



ИНВЕСТИЦИЯВИЙ КЎЧМАС МУЛКНИ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР АСОСИДА ДАВОМИЙ БАҲОЛАШНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

Рахмонова Юлдуз Шарафитдиновна
Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институти

Аннотация. Ушбу мақолада 40-сон БҲХС “Инвестициявий кўчмас мулк” стандарти асосида инвестициявий кўчмас мулкни (ИКМ) давомий баҳолаш долзарблиги асосланган. Илмий ишда ИКМнинг моҳияти, бошланғич қийматда баҳолаш ва давомий харажатлар ҳисоби ёритилган. ИКМни бошланғич қиймат модели ва адолатли қиймат моделида баҳолашнинг услубий тартиби амалий мисолларда кўрсатиб берилган. Счётлар режасига 0191 “Инвестициявий кўчмас мулк: ер участкаси”, 0192 “Инвестициявий кўчмас мулк: бино”, 9391 “ИКМ қиймати ошишидан даромад” счётларини киритиш таклиф этилди. Минимал ижара тўловларининг келтирилган қийматида ҳисоблаш тартиби асосланди. Адолатли қийматда баҳолаш моделини қўллаш бўйича айнан ўхшаш (аналогик) сотув методи, даромадларни капитализациялаш методи ва харажатли методларининг мазмун-моҳияти очиб берилди. Ушбу таклифларнинг амалиётга жорий этилиши мамлакатимизда ИКМларни халқаро стандартларга мувофиқлаштиришга хизмат қилади.

Калит сўзлар: инвестициявий кўчмас мулк, давомий харажатлар, давомий баҳолаш, бошланғич қиймат, бошланғич қиймат модели, адолатли қиймат модели.

ПОСТОЯННОЕ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОЦЕНКИ ИНВЕСТИЦИОННОЙ НЕДВИЖИМОСТИ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ

Рахмонова Юлдуз Шарафитдиновна
Самаркандского института экономики и сервиса

Аннотация. В данной статье рассматривается актуальность непрерывной оценки инвестиционной недвижимости (ИПМ) на основе стандарта ВНХС № 40 «Инвестиционная недвижимость». В научной работе описывается сущность ИКМ, первоначальная оценка затрат и текущий учет затрат. Методологическая процедура оценки ИКМ в модели начальной стоимости и модели справедливой стоимости показана на практических примерах. К плану счетов 0191 «Инвестиционная недвижимость»: соответствие с международными стандартами. Земельный участок», 0192 «Инвестиционная недвижимость: строительство», 9391 «Доходы от увеличения стоимости ИКМ». Процедура расчета основывалась на указанной величине минимальных арендных платежей. Раскрыта сущность аналогичного (аналогового) метода продаж, метода капитализации доходов и затратного метода при применении модели оценки по справедливой стоимости. Реализация этих предложений послужит приведению ИКМ в нашей стране в соответствие с международными стандартами.

Ключевые слова: инвестиционная недвижимость, продолжающиеся затраты, продолжающаяся оценка, первоначальная стоимость, модель первоначальной стоимости, модель справедливой стоимости.

CONTINUOUS IMPROVEMENT OF INVESTMENT REAL ESTATE VALUATION
ACCORDING TO INTERNATIONAL STANDARDS

Rakhmonova Yulduz Sharafitdinovna
Institute of Economics and Service

Abstract. *This article focuses on the relevance of continuous evaluation of investment real estate (IPM) based on the standard of BHXS No. 40 "Investment real estate". The scientific work describes the nature of IKM, initial cost assessment and ongoing cost accounting. Methodological procedure of valuation of IKM in initial value model and fair value model is shown in practical examples. To the chart of accounts 0191 "Investment real estate: land plot", 0192 "Investment real estate: building", 9391 "Income from the increase in the value of IKM" accounts. The calculation procedure was based on the quoted value of minimum rent payments. The essence of the similar (analogous) sales method, income capitalization method, and cost method was revealed for the application of the fair value valuation model. The implementation of these suggestions will serve to align the IKMs in our country with international standards.*

Keywords: *investment real estate, continuing costs, continuing valuation, initial value, initial value model, fair value model.*

Кириш.

Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига (МХХС) жадал ўтишни таъминлаш мақсадида Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2020 йил 24 февралдаги “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича кўшимча чора-тадбирлар тўғрисида” 4611-сон қарори қабул қилинди. Қарорда акциядорлик жамиятлари, тижорат банклари, суғурта ташкилотлари ва йирик солиқ тўловчилар тоифасига киритилган юридик шахслар МХХС асосида бухгалтерия ҳисоби юритилишини ташкил этиш ва молиявий ҳисоботни МХХС асосида тайёрлаш, бухгалтерларни халқаро сертификатлаш, бухгалтерия ҳисоби соҳасида олий таълим тизимини илғор хорижий университетлар стандартларига мувофиқлаштириш, бухгалтерия ҳисоби фанларига оид ўқув дастурларини МХХСлари асосида қайта ишлаб чиқиш ҳамда бошқа вазибалар юклатилди. Кўйилган вазибаларни бажарилиши ҳар бир алоҳида халқаро стандартларни тадқиқ этишни, уни мамлакатимиз иқтисодиётида қўллаш, услубий тавсиялар ишлаб чиқиш, объектларни тан олиш, баҳолаш, бухгалтерия счётларида акс эттириш ҳамда молиявий ҳисобот масалаларини халқаро стандартларга мувофиқ такомиллаштиришни талаб этади. Бугунги кунгача амалиётимизга жорий қилинмаган, эътибордан четда қолган, нисбатан кам ўрганилган, лекин ўта долзарб бўлган стандартлардан бири, бу 40-сон БХХС⁷³ “Инвестициявий кўчмас мулк” стандарти ҳисобланади. Ушбу стандарт инвестициявий кўчмас мулкнинг (ИКМ) таърифи, тан олиш ҳамда баҳолаш тартиб қоидаларини белгилаб беради. Агарда корхона амалиётида ИКМлар мавжуд бўлсаю, улар тан олинмаган ва ҳисоботларда акс эттирилмаган бўлса, ҳисобот МХХС асосида тузилган деган хулосани олиб бўлмайди. Чунки, МХХСларига ўтатаётган корхона МХХСларига тўлиқ ёки қисман ўтганлигини эътироф этишлари керак бўлади. Мамлакатимизда ўзбек тилида инвестициявий кўчмас мулк тушунчаси, уни бухгалтерия ҳисобида акс эттириш услубий тартибларини баён этувчи мақолалар ҳиссаси кам. Амалдаги счётлар режасида ИКМлар ҳисоби учун счётлар кўзда тутилмаган. Молиявий ҳисоботнинг белгиланган шаклларида ИКМни акс эттирувчи моддалар киритилмаган. Аксарият ҳолларда ИКМлар асосий воситалар таркибидан ҳисобга олиб келинмоқда. Молиявий ҳисоботларга очиқлашларга ИКМларга доир ахборотлар келтирилмаган. Инвестициявий мулкни адолатли қийматда баҳолаш механизмлари тараққий этмаган. Кўчмас мулк фаол бозори сустривожланган. Амалиётда бухгалтерлар ИКМни тан олиш, давомий баҳолаш ва ҳисоботларда акс эттириш бўйича услубий тавсиялар билан таъминланмаган. Санаб ўтилган муаммоларнинг мавжудлиги ИКМлар ҳисоби методологиясини МХХСлари асосида ташкил этиш, илғор тажрибалар асосида такомиллаштиришни тақозо этади. Бунинг учун эса нафақат халқаро стандартлар, балким илғор хорижий тажрибаларни тадқиқ этиш талаб этилади. Юқоридагилар асосида хулоса қилиб айтишимиз мумкинки, мазкур мақола айнан ИКМларни баҳолаш, счётларда акс эттириш каби долзарб масалаларга бағишланган.

⁷³ 40-сон БХХС “Инвестициявий кўчмас мулк” // <http://finotchet.ru/articles/1272/>

Адабиётлар шарҳи.

ИКМни тан олиш ва баҳолаш масалалари хорижий ва маҳаллий олимларимиз томонидан ўрганилган.

Робин Джойс (2017) тижорат банкларида инвестициявий мулкларни баҳолаш бўйича ўқув қўлланма яратган. Ушбу ўқув қўлланмада ИКМни тан олиш ва баҳолашдаги барча мавжуд ситуацион ҳолатлар таҳлил қилинган ва амалий мисолларда кўрсатиб берилган.

Ҳамдамов ва Обидхоновлар (2023) ўзларининг мақолаларида инвестициявий кўчмас мулкни миллий стандартлар асосида ҳисобга олиш тизимини халқаро стандартларга гармонизация қилиш масалаларини ёритган.

Солдаткина (2020) инвестициявий кўчмас мулк ҳисобини 40-сон МҲХС ва 6-сон БҲФСлар (Бухгалтерия ҳисобининг федерал стандартлари) асосида ҳисобга олиш тарибини такомиллаштиришга бағишланган мақолаларида “2021 йил учун КамАЗ ПАО учун МҲХСлари асосида тузилган консолидацияланган молиявий ҳисоботида очиқланадиган инвестициявий кўчмас мулкни 40-сон МҲХСларига (IAS) мувофиқ бошланғич ва давомий баҳолаш талабларини” иллюстратив тартибга баён қилган.

Суворов (2023) “Инвестициявий мулк” номли мақоласида “Кўпчилик олимлар алоҳида мулклар бозори етарли даражада ривожланмаганлиги боис, адолатли қиймат модели бўйича баҳолаш мумкин бўлмайди. Бу ҳолат ИКМнинг адолатли қийматини акс эттира олмайди. Шу боис, ИКМни адолатли қиймат модели бўйича баҳолашни мажбурий қилиб белгилаш мақсадга мувофиқ эмас деб ҳисоблайдилар” деган фикрни билдиради.

Дружиловская, Дружиловскаялар (2018) қуйидаги фикрни баён этишади: “инвестициявий кўчмас мулк ҳисобига нисбатан халқаро стандартларнинг ўзи тўлиқ гармоник эмас ва бугунги кун талаблари билан мувозанантлашмаган. Шу боис, БҲФС ва МҲХСлари тизимларида ИКМ ҳисоби регламентларини яқинлаштириш масаласига нисбатан ҳар томонлама ўйлаб кўрилган қарорлар зарурлигини тақозо этади”.

Сидневанинг (2020) фикрича, “Россияда ИКМ ҳисоби бўйича бир қанча вариантларда кўриб чиқилиши керак. Биринчиси, ИКМга оид МҲХСларини тўлиқ қабул қилиш керак. Иккинчиси, ИКМнинг ҳисоби бўйича бутунлай янги қоидаларни киртиш керак ёки МҲХСларига тўғирланган қоидаларни миллий стандартга киритиш керак” деб ҳисоблайди.

Ушбу олимларнинг ишлари катта илмий ва амалий аҳамият касб этади. Лекин, мамлакатимизда ИКМни баҳолаш масалаларини комплекс ва боғлиқликда кўриб чиқилган ишлар кам. ИКМларни бошланғич ва адолатли қийматда баҳолаш моделларини қўллаш бўйича услубий тартиблар ишлаб чиқилмаган.

Таҳлил ва натижалар муҳокамаси.

Номолиявий активлар, жумладан кўчмас мулклар қайси даромад турини олишга мўлжалланганлигига қараб қуйидаги гуруҳларга ажратиш мумкин: ишлаб чиқариш, таъмин этиш, сотиш ва маъмурий-бошқарув жараёнида фойдаланишдан олинадиган иқтисодий наф; оператив ижарага бериш ёки қийматининг ошиши натижасида даромад олиш; фойдаланиш ёки тутиб туришдан қийматининг ошишидан эмас, балки сотилиши натижасида даромад олиш. Биз тадқиқ этаётган номолиявий активлар гуруҳи бу ишлаб чиқариш, таъминот, сотиш ва маъмурий-бошқарув мақсадларида фойдаланилмайдиган ҳамда ишлаб чиқариш, таъминот, сотиш ва маъмурий-бошқарув мақсадларида фойдаланилмайдиган, асосий йўналиши оператив ижара ёки қийматининг ошиши, ёхуд иккиласи биргаликда даромад олиш учун мўлжалланган кўчмас мулклар гуруҳи ҳисобланади.

Инвестициявий кўчмас мулк деганда, оператив ижара ёки вақт ўтиши билан қийматининг ошиши ҳисобидан даромад олиш мўлжалланган ер, бино ёки унинг бир қисми, ер ва бино биргаликдаги объектлар тушунилади, қайсики улар:

(а) ишлаб чиқариш, таъминот, сотиш ва маъмурий-бошқарув мақсадларида фойдаланилмайдиган; ва

(б) ҳамда давомий фаолиятда сотиш учун мўлжалланмаган бўлиши керак.

Биз тадқиқот ишимизда ИКМни бошланғич баҳолаш, давомий харажатлар ҳамда давомий баҳолашнинг услубий тартиб қоидаларини қўллаш масалаларини кўриб чиқдик.

Бошланғич баҳолаш. Ташкилотнинг мулки ҳисобланган ИКМ, даставвал бошланғич қиймати бўйича баҳоланади. Битим бўйича харажатлар ушбу бошланғич баҳосига киритилади. Харид қилинган ИКМнинг бошланғич қиймати уни сотиб олиш баҳоси ва бевосита хариди билан

боғлиқ бўлган барча харажатларни ўз ичига олади. Бевосита тааллуқли бўлган харажатлар, масалан профессионал юридик хизматлар учун тўловлар, кўчмас мулкни узатиш билан боғлиқ харажатлар ва битим бўйича бошқа харажатларни ўз ичига олади.

Компания бинони келгусида қийматининг ошиши натижасида даромад олиш мақсадида 1 450 980 минг сўмга харид қилиб олди. Унинг профессионал юридик хизматлар учун тўловлари 25 650 минг сўмни ташкил этди. Шартномаларни кўчмас мулк биржасида расмийлаштириш учун тўловлар, давлат божи учун тўловлар 8 400 минг сўм, давлат кадастр хужжатларини қайта расмийлаштириш ва ҳоқимиятдан рўйхатдан ўтказиш учун 5 200 минг сўм тўланди. Баланс қиймати 40 480 минг сўм бўлган бинонинг ички эски деворларини олиб ташлаш учун 8 320 минг сарфланди, янги деворлар қуриш учун эса 80 640 минг сўм, бинони ички ва ташқи қисмларини капитал таъмирлаш ва реконструкция қилиш учун 120 846 минг сўм сарфланди. Бинони тайёр ҳолга келтириш ва узатиш билан билан боғлиқ бошқа харажатлар 2 450 минг бўлди. Ушбу маълумотлар асосида бинонинг бошланғич қийматини аниқлаш талаб этилади?

Инвестициявий кўчмас мулкка сарфланган маблағлар капитал қуйилма ҳисобланади. ИКМнинг бошланғич қийматини аниқлаш учун ҳисоб-китобларни қуйидаги 1-жадвалда расмийлаштирамиз:

1-жадвал

**Инвестициявий кўчмас мулкнинг бошланғич қийматини аниқлаш
бўйича ҳисоб-китоблар⁷⁴**

Бошланғич таннархни ҳисоблаш учун харажатлар элементлари	Сумма
Ишлаб чиқариш биносининг харид нархи	1 450 980 000
Профессионал юридик хизматлар учун тўловлар	25 650 000
Шартномаларни кўчмас мулк биржасида расмийлаштириш ҳамда давлат божи учун тўловлар	8 480 500
Давлат кадастр хужжатларини қайта расмийлаштириш ва ҳоқимиятдан рўйхатдан ўтказиш учун тўловлар	5 200 000
Айирилади: Бино ичидаги эски деворнинг бошланғич қийматини ҳисобдан чиқариш (деворнинг қиймати холис баҳоловчи ташкилот томонидан аниқланган)	(40 480 000)
Эски деворни олиш ташлаш учун қилинган харажатлар	8 320 000
Янги деворлар қуриш учун	80 640 000
Бинони ички ва ташқи қисмларини капитал таъмирлаш ва реконструкция қилиш учун сарфланган харажатлар	120 846 000
Бинони тайёр ҳолга келтириш ва узатиш билан билан боғлиқ бошқа харажатлар	2 450 000
Жами бошланғич таннархи	1 662 086 500

Ушбу жараёнларни бухгалтерия ҳисобида инвестициявий мулкни ҳисобга олиш мақсадида амалдаги счётлар режасига қўшимча счётлар киритиш зарурияти мавжуд. Бизга маълумки, амалдаги таркибида инвестициявий кўчмас мулклар асосий воситаларнинг таркибида ҳисобга олиниб келмоқда. Инвестициявий кўчмас мулк асосий воситалардан фарқ қилади. Уларнинг таърифи бир-бирларидан фарқ қилади. Инвестициявий кўчмас мулкларни тан олишнинг биринчи мезони бўлиб уларнинг таърифига жавоб бериши бўлиб ҳисобланади. Амалдаги счётлар режасида узоқ муддатли активлар учун ажратилган 0100-0900 гача бўлган счётлар орасида бўш счёт қолдирилмаган. Шу сабабли, биз инвестициявий кўчмас мулк учун мўлжалланган счётни асосий воситалар учун мўлжалланган счётлар таркибида очамиз. Бунинг учун 0100 счётни “Асосий воситалар ва инвестициявий кўчмас мулк” деб номлаб, унинг таркибига 0190-счётни “Инвестициявий кўчмас мулк” счётини киритиш ҳамда иккита счётларни очишни таклиф этамиз:

0190 “Инвестициявий кўчмас мулк”:

0191 “Инвестициявий кўчмас мулк: ер участкаси”

0192 “Инвестициявий кўчмас мулк: бино”

0890 “Бошқа капитал қуйилмалар:

⁷⁴ Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

0891 “Инвестициявий кўчмас мулк хариди”

0892 “Инвестициявий кўчмас мулк қисмларини алмаштириш”

Счётлар режаси ва таклиф этилган счётлардан фойдаланиб, юқорида келтирилган жадвалда қайд қилинган хўжалик операцияларини бухгалтерия ҳисобида акс эттирамиз (2-жадвал):

2-жадвал

**Инвестициявий кўчмас мулкнинг бошланғич қийматини бухгалтерия
счётларида акс эттириш⁷⁵**

Бошланғич таннархни ҳисоблаш учун харажатлар элементлари	Счётларнинг боғланиши		Сумма
	Дебет	Кредит	
Ишлаб чиқариш биносининг харид нархи	0891	6010	1 450 980 000
Профессионал юридик хизматлар учун тўловлар	0891	6990	25 650 000
Шартномаларни кўчмас мулк биржасида расмийлаштириш ҳамда давлат божи учун тўловлар	0891	6410, 6990	8 480 500
Давлат кадастр ҳужжатларини қайта расмийлаштириш ва ҳоқимиятдан рўйхатдан ўтказиш учун тўловлар	0891	6990	5 200 000
Айирилади: Бино ичидаги эски деворнинг бошланғич қийматини ҳисобдан чиқариш (деворнинг қиймати холис баҳоловчи ташкилот томонидан аниқланган) (Амортизация харажатлари гуруҳида тан олинади)	2510	0891	40 480 000
Эски деворни олиш ташлаш учун қилинган харажатлар	0891	6710, 6520	8 320 000
Янги деворлар қуриш учун	0891	1050, 6710, 6520	80 640 000
Бинони ички ва ташқи қисмларини капитал таъмирлаш ва реконструкция қилиш учун сарфланган харажатлар	0891	1050, 6010, 6710, 6520	120 846 000
Бинони тайёр ҳолга келтириш ва узатиш билан билан боғлиқ бошқа харажатлар	0891	6990, 6710	2 450 000
Бино инвестициявий мулк сифатида бошланғич таннархи бўйича қабул қилинди	0192	0891	1 662 086 500

Халқаро стандарт талабларига мувофиқ инвестициявий кўчмас мулк объекти таннархига қуйидагилар кирмайди:

- Объектни ишчи ҳолатга келтириш учун зарур бўлган харажатлардан ташқари эксплуатацияга киритиш бўйича харажатлар;

- бошланғич операцион зарарлар, масалан, офис хоналарини ижарага топширишнинг режалаштирилган даражасига чиқиш учун;

- мулк-объектларини жиҳозлаш ва реконструкция қилишда меъёридан ортиқча сарфланган материал, меҳнат ва бошқа ресурсларнинг нормативдан ортиқ истеъмол қилиниши.

Давомий харажатлар. ИКМ фойдаланишга тайёр ҳолатга келтирилгандан сўнг, харажатларни капитализациялаш тўхтатилади. Халқаро стандартлар талабларига кўра ИКМ объектларига хизмат кўрсатиш, эксплуатация қилиш ва жорий таъмирлаш билан боғлиқ бўлган харажатлар ИКМнинг таннархига киритилмайди. Улар капиталлаштирилмайди. Ушбу харажатлар уларнинг юзага келиши мабойнида харажатларга олиб борилади.

Бундай харажатларга мисол қилиб меҳнатга ҳақ тўлаш харажатлари, материал харажатлар, жорий таъмирлашни амалга оширилган ташкилотга ўтказиладиган суммалар, эҳтиёт қисмлари, тозалаш, санитария-гигиена харажатлари, бинони қўриқлаш, суғурталаш, мол-мулк солиғи бошқа харажатларни киритиш мумкин.

Бизнинг фикримизча, ушбу харажатларни устама ишлаб чиқариш харажатлари (умумишлаб чиқариш) деб тан олиб, кейин уларни маҳсулот таннархига олиб бориш мақсадга

⁷⁵ Тадқиқотлар асосида муаллиф ишланмаси

мувофиқ эмас. Чунки, бу ишлаб чиқариш биносида ишлаб чиқариш амалга оширилмайди. Шу боис, даставвал устама ишлаб чиқариш харажатларига олиб бориб, кейин маҳсулот таннархига тақсимлаш тўғри бўлмайди. ИКМни тутиб туриш учун харажатларни амалга оширишдан мақсад корхонага операцион ижара кўринишида даромад олиб келиш ёки қийматининг оширишдан даромад олиб келиш бўлиб ҳисобланади. Шу нуқтаи назардан ушбу харажатлар операцион харажатлардир. Тадқиқотлар асосидаги хулосалардан келиб чиқиб, айтишимиз мумкинки ИКМларни тутиб туриш учун амалга ошириладиган жорий харажатлар бошқа операцион харажатлардир.

Мисол учун, Stainless-Steel МЧЖ корхонаси бинони даромад олиш операцион ижарага берди. Даромадни ошириш мақсадида корхона ушбу бинони қўриқлаш – 10 500,0 минг сўм, бинони жорий таъмирдан ўтказиш учун – 22 480,0 минг сўм, бино атрофи ва унинг ичини кунлик тозалаш, чиқиндиларни чиқариш учун 5 625,0 сўм харажатларни амалга оширди. Талаб этилади: ИКМнинг жорий тутиб туриш билан боғлиқ харажатларни бухгалтерия ҳисоби счётларида акс эттириш.

Юқорида қилинган хулосалар асосида ИКМни сақлаш ва тутиб туриш билан боғлиқ харажатларни қуйидаги бухгалтерия ёзувлари орқали акс эттирамиз:

Д-т. 9430 Бошқа операцион харажатлар.....	38 605 000 сўм
К-т 6710 “Меҳнат ҳақи” (қўриқлаш харажатлари).....	10 500 000 сўм
К-т 6990 “Бошқа мажбуриятлар” (жорий таъмирлаш).....	22 480 000
К-т 6710 “Меҳнат ҳақи” (кунлик тозалаш).....	5 625 000

Асос: Корхона 2022 йили декабрь ойида оператив ижарага берган бинони қўриқлаш – 10 500,0 минг сўм, бинони жорий таъмирдан ўтказиш учун – 22 480,0 минг сўм, бино атрофи ва унинг ичини кунлик тозалаш, чиқиндиларни чиқариш учун 5 625,0 сўм харажатларни амалга оширди. Ушбу харажатларга доир ҳужжатлар расмийлаштирилди ва корхона директори томонидан тасдиқланди. Харажатлар ҳисоблаш тамойилига мувофиқ ҳисобга олинди.

Халқаро стандартлар талабларига мувофиқ ИКМнинг фойдали хизмат қилиш муддати давомида унинг қисмларини алмаштириш талаб этилса, у ҳолда таллуқли харажатлар активларни тан олиш мезонлари бажарилган тақдирда алмаштириш харажатлари капиталлаштирилиш, яъни ИКМнинг қийматига олиб борилиши кўзда тутилган.

Корхона раҳбарияти оператив ижарага берилган бинонинг иситиш, совутиш ва сигнализация тизимларини янги тежамкор ва самарали тизимларга алмаштиришга қарор қилди. Бинонинг бошланғич қиймати 8 475 200,0 минг сўм. Баҳолаш хулосаларига кўра, бино қийматининг ичида эски иситиш тизимининг қиймати - 15486,0 минг сўм, совутиш тизимининг қиймати – 12 823,4 минг сўм, сигнализация қиймати – 8 475,8 минг сўм эканлиги қайд қилинган. Алмаштириш натижасида янги ўрнатилган тизимларнинг бошланғич қиймати қуйидагича баҳоланди: иситиш тизимининг қиймати - 58446,0 минг сўм; совутиш тизимининг қиймати – 25487,5 минг сўм; сигнализация қиймати – 18435,0 минг сўм. Ушбу жараёнларни бухгалтерия ёзувларида акс эттириш талаб этилади.

Бинонинг маълум тизимлари алмаштирилгандан сўнг уларнинг бошланғич қийматини аниқлаймиз:

Алмаштиришгача бинонинг бошланғич қиймати.....	8 475 200 000 сўм
Эски иситиш тизимининг баҳоланган қиймати	(15 486 000)
Эски совутиш тизимининг баҳоланган қиймати.....	(12 823 400)
Эски сигнализация қиймати.....	(8 475 800)
Янги иситиш тизимининг баҳоланган қиймати	58 446 000
Янги совутиш тизимининг баҳоланган қиймати.....	25 487 500
Янги сигнализация қиймати.....	<u>18 435 000</u>
Алмаштиришдан кейинги бошланғич қиймати.....	8 540 783 300

Ушбу жараёнларни бухгалтерия ҳисобида акс эттирамиз. Корхонанинги янги тизимларни харид қилиши билан боғлиқ жараёнлар капитал қуйилмалар билан боғлиқ бўлганлиги учун даставвал капитал қуйилмалар счётида, ўрнатиб бўлингандан кейин ИКМни ҳисобга олувчи счётларда акс эттирамиз:

Д-т 0892 “ИКМ қисмларини алмаштириш”.....	58 446 000 сўм
Д-т 0892 “ИКМ қисмларини алмаштириш”.....	25 487 500
Д-т 0892 “ИКМ қисмларини алмаштириш”.....	18 435 000
К-т 6010 “Пудратчилар билан ҳисоб-китоблар”.....	102 368 500
Д-т 0192 “Инвестициявий кўчмас мулк: бино”.....	102 368 500 сўм

К-т 0892 “ИКМ қисмларини алмаштириш”.....102 368 500

Асос: Пудратчи ташкилот томонидан оператив ижарага берилган бинонинг иситиш, совитиш ва сигнализация қисмлари алмаштирилди. Пудратчи ташкилот томонидан бажарилган ишлар тўғрисида далолатнома ва счёт-фактура тақдим этилди. Ушбу ҳужжатлар асосида иситиш тизимининг қиймати - 58446,0 минг сўм; совитиш тизимининг қиймати - 25487,5 минг сўм; сигнализация қиймати - 18435,0 минг сўмни ташкил этган. Тизимлар тўлиқ ўрнатилган ва ишга туширилган. Активларни тан олиш мезонлари тўлиқ бажарилади.

Давомий баҳолаш. 40-сон “Инвестициявий кўчмас мулк” стандартига мувофиқ инвестициявий кўчмас мулк объектлари қуйидаги иккита модел асосида баҳоланиши кўзда тутилган:

- бошланғич қиймати бўйича ҳисобга олиш модели;
- адолатли қиймати бўйича ҳисобга олиш модели.

Халқаро стандартлар қоидаларига мувофиқ бошланғич қиймати бўйича ҳисобга олиш моделини танлаган компаниялар бошланғич тан олингандан сўнг инвестициявий кўчмас мулкка доир барча объектлар жамғарилган амортизацияси ва активларнинг қадрсизланишидан зарарни чегириб ташлангандан кейинги бошланғич қиймати бўйича ҳисобга олинади. Буни қуйидаги формула орқали ифодалаш мумкин бўлади:

ИКМнинг бошланғич қиймати = ИКМнинг бошланғич тан олинган қиймати - Жамғарилган амортизация - Қадрсизланишдан зарар (1.1)

Инвестициявий кўчмас мулкнинг бошланғич тан олинган қиймати - бу активни харид қилиш ёки уни қуриш ва жаҳозлаш momentiда тўланган пул маблағлари эквиваленти ёки активлар қиймати учун тўлов ҳисобига узатиладиган бошқа қопламаларнинг адолатли қиймати. ИКМ қабул қилинган моментда баҳоланади.

Масалан, вилоят ҳокимияти завод қирилиши учун ер ажратди. Қурилиш 2022 йил давомида амалга оширилди. 2023 йил 1 январда заводни оператив ижара топширилди. Шу моментдан эътиборан қуриб топширилган завод биноси инвестициявий мулк сифатида бошланғич тан олинган қийматида ҳисобга олинади ва ушбу объектга нисбатан 40-сон БҲХС “Инвестициявий кўчмас мулк” стандарти талаблари жорий этилади.

40-сон БҲХСнинг 24-бандига мувофиқ “агарда ИКМ тўловлар муддатини узайтириш шартларида харид қилинса, актив зудлик билан тўлов шартларидаги баҳода қабул қилинади, ушбу сумма билан умумий тўланган сумма ўртасидаги фарқ қарзлар бўйича фоизлар харажатларида тан олинади”.

Масалан, корхона инвестициявий кўчмас мулкни агарда зудлик билан тўловлар амалга оширилган тақдирда 2 845 712,0 минг сўмга, агарда 3 йил ичида тенг нисбатларда тўлайдиган бўлса 3 297 250,0 минг сўм тўланиши шарт билан харид қилди. Ўртадаги фарқ фоиз сифатида тан олинади. Фоиз суммаси 451538,0 минг сўмни (3 297 250,0 - 2 845 712,0) ташкил этади. Ушбу жараёнларни бухгалтерия счётларида акс эттириш талаб этилади.

Юқорида таъкидлаганимиздек, 40-сон БҲХСнинг 24-бандида кўзда тутилган қоидаларга таянган ҳолда инвестициявий кўчмас мулк муддатини узайтириш шартларида қабул қилинса, актив зудлик билан тўлов шартларидаги суммада кирим қилинади. Шу боис, қуйидаги бухгалтерия ёзувида акс эттирамыз:

Д-т 0891 “Инвестициявий кўчмас мулк хариди”.....2 845 712 000 сўм

К-т 6010 “Таъминотчи билан ҳисоб-китоблар”.....2 845 712 000

Асос: Харид қилинган инвестициявий мулк, яъни ишлаб чиқариш биносининг бошланғич қиймати 2 845 712 сўмни ташкил этади.

Стандартлар талабларига мувофиқ фоиз тўловлари бўйича харажатларни келгуси давр харажатлари сифатида тан олиниш мақсадга мувофиқ. Бунинг учун амалдаги счётлар режасидаги 3190 “Бошқа келгуси давр харажатлари” счётидан фойдаланамиз. Ушбу жараёнда таъкидлаш керакки, фоиз суммаси 451 538 000 сўм уч йил ичида тенг нисбатларда тўланади. Унинг биринчи йига тааллуқли бўлган суммаси жорий мажбурият бўлади, қолган икки йилга оид бўлган суммаси эса бир йилдан ортиқ муддатдаги мажбурият бўлади. Фоиз харажатларининг бир йилга тааллуқли бўлган суммаси 150 512 667 сўмни ташкил этади (451538,0 / 3). Қуйидаги бухгалтерия ёзувларида акс эттирамыз:

Д-т 3190 “Бошқа келгуси давр харажатлари”..... 451 538 000 сўм

К-т 6010 “Таъминотчилар тўланадиган счётлар”.....150 512 667

К-т 7010 “Таъминотчиларга тўланадиган счётлар”.....301 025 333

Асос: Фоиз харажатлари 451 538 000 сўм тан олинди. Бу харажатлар уч йил ичида тенг нисбатларда тўлаб берилади. Биринчи йилига тўғри келадиган фоиз суммаси жорий мажбуриятларда 6010 “Таъминотчиларга тўланадиган счётлар (бир йил ичида тўланадиган мажбуриятлар) ва қолган қисми узоқ муддатли мажбуриятларда 7010 “Таъминотчиларга тўланадиган счётлар (бир йилдан ортиқ муддатдаги мажбуриятлар) акс эттирилди.

Келгуси давр харажатлари сифатида тан олинган фоиз харажатларининг жорий йилга тўғри келадиган суммаси жорий харажатларга ўтказилади. Ушбу жараёни куйидаги бухгалтерия ёзувида акс эттиради:

Д-т 9430 “Бошқа операцион харажатлар”.....150 512 667 сўм

К-т 3190 “Бошқа келгуси давр харажатлари”.....150 512 667

Асос: Юқоридаги бухгалтерия ёзувларида 3 йиллик фоиз харажатлари 3190 “Бошқа келгуси давр харажатлари”да акс эттирилган эди. Ҳар бир ҳисобот даврининг охирида ушбу сумманинг 1/3 қисми жорий харажат сифатида фойда ва зарарларда акс эттирилади. Келгуси даврнинг ҳисобот даврига тааллуқли қисми ўтказилиб берилади. Ушбу сумма 150 512 667 сўмни (451 538 000 / 3) ташкил этди.

Инвестициявий кўчмас мулкнинг бошланғич қиймати ва жорий йилга тааллуқли бўлган фоиз харажатлари банкдаги ҳисоб-китоб счётидан ўтказиб берилганда куйидагича бухгалтерия ёзуви берилади:

Д-т 6010 “Таъминотчиларга тўланадиган счётлар”.....2 996 224 667 сўм

К-т 5110 “Банкдаги ҳисоб-китоб счёти”.....2 996 224 667

Асос: Инвестициявий кўчмас мулкнинг бошланғич қиймати 2 845 712 000 сўм ва жорий йилга тааллуқли бўлган фоиз харажатлари 150 512 667 сўм, жами 2 996 224 667 сўм таъминотчиларга банк счётидан ўтказиб берилди.

Инвестициявий кўчмас мулк бошланғич қийматида баҳолангандан сўнг, маълум бир муддат ўтгандан сўнг, агар у адолатли қийматда баҳолаш моделида баҳоланмаса, бошланғич қиймат моделида баҳолаш давом эттирилади. Бошланғич қиймат моделида баҳоланганда унинг бошланғич тан олинган қийматидан жамғарилган амортизация ва жамғарилган қадрсизланишдан зарар суммаси чегириб ташланади.

Масалан, инвестициявий кўчмас мулкнинг 2022 йил 1 январь ҳолати бўйича бошланғич тан олинган қиймати 1 549 675,9 минг сўм. Жамғарилган амортизация суммаси 126 589,7 минг сўм. Бундан ташқари жорий йилда инвестициявий кўчмас мулкнинг қадрсизланишидан зарар 56 456,8 минг сўм. Компания 2022 йил 1 январь ҳолатида инвестициявий кўчмас мулкни бошланғич қиймат модели бўйича ҳисобга олишга қарор қилди. Талаб этилади: инвестициявий кўчмас мулкнинг бошланғич қиймат модели бўйича баҳолаш ва унинг натижаларини бухгалтерия счётларида акс эттириш.

Бошланғич қиймат модели бўйича баҳоси 1.1-формулага мувофиқ инвестициявий мулкнинг бошланғич қиймати 1 366 629,4 минг сўмни ташкил этади (1 549 675,9 – 126 589,7 – 56 456,8).

Жамғарилган амортизация суммаси ҳамда қадрсизланишидан зарар суммаси ИКМнинг бошланғич тан олинган қийматининг камайишига олиб борилади:

Д-т 0292 “Инвестициявий кўчмас мулк (бино) эскириши”...126 589 700 сўм

Д-т 9430 “Бошқа операцион харажатлар”.....56 456 800

К-т 0192 “Инвестициявий кўчмас мулк: бино”.....183 046 500

Асос: Компания 2022 йил 1 январь ҳолати бўйича инвестициявий кўчмас мулк бўлган бинони бошланғич қиймат модели бўйича баҳолашга қарор қилди. Унинг бошланғич тан олинган қиймати 1 549 675,9 минг сўм, жамғарилган амортизация суммаси 126 589,7 минг сўм, жорий йилда инвестициявий кўчмас мулкнинг қадрсизланишидан зарар 56 456,8 минг сўмни ташкил этган. Қадрсизланишдан зарар тегишли далолатномалар билан расмийлаштирилган.

40-сон БҲХСнинг 25-бандига мувофиқ, агарда ИКМ сифатида квалификацияланган мулк компанияга ижара ҳуқуқида тааллуқли бўлса, у ҳолда ҳисобда куйидагиларнинг энг кичиги бўйича тан олинади:

- кўчмас мулкнинг адолатли қиймати бўйича; ёки
- минимал ижара тўловларининг келтирилган қиймати.

Халқаро ва миллий стандартлар талабларига мувофиқ мулкларнинг адолатли қиймати ва минимал ижара тўловларининг жорий қиймати тушунчаларининг таърифига тўхталиб ўтамиз.

Адолатли қиймат деганда, битим бўйича яхши хабардор ва билим эга ҳамда ушбу битимни амалга оширишга хоҳиш ва истаги бўлган, бир-биридан мустақил бўлган томонлар ўртасида битимни тузишда активларни алмаштириш мумкин бўлган пул маблағларининг суммаси тушунилади.

Аслида инвестициявий мулкнинг адолатли қиймати сифатида унинг бозор қиймати олиниши мумкин. Бу сотувчи томонга ҳам, харидор томонга ҳам энг мақбул бўлган баҳодир. Адолатли қиймат ҳисобот санасида бозор конъюктураси ва ҳозирги ҳолатни акс эттириши лозим. Адолатли қийматнинг энг яхши тасдиғи бўлиб, айнан шундай аҳволдаги худди шу анологик мулкка ушбу ҳудудда жойлашган фаол бозорда амал қилувчи баҳо хизмат қилади, қайсики ушбу мулкка нисбатан ўхшаш бўлган ижара шартлари ва бошқа шартномалар қўлланилади. Агар бозорда нарх амал қилмаса, корхона нархни белгилашда бошқа манбалардаги ахборотлардан фойдаланади.

3-жадвал

Ижара тўловларининг келтирилган жорий қиймати⁷⁶

Ижара тўловлари санаси	Ижара тўловлари бўйича пул оқими	Маблағларни жалб қилиш ставкаси	Келтирилган қиймати
31.12.2023	150 580 000	$\frac{1}{(1 + 0.07)^1}$	140 728 972
31.12.2024	150 580 000	$\frac{1}{(1 + 0.07)^2}$	131 522 404
31.12.2025	150 580 000	$\frac{1}{(1 + 0.07)^3}$	122 918 134
31.12.2025	150 580 000	$\frac{1}{(1 + 0.07)^4}$	114 876 761
31.12.2025	150 580 000	$\frac{1}{(1 + 0.07)^5}$	107 361 459
31.12.2025	150 580 000	$\frac{1}{(1 + 0.07)^6}$	100 337 812
31.12.2025	150 580 000	$\frac{1}{(1 + 0.07)^7}$	93 773 656
31.12.2025	150 580 000	$\frac{1}{(1 + 0.07)^8}$	87 638 931
31.12.2025	150 580 000	$\frac{1}{(1 + 0.07)^9}$	81 905 543
31.12.2025	150 580 000	$\frac{1}{(1 + 0.07)^{10}}$	76 547 236
Жами	1 505 800 000		1 057 610 908

Корхона 2023 йилнинг бошида бинони унинг эгаси бўлган мулкдордан 10 йилга молиявий ижарага олади. Ижара тўловлари ҳар йилнинг охирида амалга оширилади. Ижара тўловларининг суммаси 150 580,0 минг сўмни ташкил этади. Ижара шартномасида фоиз ставкаси белгиланмаган. Корхона агар четдан маблағ жалб этадиган бўлса, унинг ўртача ставкаси 7%ни ташкил этади. Ушбу мулкнинг адолатли қиймати 1 285 600 минг сўм. Талаб этилади: Ижара тўловларининг келтирилган қийматини ҳисоблаш ва ушбу жараёнларни бухгалтерия счётларида акс эттириш.

Минимал ижара тўловларининг келтирилган қийматини топиш учун куйидаги жадвални тузамиз (3-жадвал).

Ушбу жадвал маълумотларидан кўриниб турибдики, келтирилган жорий қиймати 1 057 610 908 сўмни ташкил этади. Юқоридаги масаланинг шартида унинг адолатли қиймати 1 285 600 000 сўм ташкил этган. Халқаро стандартлар талабларига кўра инвестициявий кўчмас мулкнинг адолатли қиймати ҳамда минимал ижара тўловларининг келтирилган қийматларидан энг кичиги бўйича акс эттирилиши талаб этилади. У ҳолда:

⁷⁶ Тадқиқот асосида муаллиф ишланмаси

Адолатли қиймати – 1 285 600 000 сўм > Келтирилган қиймати – 1 057 610 908 сўм

Демак, инвестициявий кўчмас мулк келтирилган қиймати адолатли қийматидан кичик бўлганлиги учун ижара тўловларининг келтирилган жорий қиймати бўйича акс эттирилади. Ушбу жараёни бухгалтерия ёзувларида акс эттирамиз:

Д-т 0310 “Молиявий ижарага олинган асосий воситалар”...1 057 610 908 сўм

К-т 7910 “Тўланадиган молиявий ижара”.....1 057 610 908

Асос: Молиявий ижарага олинган кўчмас мулкнинг адолатли қиймати 1 285 600 000 сўм, келтирилган қиймати 1 057 610 908 миғ сўмни ташкил этди.

Молиявий ижарага олинган бино операцион ижарага берилиши муносабати билан инвестициявий кўчмас мулк таркибига ўтказилди. У ҳолда қуйидаги бухгалтерия ёзуви тузилади:

Д-т 0193 “Молиявий ижарага олинган инвестициявий кўчмас мулк: бино”.....1 057 610 908 сўм

К-т 0310 “Молиявий ижарага олинган асосий восита”..... 1 057 610 908

Асос: Молиявий ижарага олинган асосий восита келтирилган жорий қиймати бўйича 1 057 610 908 сўмга баҳоланган. Компания қарори билан молиявий ижарага олинган бино оператив ижарага беришга қарор қилинди. Натижада, асосий воситалар гуруҳидан инвестициявий мулк гуруҳига ўтказилди.

Агар компания инвестициявий мулклар бошланғич тан олингандан сўнг адолатли қиймат модели бўйича баҳолашга қарор қилинса, у ҳолда инвестициявий мулкни адолатли (ҳаққоний) қийматда баҳолаш имкони бўлмаган ҳолатлардан ташқари барча ҳолатларда адолатли қийматида баҳолайди.

ИКМнинг адолатли (ҳаққоний) қийматда баҳолаш натижасида унинг қийматининг ошиши натижасида олинган фойда ва зарарлар асосий воситалардагидан фарқли ўлароқ, ушбу даврнинг молиявий натижаларига олиб борилади. Асосий воситаларда эса адолатли қийматда баҳолаш натижасида олинган қийматнинг ўсиши бошқа умумлашган даромадларда, сўнгра эса резерв капиталида акс эттирилади. Ушбу фарқли жиҳатларини қуйидаги чизмада акс эттирамиз (1-расм).



1-расм. Асосий воситалар ва инвестициявий кўчмас мулкларнинг адолатли қийматда баҳолаш натижасида қиймати ошишини акс эттириш

Одатда ИКМ ҳар бир ҳисобот даврининг охирида қайта баҳоланади. Қайта баҳоланган ИКМларга нисбатан амортизация ҳисобланмайди.

Инвестициявий мулкни адолатли қийматда баҳолаш натижасида қийматнинг ошишидан олинган суммани акс эттириш натижаларини қуйидаги корхонанинг амалий мисолларида кўриб ўтамиз.

Корхона 2022 йил 1 январь ҳолатида инвестициявий объект сифатида бинони 4 348 550, 0 миғ сўмга харид қилиб олди. Бино 60 йил хизмат қилишга мўлжалланган. 2022 йил 31

декабрь ҳолати бўйича кўчмас мулклар бўйича бозорнинг маълумотлари асосида худди шунда аналогик бинонинг бозордаги нархи 5 250 860 минг сўм баҳоланган. Ушбу маълумотлар асосида ИКМнинг бошланғич қиймат моделида ҳамда адолатли қиймат моделида баҳолаш ва унинг натижаларини счётларда акс эттириш талаб этилади.

Бошланғич қиймати бўйича баҳолаш модели. Бинонинг бошланғич тан олинган қиймати 4 348 550,0 минг сўм, 2022 йил 31 декабрь ҳолатида амортизация суммасини ҳисоблаймиз. Йиллик амортизация суммаси 72 475 833 сўмни (4 348 550,0 / 60 йил) ташкил этади.

Д-т 0292 “Инвестициявий кўчмас мулк (бино) эскириши”...72 475 833 сўм

К-т 0192 “Инвестициявий кўчмас мулк: бино”.....72 475 833

Асос: 2022 йил 1 январда харид қилинган, бошланғич тан олинган қиймати 4 348 550 000 сўм бўлган инвестициявий кўчмас мулк объектнинг 2022 йил 31 декабрь ҳолатида ҳисобланган йиллик амортизация суммаси 72 475 833 сўмни ташкил этди.

Адолатли қиймати бўйича баҳолаш модели. Бу моделда амортизация ҳисобланмайди. Бинонинг адолатли (ҳаққоний) қиймати 5 250 860,0 минг сўм сўмни ташкил этган. Адолатли қиймати ва бошланғич тан олинган қиймати ўртасидаги фарқ 902 310 000 сўмни (5 250 860 000 – 4 348 550 000) ташкил этади. Ушбу суммани 9391 “Инвестициявий мулк қиймати ошишдан даромад” счётида акс эттиришни таклиф этамиз:

Д-т 0192 “Инвестициявий кўчмас мулк: бино”..... 902 310 000 сўм

К-т 9391 “ИКМ қиймати ошишдан даромад”.....902 310 000

Асос: Бинонинг адолатли қиймати 5 250 860 000 сўм, бошланғич тан олинган қиймати 4 348 550 000 сўм. Натижада, инвестициявий мулк қийматининг ошиши 902 310 000 сўмга тан олинди ва даромадларга олиб борилди.

Инвестициявий кўчмас мулкни қиймати ошишдан олинган даромаднинг асосий воситалар каби бошқа умумлашган даромадларга ва ундан кейин эса резерв капиталига олиб борилмаслигининг бир қанча сабаблари бор. Биринчидан, ИКМ сақлашдан мақсад унинг таърифида берилгани каби капитал қийматининг ошишдан даромад олиш ҳисобланади ва шу мақсадда тутиб турилади. Иқтисодиётнинг глобаллашуви шароитида ер ва кўчмас мулкларнинг қиймати йилдан-йилга ўсиши кутилмоқда. Кўп ҳолатларда компаниялар ер ва кўчмас мулкдан унинг бозордаги қиймати ошиши натижасида олинган даромадлари ИКМдан фойдаланиш натижасида олинган даромадларидан ҳам кўпроқ бўлмоқда. Шу боис, агар компания ИКМдан фойдаланиш ҳисобидан эмас, балки унинг қиймати ошиши натижасида даромад олишни мақсад қилиб қўйса бу операция даромад ҳисобланади. Иккинчидан, ИКМдан даромад олиш учун унга мутаносиб равишда харажатлар билан ҳам боғлиқ бўлади. ИКМнинг қиймати ошишдан даромад олиш учун маълум бир харажатларни амалга ошириш талаб этилади. Бундан кўриниб турибдики, ИКМнинг қиймати ошиши натижасида олинган даромад операция фаолиятдир.

Инвестициявий кўчмас мулкнинг адолатли қиймат моделида баҳолаш натижасида олдинги қийматига нисбатан баҳоси туширилиши ҳам мумкин. Бундай ҳолларда ИКМни баҳолашдан зарар деб тан олинади. Зарар қайси даврда юзага келган бўлса, ушбу даврнинг фойда ва зарарларига олиб борилади.

Корхона ҳисоб сиёсатида инвестициявий кўчмас мулкни адолатли қиймат модели бўйича ҳисобга олишни кўзда тутди. Қайта баҳолаш ўтказилгунга қадар бинонинг қиймати 6 820 456,7 минг сўм. Қайта баҳолаш натижасида унинг қиймати 6 250 486,7 минг сўм қилиб баҳоланди. Натижада ИКМ қиймати 569 970 минг сўмга камайган. Ушбу жараённи бухгалтерия счётларида акс эттириш талаб этилади.

Белгиланган тартибга мувофиқ инвестициявий кўчмас мулк қийматининг пасайиши натижасида кўрилган зарар олдинги қайта баҳолашларда олинган фойдадан қопланилмайди. Бу жорий зарар деб тан олинади. Юқоридаги операция натижалари қуйидаги ёзувларда акс эттирилади:

Д-т 9430 “Бошқа операция харажатлар”.....569 970 000 сўм

К-т “Инвестициявий кўчмас мулк”.....569 970 000

Асос: ИКМни қайта баҳолаш натижасида 569 970 000 сўм қиймати туширилди (6 820 456 700 - 6 250 486 700).

МҲХСлари инвестициявий кўчмас мулкни адолатли (ҳаққоний) қийматда баҳолашнинг методларини аниқлашни кўзда тутмайди. Лекин, амалиётда бозор баҳосини аниқлаш бўйича бир қанча услубий тавсиялар амал қилади. Бу методларга қуйидагилар тавсия этилади: айнан ўхшаш (аналогик) сотув методи; даромадларни капитализациялаш методи; харажатли метод.

Айнан ўхшаш (аналогик) сотув методи кенг қўлланиладиган усул ҳисобланиб, ушбу усул бозор маълумотлари тўғрисида маълумотлар базаси бўлган тақдирда самарали ҳисобланади. Ушбу усул асосида бозорда айнан ўхшаш бўлган (аналогик) ёки ўзаро алмаштириш мумкин кўчмас мулкнинг сотиш баҳоси топилади. Ушбу объектнинг бозордаги баҳоси асос қилиб олинади. Бозорда шунга ўхшаш объект танланганда, биздаги ИКМ билан солиштирилади ва маълум фарқлари мавжуд бўлган тақдирда бозор баҳосига ушбу мавжуд фарқлар асосида тўғирлашлар киритилади. Масалан, корхона ИКМ объекти ҳисобланган биносининг адолатли қийматини белгилаш учун танланаётган бозордаги айнан шу бинога ўхшаш (аналогик) бинонинг нархи 4 850 000,0 минг сўмлиги аниқланди. Лекин, ички қисмларини солиштирганда корхонанинг биносида омборхона учун алоҳида жой ҳамда сигнализация тизими мавжуд. Демак, у ҳолда ушбу қисмларга тўғирлашлар киритиш талаб этилади. Ушбу омборхонанинг нархи 120 450,0 минг сўм, сигнализациянинг бозордаги нархи 23 400,8 минг сўм бўлган. У ҳолда ИКМ ҳисобланган бинонинг адолатли қиймати 4 993 850,8 минг сўмни (4 850 000,0 + 120 450,0 + 23 400,8) ташкил этади.

Ушбу методнинг қўлланилишида кўчмас мулкларнинг фаол бозорда маълумотларнинг етишмаслиги ёки айнан шунга ўхшаш мулк сотувининг амалга оширилмаганлиги маълум бир чегараланишларга сабаб бўлади.

Даромадларни капитализациялаш методида ушбу мулк объекти фойдаланиш жараёнида юзага келадиган пул оқимлари кўринишидаги келгусида кутиладиган даромадлар асосида бозор қиймати аниқланади. Бу метод молиявий ижарага берилаётган кўчмас мулк объектларида ҳиссали қатнашишини аниқлашда қўл келади. Масалан, корхона ИКМга айнан ўхшаган кўчмас мулкни 10 йилга молиявий ижарага беришидан олинadиган ижара тўловларининг келтирилган қийматда баҳоланганда 4 560 890,0 минг сўм ижара тўловлари олиниши кутилмоқда. Бу унинг адолатли қийматини белгилашга асос бўлиши мумкин.

Харажатли методида кўчмас мулк объектнинг адолатли қиймати айнан ушбу объектни янгидан қуриш учун сарфланадиган ресурслар қиймати билан белгиланилади. Ушбу методда агарда худду шундай бинони барпо этиш учун ёки яқинда қурилган бинога сарфланган ресурслар қиймати ёки худди шундай бинони қуриш учун таклиф этилаётган тендер нархлари асос сифатида олиниши мумкин бўлади. Смета ҳужжатлари кўриб чиқилиши мумкин. Ушбу қийматга бинони қурилгандан кейин унинг ҳолатини яхшилаш ёки таъмирлаш харажатлари киритилмайди ҳамда келгусида амалга оширилган харажатлардан келгусида олинadиган нафлар ҳам ҳисобга олинмайди.

Инвестициявий мулкнинг бозор қиймати қайси усулдан фойдаланишдан қатъий назар молиявий жиҳатдан асосланган, ҳаққоний, объектив, ишончли ва эҳтимолий бўлишлиги зарур. Профессional ташкилотлар тавсиясига кўра “энг ақли ва рационал” фойдланишнинг адолатли қиймати ушбу объектни олиб ташлаб қайтадан модернизация қилиш қиймати бўлиб ҳисобланади.

Корхона шаҳарнинг марказида супер маркет универал дўкони ижараси учун ер ва бинога эга. Ушбу мулкнинг айни вақтда баланс қиймати 4 500 000 минг сўмга тенг. Бунда ер 3 200 000 минг сўм, бино 1 300 000 минг сўм. Корхона ушбу ИКМни адолатли қиймати асосида баҳолаш учун баҳолаш мутахассисларини жалб этди. Ушбу баҳолаш бўйича мутахассислар иккита қийматни белгилади:

Биринчи қиймат – бу кўчмас мулкнинг фойдаланишини натижасида пул оқимлари кўринишидаги келгусидаги даромадлар оқимига кўра баҳоси. Ҳисоб-китобларга мувофиқ ер 3 400 000 минг сўм, бино эса 1 350 000 минг сўм, жами 4 750 000 минг сўм қилиб баҳолаш тавсия этилди;

Иккинчи қиймат – бу энг юқори ва мақбул қиймати бўлиб, у ушбу объектни модернизация қилиш асосидаги қийматига асосланади. Баҳоловчиларнинг ҳисоб-китобига кўра ушбу объектни қайтадан қуриб модернизация қилиш бўйича энг юқори ва мақбул қиймати 5 100 000 минг сўм, бунда ер 3 500 000 минг сўм, бино 1 600 000 сўм ташкил этмоқда. Лекин, корхона модернизация қилишни режалаштирган эмас, фақат баҳолаш мақсадида ушбу ёндашувдан фойдаланмоқда.

Корхона раҳбарияти ИКМни жорий ижарага бериш асосида келгусида олинadиган даромадлар оқими бўйича баҳолаш эмас, балки бозор қийматини ушбу объектни модернизация қилиш асосида аниқлаши мақсадга мувофиқ деб ҳисоблаймиз.

Хулоса ва таклифлар.

Инвестициявий кўчмас мулкни тан олишга доир тадқиқотлар асосида қуйидаги хулосалар қилинди:

Инвестициявий кўчмас мулкнинг бошланғич қийматини аниқлаш бўйича услубий тавсиялар ишлаб чиқилди. Счётлар режасига 0190 “Инвестициявий кўчмас мулк” счёти таркибида 0191 “Инвестициявий кўчмас мулк: ер участкаси”, 0192 “Инвестициявий кўчмас мулк: бино” ҳамда 0890 “Бошқа капитал қуйилмалар счёти таркибида 0891 “Инвестициявий кўчмас мулк хариди” ва 0892 “Инвестициявий кўчмас мулк қисмларини алмаштириш” сётларини киритишни тавсия этиш орқали бухгалтерия ҳисобининг инвестициявий кўчмас мулкларга нисбатан ахборот қамрови кенгайтирилди;

Инвестициявий мулкни давомий харажатларини ҳисобга олиш, минимал ижара тўловларининг келтирилган қийматида ҳисоблаш тартиби асосланди. Бугунги кунда ижара тўловларининг келтирилган қийматида баҳолаш масалалари ўта долзарблиги ҳисобга олиб, уни қўллаш учун ахборот таъминоти, фоизлар тўғрисида бозор маълумотлари зарурлиги таъкидлаб ўтилди;

ИКМнинг адолатли (ҳаққоний) қийматда баҳолаш натижасида унинг қийматининг ошишидан олинган даромадларни 9391 “ИКМ қиймати ошишидан даромад”, олинган зарарни эса 9430 “Бошқа операцион харажатлар” сётларида ҳисобга олиш таклиф этилди. Адолатли қийматда баҳолаш моделини қўллаш бўйича айнан ўхшаш (аналогик) сотув методи, даромадларни капитализациялаш методи ва харажатли методларининг мазмун-моҳияти очиб берилди.

Ушбу таклифларнинг амалиётга жорий этилиши мамлакатимизда ИКМларни халқаро стандартларга мувофиқлаштиришга хизмат қилади. ИКМларни халқаро стандартлар асосида тан олиш ва баҳолаш услубий тартиб-қоидалари, таклиф этилаётган сётлар ахборотларнинг ҳаққоний ва ишончли бўлишини таъмин этади ҳамда молиявий ҳисоботнинг ахборот қамровини кенгайтиришга хизмат қилади.

Адабиётлар / Literature:

Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. (2018) Проблемы гармонизации учета инвестиционной недвижимости в системах российских и международных стандартов. // Теория учетно-контрольных и аналитических процессов. Учет. Анализ. Аудит • Т. 5, № 3'2018 https://www.researchgate.net/publication/326959155_Problems_of_Harmonizing_Investment_Property_Accounting_According_to_Russian_and_International_Standards/fulltext/5b6ff1d245851546c9fbf573/Problems-of-Harmonizing-Investment-Property-Accounting-According-to-Russian-and-International-Standards.pdf

Робин Джойс . (2017) Учебное пособие по МСФО <http://finotchet.ru/articles/1272/>

Сиднева В.П. (2020) Россия ва халқаро ҳисобда инвестициявий кўчмас мулк ҳисобга олиш моделлари. // <https://elib.psu.by/bitstream/123456789/13026/181165.pdf>.

Солдаткина . О.А. (2020) Учет и оценка инвестиционной недвижимости: МСФО (IAS) 40 и ФСБУ 6 // Журнал Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2022. – № 5 (часть 1) – С. 114-119 <https://vaael.ru/ru/article/view?id=2184>

Суворов А.В. (2023) Инвестиционная собственность. //Журнал международный бухгалтерский учет. 6 (66). Июнь 2004. <https://cyberleninka.ru/article/n/investitsionnaya-sobstvennost/viewer>. 26.10.2023 да қирилган.

Ҳамдамов Б.К., Обидханов Х.Х. (2023) Учет инвестиционной недвижимости в Республике Узбекистан и ее гармонизация в МСФО //Том 6, N10 <https://tadqiqot.uz/index.php/economy/issue/view/504>