SIC 21	Income Taxes-Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets	Налоги на прибыль - возмещение переоцененной стоимости активов, не подлежащих амортизации	1999	15.7.2000	1.1.2012	IAS 12

№	Титул (англ.)	Название	Дата выхода	Действует с	Действует до	Замена на
SIC 22	Business Combinations - Subsequent Adjustment of Fair Values and Goodwill Initially Reported	Объединения бизнеса - последующая корректировка справедливой стоимости и первоначально отраженной goodwill	1999	15.7.2000	1.4.2004	IFRS 3
SIC 23	Property, Plant and Equipment - Major Inspection or Overhaul Costs	Основные средства - затраты на существенный технический осмотр или капитальный ремонт	1999	15.7.2000	1.1.2005	IAS 16
SIC 24	Earnings Per Share - Financial Instruments and other contracts that may be settled in shares	Прибыль на акцию - финансовые инструменты и другие договоры, расчеты по которым могут осуществляться путем уступки акций	2000	1.12.2000	1.1.2005	IAS 33
SIC 25	Income Taxes-Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders	Налоги на прибыль — изменения налогового статуса предприятия или его акционеров	1999	15.7.2000		
SIC 26	Property, Plant and Equipment - Results of Incidental Operations	Собственность, завод и оборудование - результаты случайных операций				IAS 16
SIC 27	Evaluating the Substance of Transactions Involving the Legal Form of a Lease	Оценка сущности операций, обремененных в юридическую форму аренды	2000	1.1.2002	1.1.2019	IFRS 16
SIC 28	Business Combinations - 'Date of Exchange' and Fair Value of Equity Instruments	Объединения бизнеса - «Дата обмена» и справедливая стоимость долевых инструментов	2001	31.12.2001	1.4.2004	IFRS 3
SIC 29	Disclosure-Service Concession Arrangements	Договоры концессии по предоставлению услуг. Раскрытие информации	2001	1.1.2002		
SIC 30	Reporting Currency - Translation from Measurement Currency to Presentation Currency	Валюта отчетности - перевод из валюты измерения в валюту презентации	2001	1.1.2002	1.1.2005	IAS 21
SIC 31	Revenue-Barter Transactions Involving Advertising Services	Выручка-бартерные операции с участием рекламных услуг	2001	1.1.2002		
SIC 32	Intangible Assets-Web Site Costs	Нематериальные активы: затраты на Интернет-сайт	2001	25.3.2002		

№	Титул (англ.)	Название	Дата выхода	Действует с	Действует до	Замена на
SIC 33	Consolidation and equity method - Potential voting rights and allocation of ownership interests	Консолидация и метод долевого участия - потенциальные права голоса и распределение долей владения	2001	1.1.2002	1.1.2005	IAS 27 и IAS 28
IFRIC 1	Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities	Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и иных аналогичных обязательствах	2004	1.9.2004		
IFRIC 2	Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments	Доли участия в кооперативах и подобные финансовые инструменты	2004	1.1.2005		
IFRIC 3	Emission Rights	Права на выбросы	2004	1.3.2005	1.7.2005	
IFRIC 4	Determining whether an Arrangement contains a Lease		2004	1.1.2006	1.7.2019	IFRS 16
IFRIC 5	Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds	Права, связанные с участием в фондах финансирования вывода объектов из эксплуатации, восстановления окружающей среды и экологической реабилитации»	2004	1.1.2006		
IFRIC 6	Liabilities arising from Participating in a Specific Market—Waste Electrical and Electronic Equipment	Обязательства, возникающие в связи с деятельностью на специфическом рынке — отработанное электрическое и электронное оборудование	2005	1.12.2005		
IFRIC 7	Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	Применение подхода, требующего пересчета финансовой отчетности в соответствии с IAS 29 Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции	2005	1.3.2006		
IFRIC 8	Scope of IFRS 2		2006	1.5.2006	1.1.2010	IFRS 2
IFRIC 9	Reassessment of Embedded Derivatives	Повторный анализ встроенных производственных инструментов	2006	1.6.2006		
IFRIC 10	Interim Financial Reporting and Impairment	Промежуточная финансовая отчетность и обесценение	2006	1.11.2006		

№	Титул (англ.)	Название	Дата выхода	Действует с	Действует до	Замена на
IFRIC 11	IFRS 2 - Group and Treasury Share Transactions		2006	1.3.2007	1.1.2010	IFRS 2
IFRIC 12	Service Concession Arrangements	Договоры концессии по предоставлению услуг	2006	1.1.2008		
IFRIC 13	Customer Loyalty Programmes	Программы лояльности клиентов	2007	1.7.2008		
IFRIC 14	IAS 19 - The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction	IAS 19 — Предельная величина актива пенсионного плана с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь	2007	1.1.2008		
IFRIC 15	Agreements for the Construction of Real Estate	Договоры на строительство недвижимости	2008	1.1.2009		
IFRIC 16	Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation	Хеджирование чистой инвестиции в иностранное подразделение	2008	1.10.2008		
IFRIC 17	Distributions of Non-cash Assets	Распределения акционерам в неденежной форме	2008	1.7.2009		
IFRIC 18	Transfers of Assets from Customers	Передача активов от клиентов	2009	1.7.2009		
IFRIC 19	Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments	Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами	2009	1.7.2010		
IFRIC 20	Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine	Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения	2011	1.1.2013		
IFRIC 21	Levies	Обязательные платежи	2013	1.1.2014		

MUNDARIJA

SO‘Z BOSHI.....	3

I MODUL. MOLİYAVIY HISOBOTNING XALQARO STANDARTLARIDA UMUMIY MASALALAR

1-BOB. MOLİYAVIY HISOBOTNING XALQARO STANDARTLARIGA KIRISH

1.1. Moliyaviy hisobot xalqaro standartlarining asosiy mazmuni va uning buxgalterlarni tayyorlash tizimidagi o‘rni	6
1.2. Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari bo‘yicha qo‘mita(MHXSQ)ning maqsadi va uning tavsifi.....	7
1.3. Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlarini ishlab chiqish, qabul qilish va foydalanish imkoniyatlari.....	8
1.4. MHXS (IFRS) bo‘yicha moliyaviy hisobotni tayyorlashning konseptual asoslari	14
1.5. MHXS (IFRS) I “Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlarini birinchi marta qo‘llash”	20

2-BOB. MOLİYAVIY HISOBOTNING XALQARO STANDARTLARIDA UMUMIY MASALALAR

2.1. BHXS №1 “Moliyaviy hisobotlarni taqdim etish” standartining mazmuni va qo‘llanilishi	25
2.2. BHXS (IAS) 7 “Pul oqimlari to‘g‘risidagi hisobot” standartining mazmuni va qo‘llanilishi	37
2.3. BHXS (IAS) 8 “Hisob siyosatlarini, hisoblab chiqilgan baholardagi o‘zgarishlar va xatolar”	41
2.4. BHXS (IAS) 10 “Hisobot davridan keyingi hodisalar”. BHXS (IAS) 21 “Valyuta kurslaridagi o‘zgarishlarning ta‘silari”	47

II MODUL. MOLİYAVIY HISOBOTNING XALQARO STANDARTLARI TAVSIFI

3-BOB. TUSHUMLARNI HISOBGA OLUVCHI STANDARTLARINING TAVSIFI

3.1. BHXS (IAS) 11 “Qurilish shartnomalari”	56
3.2. BHXS (IAS) 18 “Odatdagi faoliyatdan olinadigan daromad”	63

4-BOB. NOMOLIYAVIY AKTIVLARNI HISOBGA OLUVCHI STANDARTLARINING TAVSIFI

4.1. BHXS (IAS) 2 “Zaxiralar”	70
4.2. BHXS (IAS) 16 “Asosiy vositalar”	76
4.3. BHXS (IAS) 23 “Qarzlar bo‘yicha xarajatlar”	94
4.4. BHXS (IAS) 40 “Investitsion mulk”	101
4.5. BHXS (IAS) 38 “Nomoddiy aktivlar”	110
4.6. MHXS (IFRS) 5 “Sotish uchun mo‘ljallangan uzoq muddatli aktivlar va davom ettirilmaydigan faoliyat”	137

5-BOB. BAHOLASHNI HISOBGA OLUVCHI STANDARTLARINING TAVSIFI

5.1. BHXS (IAS) 36 “Aktivlarning qadrsizlanishi”	149
5.2. MHXS (IFRS) 13 “Haqqoniy qiymatni baholash”	164

6-BOB. NOMOLIYAVIY MAJBURIYATLARNI HISOBGA OLUVCHI STANDARTLARINING TAVSIFI

6.1. BHXS (IAS) 37 “Rezervlar, shartli majburiyatlar va shartli aktivlar”	173
6.2. BHXS (IAS) 12 “Foyda soliqlari”	186

7-BOB. MOLIYAVIY INSTRUMENTLARNI HISOBGA OLUVCHI STANDARTLARINING TAVSIFI

7.1. BHXS (IAS) 32 “Moliyaviy instrumentlar: taqdim etish”	195
7.2. BHXS (IAS) 39 “Moliyaviy instrumentlar: tan olish va baholash”	220
7.3. MHXS (IFRS) 7 “Moliyaviy instrumentlar: ma‘lumotlarni ochib berish”	235

8-BOB. KONSOLIDATSIYALASH ASOSLARINI HISOBGA OLUVCHI STANDARTLARINING TAVSIFI

8.1. BHXS (IAS) 28 “Qaram tashkilotlardagi va qo‘shma korxonalardagi investitsiyalar” 251	
8.2. BHXS (IFRS) 10 “Jamlangan moliyaviy hisobotlar”	260
8.3. BHXS (IAS) 29 “Giperinflyatsiya sharoitida moliyaviy hisobot”	262

9. BOB. MOLIVAVIY HISOBOT TRANSFORMATSIYASI

9.1. MTI88 bo'yicha hisobotni tuzishning uslublari	266
9.2. Moliyaviy hisobotni transformatsiya bo'yicha tartibga solish.....	272
9.3. Hisobotlarni shakllantirish va nazorat jarayonlari	282
9.4. Moliyaviy hisobotlarni tayyorlash va taqdim etish tartibi, uning maqsadi va qo'llanilish sohasi	290
Moliyaviy hisobotga tushuntirishlar va izohlar	294
Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari bo'yicha hisobotlar	294
KITLOVA	299
FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR	307
GLOBBARIY	308
ILQIVALAR	318

MOLIYAVIY HISOBOTNING XALQARO STANDARTLARI



ISBN 978-9943-13-770-7



9 789943 137707