



15-MHXS GA MUVOFIQ XARIDORLAR BILAN SHARTNOMALAR BO'YICHA TUSHUMLAR HISOBINING NAZARIY ASOSLARINI VA UNING AMALIYOTGA TADBIQ ETILISHINING MUHIM JIHLATLARI

Norbekov Davron,

*"Buxgalteriya hisobi" kafedrasi dotsenti, Toshkent iqtisodiyot universiteti
Toshkent, O'zbekiston*

Toshpo'latova Munisabonu,

*"Buxgalteriya hisobi" kafedrasi magistranti
Toshkent, O'zbekiston*

THE THEORETICAL BASIS OF REVENUE RECOGNITION IN CONTRACTS WITH CUSTOMERS ACCORDING TO IFRS 15 AND ITS IMPORTANT ASPECTS IN PRACTICE

Norbekov Davron, Associate Professor,

*Department of Accounting, Tashkent University of Economics
Tashkent, Uzbekistan*

Toshpo'latova Munisabonu,

*Master's Student of Accounting department
Tashkent, Uzbekistan*

JEL Classification: M1, M4, M41

Annotatsiya: Tashkilotning moliyaviy hisoboti tashqi foydalanuvchilar uchun eng muhim manba hisoblanadi. Hisobot ko'rsatkichlari dinamikasining o'zgarishi asosida korxonaning bozor qiymatidagi o'zgarishlar, to'lov qobiliyati va kredit qobiliyati, rentabellik, moliyaviy barqarorlik va tashkilot rivojlanishining bir qator boshqa mezonlari haqida ma'lumot olsa bo'ladi. 2020 yil 24 fevraldagi PQ-4611-son «Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga o'tish bo'yicha qo'shimcha chora-tadbirlari to'g'risida»gi qarorga muvofiq, unda belgilangan tadbirkorlik subyektlarining qaror ijrosini ta'minlash maqsadida o'z hisobotlarini xalqaro standartlarga muvofiq tuzishi, moliyaviy hisobning asosiy elementi bo'lgan tushumni tan olishning mezonlarini amaliyotga tadbir etishda bir qator savollarni yuzaga keltirdi.

Shu bois, mamlakatimizda 15 sonli MHXS ning qo'llanilishi yuzasidan uslubiy tartib qoidalarni ishlab chiqish dolzarb ahamiyat kasb etadi. Ushbu maqolada tushumni tavsiflashning xalqaro standartlar va Xarajatlar to'g'risidagi Nizomga muvofiq yoritilishi o'rtasidagi tafovutlar, 15 sonli MHXS ning Xalqaro Knegash tomonidan ishlab chiqilish jarayonidan boshlab amaliyotga tadbir etilishining ikki xil metod asosida o'tilishi qiyosiy tahlil qilingan.

Abstract. The financial report of an organization is the most important source of information for external users. Based on the dynamics of the report indicators, one can obtain information about changes in the market value of the enterprise, solvency and creditworthiness, profitability, financial stability, and several other criteria for the development of the organization. According

to the decision PQ-4611 dated February 24, 2020, "On additional measures for the transition to international financial reporting standards," in order to ensure the implementation of the decision for the specified entrepreneurial entities, they need to prepare their reports in accordance with international standards. This raised several questions regarding the practical application of revenue recognition criteria, which is a key element of financial accounting. Therefore, developing methodological guidelines for the application of IFRS 15 in our country is of urgent importance. This article provides a comparative analysis of the differences between the description of revenue according to international standards and the Regulations on Costs, as well as the process of developing and implementing IFRS 15 by the International Accounting Standards Board using two different methods.

Kalit soʻzlar: daromadlar, tushumlar, MHXS, tovarlarni sotishdan daromad, odatdagi faoliyatdan olingan asosiy daromadlar, boshqa daromadlar, retrospektiv metod, retrospektiv modifikatsiyalangan metod.

Keywords: revenues, income, IFRS, revenue from sales of goods, primary income from ordinary activities, other income, retrospective method, modified retrospective method.

Kirish. Respublikamizda buxgalteriya hisobini dunyo andozalariga olib chiqishda katta ishlarni amalga oshirish tashabbusi bilan tuzilgan PQ-4611 son (2020-yil, 24-fevral) "Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga o'tish bo'yicha qo'shimcha chora-tadbirlari to'g'risidagi" qarori qabul qilindi. Va ushbu qarorga ko'ra, quyidagi masalalarga alohida e'tibor berilib, yangi chora-tadbirlar rejasi tuzildi:

- Aksiyadorlik jamiyatlari, tijorat banklari, sug'urta tashkilotlari, yirik soliq to'lovchilar toifasiga kiritilgan yuridik shaxslar 2021-yilning yanvaridan boshlab MHXS asosida buxgalteriya hisobining yuritilishini tashkil etadi va hu yil yakunidan boshlab moliyaviy hisobotni xalqaro standartlar asosida tayyorlashga o'tadi;
- Buxgalterlarni xalqaro sertifikatlash amalga oshiriladi;
- Buxgalteriya hisobi bo'yicha milliy standartlarni xalqaro standartlarga uyg'unlashtirish bo'yicha qator vazifalar amalga oshiriladi;
- Moliyaviy hisobotni o'z ixtiyori bilan xalqaro standartlar asosida topshirgan tadbirkorlik subyektlari milliy standartlar asosida tuzilgan hisobotlarni tayyorlab-topshirishdan ozod etiladi va shu kabi boshqalar.

Standartlarni o'rganish va uni amaliyotga tadbqiq qilish esa alohida yondashuv talab etadi. Bizga ma'lum bo'lgan buxgalteriya hisobining obyektlaridan biri bo'lgan daromad elementi alohida ahamiyatga ega bo'lib, uning hisobini xalqaro standartga moslashtirish boshqa jarayonlarda ham MHXS larga o'tishda ancha qo'l kelishi mumkin. Asosiy faoliyatdan olingan daromadlar tarkibida tushumlarning hisobini yuritish va tan olish 15 sonli MHXS da batafsil yoritilgan bo'lib, bu standart o'zidan oldingi 11 va 18 sonli BHXS larning qamrovini o'zida mujassam etgan holda ularning qo'llanilishini bekor qiladi. 15 son MHXS ning talablariga muvofiq hisob-kitoblarni tashkil etish, moliyaviy hisobotlarda daromadlar va foyda to'g'risida shaffof axborotlarni aks ettirish, xalqaro investorlarga ularga tushunarli bo'lgan vositalarda, ya'ni eng sinalgan va samarali usul hamda uslublar, tan olish va baholash mezonlari, xalqaro qoida va

prinsiplardan foydalangan holda kompaniyaning daromadlari, foydasi va uning taqsimoti hamda foydadagi ulushi to'g'risidagi ishonchli, uyg'un va taqqoslanuvchi moliyaviy axborotlarni taqdim etish metodologiyasini joriy etish barcha mamlakatlar, ayniqsa moliyaviy hisobotning xalqaro standart (MHXS)larni birinchi marta qo'llayotgan mamlakatlar uchun o'ta dolzarb masaladir.

Material va metod. Mamlakatimiz olimlarining ishlarida daromadlarni tan olish, baholash, foyda yoki zararlarni aniqlash va hisobotda aks ettirishning uslubiy masalalari tadqiq etilgan. Misol uchun, S.N.Tashnazarov [1] tomonidan foyda va zararlar hamda boshqa to'plam daromadlar to'g'risidagi hisobotning xalqaro standartlarga muvofiq keladigan shakli taklif etilgan. M.J.Temirxanova [2] ilmiy maqolasida turizm korxonalarida xizmat ko'rsatishdan olingan daromadi, foyda kategoriyasining funksiyalari hamda korxonaning foydasi, tushumlari va aktivlarni o'sishi o'rtasidagi nisbatni tahlil qilgan. Sh.A. Xalilov [3] tomonidan 15 MHXS asosida qurilish tashkilotlarida

opreasion faoliyat hisobini takomillashtirish mavzusida ilmiy izlanishlar olib borilgan. Shu bilan birga, Rossiya olimlaridan Kirill Popadyuk [4], Lisovskaya Irina Anatolyevna, Krapiventsova, xalqaro miqyosda esa Jeff Koweno, Julie Killian kabi olimlar tomonidan ilmiy izlanishlar olib borilgan. Ammo, bu izlanishlar fan miqyosida katta ilmiy-amaliy ahamiyatga ega bo'lsada, ushbu ishlarda daromadlar va foyda hisobini xalqaro standartlar talablariga muvofiqlashtirish, daromadlar (foyda)ni tan olish, baholash, foyda va zararlar to'g'risidagi hisobotni tuzish va taqdim etish masalalari yetarli darajada tadqiq etilmagan.

Tadqiqot davomida qiyosiy tahlil, tizimli yondashuv, abstract mantiqiy fikrlash usullaridan foydalanilgan holda 15 son MHXS bo'yicha ilmiy maqolalar tanqidiy o'rganilgan, milliy standartlar asosida qiyosiy solishtiruv asosida jadvallar keltirilgan va ilmiy mushohada qilish natijasida xulosa va takliflar ishlab chiqilgan.

Natijalar. Shartnomalar bo'yicha tushumni tan olishda, MHXS va BHMS o'rtasidagi daromad tushunchasida farqlarni aniqlab olamiz.

1-jadval

MHXS va O'zbekiston Buxgalteriya standartlarida daromad va uning tarkibiga berilgan ta'riflarning solishtirilishi¹

MHXS asosida	Xarajatlar tarkibi to'g'risidagi Nizom asosida
<p>Daromad – bu hisobot davri davomida aktivlarning kelib tushishi yoki sifatining yaxshilanishi yoki majburiyatlar miqdorining kamayishi ko'rinishida iqtisodiy nafning ko'payishi, qaysiki uning natijasida tashkilotning xususiy kapitaligi nisbatan talabnoma huquqi egalari tomonidan badal kiritish bilan bog'liq bo'lmagan holda xususiy kapitalning ko'payishi yuz beradi. Moliyaviy</p>	<p>Xo'jalik yurituvchi sub'ektlar tomonidan ularning xo'jalik faoliyatini amalga oshirishi natijasida olinadigan daromadlari hisobotga quyidagi asosiy bo'limlar bo'yicha kiritiladi:</p>

¹ Me'yoriy-huquqiy hujjatlar asosida muallif ishlanmasi

hisobning konseptual asosida daromad quyidagicha ajratilgan:	
i. Tushumlar va ii. Asosiy bo'lmagan boshqa daromadlarga	i. Sotishdan olingan sof tushum ii. Asosiy faoliyatdan olingan boshqa daromadlar iii. Moliyaviy faoliyatdan olingan daromadlar iv. Favqulotdagi foyda

MHXS asosida tushum bu korxonaning odatiy faoliyati davomida yuzaga keladi va bular:

1. Sotishdan tushgan tushum;
2. Xizmatlar uchun rag'batlantirishlar;
3. Foizlar;
4. Dividendlar;
5. Royalti;
6. Ijara daromadlari.

Asosiy bo'lmagan tushumlar, ya'ni naflar tushumlar tavsifiga (aniqlanishiga) javob beradigan va u korxonaning odatdagi faoliyati natijasida yuzaga kelishi yoki yuzaga kelmasligi mumkin bo'lgan boshqa moddalardir. Bunday foyda iqtisodiy nafning oshishiga olib keladi va ushbu xususiyati bilan tushumdan farq qilmaydi. Shu bois, ular kontseptsiyaning alohida elementi sifatida qaralmaydi. Bularga:

1. Oborotdan tashqari aktivlarni tasarruf qilishdan olingan foyda;
2. Sotishga qobiliyatli qimmatli qog'ozlarni qayta baholashdan olingan naflar;
3. Uzoq muddatli aktivlarning balans qiymatining oshishi natijasida yuzaga kelgan foyda;
4. Valyuta kursi farqi;
5. Kreditorlik qarzlarni hisobdan chiqarishdan olingan naflar;
6. Qaytarilmaydigan moliyaviy yordamlar;

7. Olingan penya, jarima va neustoyk alar,

8. Hisobot davrida aniqlangan o'tgan davrlar daromadlari;

9. Boshqa naflarni kiritish mumkin.

O'zbekistonda "Moliyaviy hisobotning konseptual asoslari" da daromadlarning tarkibi to'g'ri tasniflangan va u xalqaro standartlar talablariga muvofiq keladi. Lekin, standartda boshqa daromadlar tarkibi to'liq shakllantirilmagan. Bunda amalda bo'lib turgan "Xarajatlar tarkibi to'g'risidagi" Nizom daromadlarni tansifi ayrim jihatlari bo'yicha xalqaro standartlarga muvofiq kelmaydi. Mazkur Nizomga muvofiq xo'jalik yurituvchi sub'ektlar tomonidan ularning xo'jalik faoliyatini amalga oshirishi natijasida olinadigan daromadlari hisobotga quyidagi asosiy bo'limlar bo'yicha kiritiladi: "1) Sotishdan olingan sof tushum; 2) Asosiy faoliyatdan olingan boshqa daromadlar (operatsiya daromadlari); 3) Moliyaviy faoliyatdan olingan daromadlar; 4) Favqulodda daromadlar. Buni tahlil qiladigan bo'lsak, sotishdan olingan sof tushum asosiy faoliyatdan olingan asosiy daromadlarga kiradi". "Asosiy faoliyatdan olingan boshqa daromadlar" deb nomlanishi mazmunan to'g'ri emas. Uni "Moliyaviy hisobotni tayyorlash va taqdim etish uchun konseptual asoslar" standartida nomlanganidek, "Asosiy

bo'lmagan faoliyatidan olingan daromadlar" yoki "boshqa daromadlar" deb nomlash maqsadga muvofiq hisoblanadi. Moliyaviy faoliyatdan olingan daromadlarning ayrim moddalari, jumladan moliyaviy ijara, royalti, dividendlar va foizlar asosiy tushumlar tarkibiga kiritilishi kerak bo'ladi. Valyuta kursi farqlari korxonada tomonidan yuritiladigan moliyaviy faoliyat siyosatiga bog'liq emas. Shu sababli, bu daromad boshqa daromadlar tarkibida aks ettirilishi maqsadga muvofiq deb hisoblaymiz.²

15 sonli MHXS standarti 2018-yilning 1-yanvaridan boshlab kuchga kiradi. Va u o'z navbatida amaliyotga qo'llanilishi uchun retrospektiv qo'llanilish metodini talab etadi. Bu haqida Kengash standart talablari taqdim etilgan barcha davrlarga nisbatan qo'llaniladigan to'liq retrospektiv dastur yoki o'zgartirilgan (modifikatsiyalangan) retrospektiv dasturdan foydalanishga ruxsat beradi. Shu o'rinda, tugallangan shartnomalarga nisbatan bu standart qo'llanilmasligi kerak, va o'z navbatida tugallangan shartnoma bu tashkilot dastlabki ariza berish sanasidan oldin barcha aniqlangan tovar va xizmatlarni topshirgan shartnomadir. Shu sababli, korxonalar dastlabki qo'llash sanasidan oldin o'z majburiyatlarini bajargan shartnomalariga nisbatan 15 son MHXS ni qo'llamasligi kerak, hatto to'lov hali olinmagan yoki bu to'lov o'zgaruvchan bo'lsa ham. Standartni to'liq retrospektiv tarzda qo'llashni tanlagan tashkilotlar 8 son BHXS "Hisob siyosati, hisob baholardagi o'zgarishlar va xatolar" ga muvofiq, moliyaviy hisobotda taqdim etilgan har bir davr uchun 15 son MHXS ni qo'llashlari kerak³.

Standartni to'liq retrospektiv tarzda qo'llashda korxonalar 15-MHXS ni xuddi moliyaviy hisobotlarda taqdim etilgan

mijozlar bilan tuzilgan barcha shartnomalar boshlanganidan boshlab qo'llashlari kerak. Qayta muhokamalar chog'ida kengashlar to'liq retrospektiv qo'llanilishini ma'qulladilar, unga ko'ra mijozlar bilan tuzilgan barcha shartnomalar ular qachon tuzilganidan qat'iy nazar, moliyaviy hisobotda taqdim etilgan barcha davrlar bo'yicha izchil ravishda tan olinadi va o'lchanadi. Ushbu yondashuv, shuningdek, moliyaviy hisobot foydalanuvchilarini taqdim etilgan davrlar davomidagi tendentsiyalar haqida foydali ma'lumotlar bilan ta'minlaydi.

Agar korxonada o'zgartirilgan (modifikatsiyalangan) retrospektiv yondashuvdan foydalanishni tanlasa, u standartni faqat moliyaviy hisobotlarda taqdim etilgan eng so'nggi davrga (ya'ni, dastlabki qo'llash sanasini o'z ichiga olgan davr) retrospektiv tarzda qo'llashi kerak. Buning uchun korxonada 15-MHXS ni dastlab qo'llashning yig'indisi samarasini birinchi qo'llash sanasida taqsimlanmagan foyda balansiga (yoki kapitalning boshqa komponentiga) tuzatish sifatida tan olishi kerak. Ushbu o'tish usuliga ko'ra, tashkilot dastlabki qo'llash sanasida tugallanmagan shartnomalarga 15-MHXS ni qo'llashi kerak (masalan, IASBning kechiktirish to'g'risidagi tuzatishiga muvofiq, yillik yakuni 31 dekabrda bo'lgan korxonada uchun 2018 yil 1 yanvar). Shunday qilib, tashkilot dastlabki qo'llash sanasida bajarilmagan shartnomalarni xuddi shunday shartnomalarga 15-MHXS ni har doim qo'llagandek hisobga olishi kerak. Ushbu usulga ko'ra, tashkilot:

- 11 va 18-BHXS (IAS) va tegishli talqinlarga muvofiq qiyosiy davrlarni taqdim etish;
- standart kuchga kirgan kundan boshlab yangi va amaldagi

² Tadqiqotlar asosida muallif ishlanmasi

³ 8 son BHXS "Hisob siyosati, hisob baholardagi o'zgarishlar va xatolar" 19-27 bandlar.



shartnomalarga 15-MHXS ni qo'llash;

- korxonada o'z majburiyatlarini hali qondirmagan amaldagi shartnomalar bo'yicha kuchga kirgan sanadagi taqsimlanmagan foyda qoldig'iga jamlangan tuzatishlarni tan olish; 15-MHXS ni qo'llash natijasida moliyaviy hisobotning har bir moddasi o'zgarigan summani va o'zgarishlar sabablarini tushuntirishni oshkor qilish.

Korxonaning o'tmishdagi hisob siyosatiga qarab, o'zgartirilgan retrospektiv yondashuvni qo'llash korxonada kutganidan ham murakkabroq bo'lishi mumkin. Ushbu yondashuvni qo'llash qiyin bo'lgan holatlarga quyidagilar kiradi:

- 15-MHXS ga muvofiq aniqlangan majburiyatlar amaldagi talablar bo'yicha belgilangan elementlar/to'lovlardan farq qiladi.
- Bitim narxini 15-MHXS ga muvofiq nisbiy mustaqil sotish bahosiga asoslanib taqsimlash natijasida, ijro majburiyatlari uchun oldindan ajratilganidan boshqa summa ajratiladi.
- Shartnoma o'zgaruvchan to'lovni o'z ichiga oladi va ajratiladigan to'lovning bir qismi bo'lishi mumkin bo'lgan bunday to'lov miqdori amaldagi talablar bo'yicha hisoblangan summadan farq qiladi.

Bundan tashqari, o'zgartirilgan retrospektiv yondashuv, asosan, korxonadan barcha moliyaviy hisobotlarni oshkor qilish talablariga muvofiqligini ta'minlash uchun standart qabul qilingan yilda ikki tomonlama buxgalteriya hisobini yuritishni talab qiladi, chunki ular xuddi o'sha paytda amalda bo'lgan talablarga muvofiq tayyorlangan.

Tanlangan qo'llash usulidan qat'i nazar, ko'pgina tashkilotlar standartni oldingi davrlarda tuzilgan shartnomalarga qo'llashlari kerak bo'ladi. Retrospektiv yondashuvni to'liq qo'llashda shartnomalar soni ko'proq bo'ladi. Biroq, o'zgartirilgan retrospektiv yondashuvga ko'ra, korxonalar shartnoma qachon tuzilganidan qat'iy nazar, dastlabki qo'llash sanasida mavjud bo'lgan barcha shartnomalarga 15-MHXS ni qo'llashlari kerak.

Xulosa. Xaridorlar bilan shartnomalar bo'yicha tushumni tan olish Standartini amaliyotga tadbiiq etilishining nazariy asosini chuqur o'rganish davomida quyidagi xulosalarga kelish mumkin:

1. Xarajatlar tarkibi to'g'risidagi Nizom bugungi kunda talabga javob bermasligi asoslandi, undagi ko'rsatkichlarning nomlanishini kontseptual qoidalarga muvofiq emasligi ta'kidlab o'tildi.
2. Standart kuchga kirish arafasida Kengash tomonidan tugallangan shartnomaga to'liq tasnif berib o'tildi, va bunday shartnomalarga 15 MHXS qo'llanilmasligi belgilandi.
3. Kengash tomonidan Standartni qo'llash natijasida tashkilotning hisob siyosatiga kiritilishi kerak bo'lgan o'zgartirishlar to'liq yoritilib berdi.
4. Standartni qo'llashga o'tish yondashuvi sifatida to'liq retrospektiv va modifikatsiyalangan retrospektiv metodlarning o'ziga xos xususiyat va talablari, hamda ular olib kelishi mumkin bo'lgan o'zgarish va baholashlar aniqlandi.



FOYDALANILGAN ADABIYOTLAR RO'YXATI

1. Tashnazarov S.N. Moliyaviy hisobotning nazariy va metodologik asoslarini takomillashtirish. Monografiya. - Publisher SIA OmniScriptum Publishing. GlobeEdit Publishing house. 2018. 280 p. ISBN-13:978-613-8-24050
2. M.J.Temirxanova. Turizm korxonalarida moliyaviy natijalarni xalqaro standartlar asosida takomillashtirish.
3. Sh.A.Xalilov "15 MXHS asosida qurilish tashkilotlarida daromadlar hisobi" // Xalqaro moliya va hisob elektron jurnali 2020-yil dekabr.
4. Попадюк Кирилл. Признание выручки по-новому стандарту https://www.cfın.ru/ias/msfo/IFRS15_Revenue.shtml
5. Лисовская Ирина Анатольевна. Переход к применению МСФО (IFRS) 15 и мсфо (IFRS) 16 как фактор изменения финансового состояния организации Текст научной статьи по специальности «Экономика и бизнес» <https://cyberleninka.ru/article/n/perehod-k-primeneniyu-msfo-ifrs-15-i-msfo-ifrs-16-kak-faktor-izmeneniya-finansovogo-sostoyaniya-organizatsii>
6. Крапивенцева С. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» <https://delprof.ru/press-center/experts-pubs/msfo-ifrs-15-vyruchka-podogovoram-s-pokupatelyami/>
7. Jeff Koweno Accounting implementation services – revenue recognition <https://hogantaylor.com/services/accounting-implementation-servicesrevenue- recognition/>
8. Julie Killian. Revenue Recognition: Determining Transaction Price Posted by Julie Killian on November 20, 2017
9. //<https://claytonmckervervey.com/revenue-recognition-determining-transaction-price/>
10. 8 son BHXS "Hisob siyosati, hisob baholardagi o'zgarishlar va xatolar" 19-27 bandlar.