



## QAYTA IJARAGA OLISH UCHUN ASOSIY VOSITALARNI SOTISH HISOBI

*i.f.n., dots. Muxametov Abubak Baboyevich*

*Guliston davlat universiteti dotsenti*

*ORCID: 0009-0007-4283-5419*

*dots. Matrasulov Bahodir Erbutayevich*

*Guliston davlat universiteti*

*ORCID: 0009-0006-5517-3824*

*dots. Chorshanbiyev Umurzak Kaynarovich*

*Guliston davlat universiteti*

*ORCID: 0009-0006-1254-535X*

*i.f.n., dots. Abduvoxidov Akmal Abdulazizovich*

*Guliston davlat universiteti dotsenti*

*ORCID: 0000-0001-8014-9435*

**Annotatsiya.** Ushbu maqolada MHXS bo'yicha qayta ijaraga olish uchun asosiy vositalarni sotish hisobi tartibi ko'rsatilgan. Ushbu mavzuni muammosi shundan iboratki, sotib va qayta ijaraga olish masalasi O'zbekiston amaliyotida hozir qo'llanilmaydi va bizning amaliyotimizda yangi hisoblanadi. Mualliflar maqolada bu masalani misollar va buxgalterlik yozuvlar bilan batafsil ko'rsatib chiqqanlar. Keltirilgan jadvallar mualliflar tomonidan ishlab chiqilgan. Moliyaviy holat va foyda va zararlar va boshqa umumiy daromadlar to'g'risidagi hisobotlar qisqartirilgan shaklda xalqaro amaliyotida qo'llaniladigan shakllardan olingan. Masalani ochib berish uchun buxgalteriya hisobining ikki yoqlama usulidan foydalanilgan. Mualliflarning ilmiy va amaliy hissasi shundan iboratki muammoni o'zbek sharoitiga moslashtirildi, jadval va hisobot shakllarida buxgalterlarga tanishtirdi.

**Kalit so'zlar:** qayta ijaraga olish uchun sotish; sotuvchi-ijarachi; xaridor-ijaraga beruvchi; sotuvchi-ijarachida aktivga qolgan huquqi; xaridorga bergan aktivga huquqi; ijara bo'yicha majburiyat; moliyaviy majburiyat; qo'shimcha moliyalashtirish; birinchi qo'llash sanasigacha qayta ijaraga olish uchun sotish.

## УЧЕТ ПРОДАЖИ С ОБРАТНОЙ АРЕНДОЙ ПО МСФО

*к.э.н., доц. Мухаметов Абубак Бабоевич*

*Гулистанский государственный университет*

*доц. Матрасулов Баходир Эрбутаевич*

*Гулистанский государственный университет*

*доц. Чоршанбиев Умурзак Кайнарлович*

*Гулистанский государственный университет*

*к.э.н., доц. Абдувохидов Акмал Абдулазизович*

*Гулистанский государственный университет*

**Аннотация.** В этой статье рассматривается порядок учета продажи основных средств с обратной арендой по МСФО. Проблемы этой темы заключается в том, что вопрос продажи с обратной арендой в практике Узбекистана сейчас не применяется и является для нас новой. Авторы подробно рассмотрели в статье этот вопрос с примерами и бухгалтерскими записями. Приведенные таблицы составлены авторами статьи. Формы отчета о финансовом состоянии и отчета о прибылях и убытках и прочем совокупном доходе в укороченном виде взяты из международной практики составления финансовых отчетов. Для раскрытия вопроса применили метод двойной записи в бухгалтерском учете. Заслуга авторов в том что, рассматриваемый вопрос с примерами, таблицами и формами отчетов дали ознакомиться узбекских бухгалтеров-практиков и других заинтересованных лиц.

**Ключевые слова:** продажа с обратной арендой; продавец-арендатор; покупатель-арендодатель; передача актива не является продажей; цена продажи соответствует справедливой стоимости актива; цена продажи больше справедливой стоимости актива; цена продажи меньше справедливой стоимости актива; права на актив, оставшиеся у продавца-арендатора; права на актив, переданные покупателю; обязательство по аренде; финансовое обязательство; дополнительное финансирование; последующий учет; операции продажи с обратной арендой до даты первоначального применения международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

## ACCOUNTING FOR SALE AND LEASEBACK UNDER IFRS

PhD, as. prof. **Mukhametov Abubak Baboevich**  
Gulistan State University

as. prof. **Matrasulov Bakhodir Erbutaevich**  
Gulistan State University

as. prof. **Chorshanbiev Umurzak Kaynarovich**  
Gulistan State University

PhD, as. prof. **Abduvoxidov Akmal Abdulazizovich**,  
Gulistan State University

**Annotation.** This article discusses the procedure for accounting for the sale of fixed assets and leasing them back according to International Financial Reporting Standards (IFRS). The problem with this topic is that the issue of sale and leaseback is not currently applied in the practice of Uzbekistan and is new to us. The authors examined this issue in detail in the article with examples and accounting records. The tables presented were compiled by the authors of the article. The forms of the statement of financial position and the statement of profit or loss and other comprehensive income in a shortened form are taken from international practice in preparing financial statements. To resolve the issue, the double entry method in accounting was used. The merit of the authors is that the issue under consideration with examples, tables and report forms was made available to Uzbek accounting practitioners and other interested parties.

**Key words:** sale and leaseback; seller-tenant; buyer-lessor; the transfer of an asset is not a sale; the sale price corresponds to the fair value of the asset; the sale price is greater than the fair value of the asset; the sale price is less than the fair value of the asset; rights to the asset remaining with the seller-lessee; rights to the asset transferred to the buyer; lease obligation; financial obligation; additional funding; subsequent accounting; sale and leaseback transactions prior to the date of initial application.

### Kirish.

2021-yildan boshlab O'zbekiston kompaniyalari Moliyaviy hisobotni xalqaro standartlari (IFRS) hisobi tizimiga o'tmoqdalar. Bu holda, xo'jalik yurituchi sub'yekt nafaqat moliyaviy hisobotni, balki joriy moliyaviy hisobni ham yil davomida IFRSga muvofiq amalga oshiriladi. Biroq, IFRSni joriy etishda ba'zi muammolar mavjud: ko'pchilik buxgalterlarning kasbiy tayyorgarligi pastligi; IFRSga muvofiq tayyorlangan ma'lumotlardan foydalanish ko'nikmalarining yetishmasligi; IFRS bo'yicha mutaxassislarni tayyorlash uchun katta xarajatlar amalga oshirilishi; IFRSni o'zbek tiliga tarjima qilish va hokazo. Bundan tashqari, O'zbekiston iqtisodiyoti bozor iqtisodiyotiga o'tish yo'lidan bormoqda. Bozor iqtisodiyoti rivojlangan mamlakatlarda odatiy hol bo'lgan ayrim biznes tushunchalar va operatsiyalari bozor iqtisodiyoyiga o'tish davridagi mamlakatlar uchun yangi va o'rganilmagan hisoblanadi. Bunday operatsiyalardan biri asosiy vositalarni sotish va qayta ijaraga olishdir.

Ushbu maqola IFRS bo'yicha asosiy vositalarni sotish va qayta ijaraga olish hisobiga bag'ishlangan. Bu O'zbekistonning o'tish davri iqtisodiyotidagi yangi hodisadir. Bozor iqtisodiyotiga o'tgunga qadar iqtisodiyotimizda bunday operatsiyalar amalga oshirilmagan.

Ijaraga berish va qayta ijaraga olish tushunchalariga baho beraylik. Shartnoma tuzish vaqtida korxonalar shartnomaning butun yoki uning alohida qismlarining ijara ekanligini baholashi kerak. Agar shartnoma to'lov evaziga ma'lum muddat davomida biron-bir aktiv ob'yektini foydalanishni nazorat qilish huquqini beradigan bo'lsa, shartnoma umuman yoki uning alohida tarkibiy qismlari ijara hisoblanadi.

Sotish va qayta ijaraga olish – bu korxonani (sotuvchi-ijarachi) shunday muomalasiki, aktivni boshqa korxonalar (xaridor-ijaraga beruvchi)ga sotilishi va xuddi shu aktivni xaridor-ijaraga beruvchidan ijaraga olishi bilan bog'liq operatsiya.

### Adabiyotlar sharhi.

МСФО (IAS) 16 “Asosiy vositalar” standartida faqat asosiy vositalar tarifi, qiymati, amortizatsiya ajratmasi, harakati haqida ma'lumot keltirilgan. Jumladan, balans qiymati – bu jamg'arilgan amortizatsiya va qadrsizlanishidan ko'rilgan zararni ayirgandan keyin tan olinadigan aktiv summasi. Boshlang'ich qiymat – bu aktivni sotib olish yoki qurilish paytida to'langan pul mablag'lari yoxud ularning ekvivalentlari hisoblanadi. Amortizatsiyalanadigan qiymat deb boshlang'ich qiymatdan tugatish qiymatini ayirganda tushuniladi. Asosiy vositani amortizatsiyasi – bu aktivni amortizatsiya qilinadigan qiymatini foydali foydalanish davrida muntazam ravishda taqsimlash hisoblanadi. Aktivni haqiqiy qiymati – bu ishtirokchilar o'rtasida oddiy bitim asosida aktivni sotish paytida olishi mumkin bo'lgan pul mablag'idir. Qadrsizlanishdan zarar deb shunday holatga aytiladiki, aktivni balans qiymati uning to'lanadigan summasidan ko'proq bo'lganda. Biz tahlil qilayotgan masala bu standartda yoritilmagan (IAS 16, 2015).

MHXS (IFRS) 9 “Moliyaviy vositalar”da agar asosiy vosita moliyaviy vosita sifatida foydalanib, sotish uchun mo'ljallansa o'shanda hisobga olinadi. Mazkur tahlil qilinayotgan mavzuda, ya'ni asosiy vositani sotish va qayta ijaraga olishda, sotish masalasi ushbu standartga taalluqli. Lekin asosiy vositani qayta ijaraga olish masalasi bu standartni faoliyat doirasiga taalluqli emas (IFRS 9, 2016).

MHXS (IFRS) 15 “Mijozlar bilan tuzilgan shartnomalar bo'yicha tushum” shunday holatda qo'llaniladiki, agar asosiy vositani foydalanishini to'xtatilib sotish uchun chiqarilsa. Agar korxonalar asosiy vositani sotish niyati bo'lsa ushbu standart talablari bilan hisobga olinadi. Qayta ijaraga olish masalasi bu standartda ko'rib chiqilmagan (IFRS 15, 2016).

MHXS (IFRS) 16 “Ijara”da sotish va qayta ijaraga olish masalasi muayyan qism sifatida bir necha punktlardan iborat bag'ishlangan. Masalan, agar sotuvchi-ijarachi xaridor-ijaraga beruvchiga aktivni berib va uni qayta ijaraga olsa bu holatni ijaraga berish va qayta ijaraga olish shartnomasida ko'rsatishlari kerak. Tashkilot aktivni sotish sifatida boshqa tashkilotga bersa o'z hisobida majburiyatni bajarish lahzasini MHXS (IFRS) 15 talablariga muvofiq amalga oshirishi kerak. Agar sotuvchi-ijarachi tomonidan aktivni berish aktivni sotish sifatida hisobi MHXS (IFRS) 15 talablariga javob bersa, unda:

a) sotuvchi-ijarachi aktivni sotib va uni qayta ijaraga olganda ushbu aktivni oldingi balans qiymati bilan hisobga olishi kerak. Sotuvchi-ijarachi xaridor-ijaraga beruvchiga bergan aktivdan, mos ravishda, ko'rgan foydasi yoki zararini tan olishi kerak.

b) xaridor-ijaraga beruvchi sotib olgan aktivini IAS 16 standart talablariga mos ravishda, ijaraga berishni esa IFRS 16 standart talablariga muvofiq hisobga olishi kerak (IFRS 16, 2016).

Berdichevskaya (2017) o'z asarida MHXS bo'yicha moliyaviy hisobotni taqdim etishni umumiy talablari ko'rib chiqilgan. Buxgalteriya hisobini Rossiya standartlari (BHRS) bo'yicha tuzilgan moliyaviy hisobotning MHXS asosida tuzilgan moliyaviy hisobot o'rtasidagi asosiy farqlar ko'rsatilgan. Ushbu farqlar asosida BHRS asosida tuzilgan moliyaviy hisobotning turli ko'rsatkichlarini MHXSga transformatsiya qilish tartibi ko'rsatilgan. Olimani fikricha, hamma

kompaniyalar MHXS bo'yicha moliyaviy hisobot tuzish uchun kop yillar vaqt talab qilinadi. Bu davr davomida ham milliy va ham xalqaro standartlar asosida moliyaviy hisobot tuzish tafsiya etiladi. Chunki birdaniga MHXS ga o'tish turli ob'yektiv sabablarga ko'ra imkoni yo'q. Ushbu asarda ijara va qayta ijaraga olish hisobi chetda qolib ketgan (Бердичевская, 2017).

Boshqa muallif Teterleva (2016) MHXS asosida mol-mulk, ularni moliyalashtirish manbalari, daromadlar, xarajatlar, va moliyaviy natijalarni buxgalteriya hisobida tashkillashtirish va hisobini yuritish tartibi keltirilgan. Muallif ijaraga quyidagicha baho bergan "ijara – bu shartnoma bo'lib, ijaraga beruvchi ijarachiga muayyan vaqtga aktivdan foydalanish huquqini beradi va evaziga bir yoki bir nacha marta haq oladi". U ijarani ikki turga bo'linadi: moliyaviy va joriy va quyidagicha tarif beradi. Moliyaviy – shunday ijaraki, unda aktivdan foydalanish bo'yicha hamma tavakkalchilik va manfaatlarni ijarachiga beriladi. Bunda mulkchilik huquqi bermasligi ham mumkin. Joriy – bu moliyaviy ijaradan farq qiladigan boshqa hamma ijara turlari. Lekin asosiy vositalarni sotish va ularni qayta ijaraga olish hisobi masalasiga e'tibor qaratilmagan.

АССА ДипИФР da sotib va qayta ijaraga olish tarifi qisqacha bayon qilingan. Bunday operatsiyalar, agar MHXS (IFRS) 15 talablariga mos kelsa asosiy vosita sotilgan hisoblanadi deyilgan. Moliyaviy ijara bo'yicha ijaraga beruvchi o'z moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotida ijaraga qilgan investitsiya summasiga debitorlik qarzni tan oladi. Ijaraga sof investitsiya – bu a) diskontlangan olinadigan ijara to'lovlari summasi va b) ijaraga beruvchiga to'lanadigan diskontlangan kafillik bermagan qoldiq qiymati summasi hisoblanadi. Lekin tahlil qilinayotgan masalaga boshqa e'tibor qaratilmagan (АССА ДипИФР, 2018).

### **Tahlil va natijalar muhokamasi.**

Asosiy vositalarni sotish va qayta ijaraga olish hisobiga aktivning o'tkazilishi sotishni tashkil etadimi-yo'qligiga bog'liq bo'ladi, ya'ni MHXS (IFRS) 15-sonli "Mijozlar bilan tuzilgan shartnomalar bo'yicha tushum" mezonlari bajariladimi yoki yo'qmi (sotish shunda sodir bo'ladiki, agar aktivni nazorat qilish huquqi xaridor-ijaraga beruvchiga o'tsa).

Bir necha holatlarni ko'rib chiqamiz: a) aktivni topshirish sotish hisoblanadi va b) aktivni berish sotish sifatiga kirmaydi

*Agar aktivni topshirish sotish hisoblansa*

*Bu holda sotuvchi-ijarachi*

- aktivning hisobdan chiqarilishini (sotishini) aks ettiradi;
- aktivni hisobdan chiqarilishdan olingan moliyaviy natijani (foyda yoki zarar) tan oladi;
- o'tkazilgan aktivning qoldiq qiymatining sotuvchi-ijarachi aktivga bo'lgan qolgan huquqlariga to'g'ri keladigan qismiga teng miqdorda qaytarib ijaraga olish natijasida kelib chiqadigan foydalanish huquqini tan oladi.

*Xaridor-ijaraga beruvchi*

- tegishli standartlardan foydalangan holda aktivni sotib olish (odatda MHXS (IAS) 16-sonli "Asosiy vositalar") va ijaraga beruvchining ijarani hisobga olish talablaridan foydalangan holda ijara hisobini yuritilishi.

Agar sotish narxi aktivning adolatli qiymatiga teng bo'lmasa yoki ijara to'lovlari bozor stavkalari bo'yicha amalga oshirilmasa, sotuvchi-ijarachi sotishdan tushgan tushumni adolatli qiymat bo'yicha o'lchash uchun quyidagi tuzatishlarni kiritishi kerak:

a) bozor darajasidan kamroq summalar ijara haqini oldindan to'lash sifatida hisobga olinishi kerak; va

b) bozor darajasidan ortiq olingan summalar xaridor-ijaraga beruvchi tomonidan sotuvchi-ijarachiga taqdim etilgan qo'shimcha moliyalashtirish sifatida hisobga olinishi kerak.

*Agar aktivni berish sotish hisoblanmasa*

*Sotuvchi-ijarachi*

- o'tkazilgan aktivni moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotda tan olishni davom ettiradi.

– aktivni topshirishdan tushgan tushumni (“sotish” bahosi) moliyaviy majburiyat (qarz) sifatida tan oladi. Ushbu moliyaviy majburiyat MHXS (IFRS) 9-sonli “Moliyaviy vositalar” standartiga muvofiq hisobga olinadi.

*Xaridor-ijaraga beruvchi*

– moliyaviy aktivni aktiv uchun o‘tkazilgan pul miqdorida tan oladi (berilgan kredit). Moliyaviy aktiv keyinchalik MHXS (IFRS) 9-sonli “Moliyaviy vositalar”ga muvofiq hisobga olinadi.

*Ushbu masalani keltirilgan misolda ko‘rib chiqaylik*

2023 yil 1 yanvarda MBA kompaniyasi (sotuvchi-ijarachi) MDA kompaniyasi (xaridor-ijaraga beruvchi)ga qurilish texnikasini sotdi. Uskunaning qoldiq qiymati 2023-yil 1-yanvar holatiga ko‘ra 1,5 million dollarni, qolgan foydalanish muddati esa 8 yilni tashkil etadi. Shu kuni MBA kompaniyasi ushbu uskunani MDA kompaniyasidan 6 yil muddatga ijaraga oldi. Ijara to‘lovlari har yili yil oxirida, 31 dekabrda to‘lanadi. Uskunaning adolatli qiymati 2023 yil 1 yanvar holatiga 2 million dollarni tashkil etadi.

Ushbu muomala sotish operatsiyasini ifodalaydi va MHXS (IFRS) 15-sonli mezonlariga javob beradi.

*Topshiriq:*

Ushbu operatsiya MBA kompaniyasining (sotuvchi-ijarachi) 2023 yil 31 dekabrda yakunlangan yil uchun moliyaviy hisobotida qanday hisobga olinishini tushuntiring va ko‘rsating, agar:

- a) sotish narxi 2 million dollar, yillik ijara to‘lovlari 300 000 dollar;
- b) sotish narxi 2,3 million dollar, yillik ijara to‘lovlari 330 000 dollar;
- c) sotish narxi 1,7 million dollar, yillik ijara to‘lovlari 270 000 dollar;

Ijara shartnomasida nazarda tutilgan yillik foiz stavkasi 12% ni tashkil qiladi. Bir dollarni joriy qiymati 6 yil davomida har yil oxirida 12% stavkada 4,11 koeffitsientni tashkil etadi.

*Yechim*

*a) sotish narxi aktivning adolatli qiymatiga mos keladi.*

2023-yil 1-yanvarda MBA kompaniyasi uskunaning balans qiymati bo‘yicha hisobdan chiqarilishini, tasarruf etishdan olingan moliyaviy natijani (MDA kompaniyasiga berilgan aktivga bo‘lgan huquqlar nuqtai nazaridan) aks ettiradi. MBA lizing majburiyatini (diskontlangan ijara to‘lovlari miqdorida) va foydalanish huquqi aktivini (sotilgan aktivning balans qiymatining bir qismi sifatida, MBAning qaytarib olish natijasida aktivga bo‘lgan qolgan huquqlari bilan bog‘liq) tan oladi:

Dt Pul mablag‘lari	2 000
Kt Asosiy vositalar	1 500
Kt Ijara malburiyatlari (300 x 4,11)	1 233
Dt Aktiv (1500 / 2000 x 1233)	925
Kt Aktivni sotishdan foyda	192

Aktivni sotishdan olingan foyda quyidagicha hisoblanadi:

Sotishdan umumiy foyda = 2500 – 1500 = 500

Sotuvchi-ijarachida qolgan aktivga bo‘lgan huquqlar = 925

Xaridorga berilgan aktivga bo‘lgan huquqlar = 1500 – 925 = 575

Xaridorga berilgan huquqlarga tegishli foydaning bir qismi:  $500 \times 575/1500 = 192$

Keyinchalik, asosiy aktivdan foydalanish huquqi shaklidagi aktiv amortizatsiya qilinadi.

2023 yil uchun amortizatsiya:  $925 / 6 = 154$ . 2023 yil 31 dekabr holatiga foydalanish huquqi aktivining balans qiymati:  $925 - 154 = 771$ .

Lizing majburiyatlarini keyingi hisobga olish (1, 2 va 3-jadvallar):



## 1-jadval

Lizing majburiyatlarini keyingi hisobga olish<sup>64</sup>

Davr	Boshlangich qoldiq	Moliyaviy xarajat (12%)	Asosiy qarzni kamayishi	To'lov	Oxirgi qoldiq
1	2	3	4 = 5 - 3	5	6 = 2 - 4
2023	1 233	148 (1 233 x 12%)	152	300	1081
2024	1081	130	170	300	911
2025	911	109	191	300	720
2026	720	86	214	300	506
2027	506	61	239	300	267
2028	267	33	267	300	0

Yuqoridagi hisob-kitoblarimiz ma'lumotlarini Moliyaviy holat va Moliyaviy natijalar to'g'risidagi qisqartirilgan hisobot shakllarida ko'rsatamiz.

## 2-jadval

MBA kompaniyasining 2023 yil 31.12 holatiga Moliyaviy holat to'g'risidagi hisoboti<sup>65</sup>:

<b>Aylanmadan tashqari aktivlar</b>	
Foydalanish huquqi shaklidagi aktivlar (925 - 154)	771
<b>Uzoq muddatli majburiyatlar</b>	
Ijara bo'yicha majburiyat	911
<b>Qisqa muddatli majburiyatlar</b>	
Ijara bo'yicha majburiyat (1081 - 911)	170

## 3-jadval

MBA kompaniyasining 2023 yil uchun Foyda va zararlar va boshqa umumiy daromadlar to'g'risidagi hisoboti<sup>66</sup>:

<i>Operatsion daromadlar</i>	
Asosiy vositalarni sotishdan daromadlar	192
<i>Operatsion xarajatlar</i>	
Foydalanish huquqi shaklidagi aktivlarni amortisatsiyasi	(154)
<i>Moliyaviy xarajatlar</i>	
Foizlar	(148)

**b) sotish narxi aktivning adolatli qiymatidan yuqori bo'lsa**

MBA tomonidan aktivning adolatli qiymatidan ortiq olingan summa 300 ming dollarni ( $2\,300 - 2\,000 = 300$ ) tashkil qiladi. MDA (xaridor-ijaraga beruvchi) tomonidan MBA (sotuvchi-ijarachi)ga taqdim etilgan qo'shimcha moliyalashtirish sifatida hisobga olinadi.

Ijara to'lovlarning joriy qiymati 1356 ming dollarni ( $330 \times 4,11$ ) tashkil etadi, shundan 300 ming qo'shimcha moliyalashtirish (moliyaviy majburiyat, kredit) va 1 056 ming dollar ( $1356 - 300$ ) - ijara majburiyati.

2023-yil 1-yanvarda MBA uskunaning balans qiymati bo'yicha hisobdan chiqarilishini, tasarruf etishdan olingan moliyaviy natijani (xaridorga o'tkazilgan aktivga bo'lgan huquqlar nuqtai nazaridan) aks ettiradi. MBA moliyaviy majburiyatni (qo'shimcha moliyalashtirish), lizing majburiyatini (diskontlangan lizing to'lovlari miqdorida qo'shimcha moliyalashtirishni hisobga olmaganda) va foydalanish huquqi bergan aktivni (sotilgan aktivning balans

<sup>64</sup> Jadval mualliflar tomonidan tuzilgan.

<sup>65</sup> Jadval xalqaro Moliyaviy holat to'g'risidagi hisobot asosida qisqartirilgan shaklda mualliflar tomonidan tuzilgan.

<sup>66</sup> Jadval xalqaro Moliyaviy holat to'g'risidagi hisobot asosida qisqartirilgan shaklda mualliflar tomonidan tuzilgan.

qiymatining bir qismi sifatida, bu MBAning qolgan qismiga tegishli aktivlarni ijaraga qaytarib olish huquqi)) tan oladi.

Dt Pul mablag'lari	2 300
Kt Asosiy vositalar	1 500
Kt Moliyaviy majburiyat	300
Kt Ijara malburiyatlari (330 x 4,11 - 300)	1 056
Dt Aktiv (1500 / 2000 x 1 056)	792
Kt Aktivni sotishdan foyda	236

Keyinchalik, asosiy aktivdan foydalanish huquqi shaklidagi aktiv amortizatsiya qilinadi. 2023 yil uchun amortizatsiya ajratmalari:  $792/6 = 132$ . Foydalanish huquqi aktivining balans qiymati 2023 yil 31 dekabr holatiga:  $792 - 132 = 660$  ming dollar.

Umumiy to'lov lizing va qo'shimcha moliyalashtirish o'rtasida mutanosib ravishda taqsimlanadi:

- qo'shimcha moliyalashtirishga tegishli bo'lgan qismi:  $300/1\,356 \times 330 = 73$

- ijaraga tegishli bo'lgan qismi  $1056/1\,356 \times 330 = 257$ .

Moliyaviy majburiyatning keyingi hisobi (4, 5, 6 va 7-jadvallar):

4-jadval

Moliyaviy majburiyatning keyingi hisobi<sup>67</sup>

Davr	Boshlangich qoldiq	Moliyaviy xarajat (12%)	Asosiy qarzni kamayishi	To'lov	Oxirgi qoldiq
1	2	3	$4 = 5 - 3$	5	$6 = 2 - 4$
2023	300	36 (300 x 12%)	37	73	263
2024	263	32	41	73	222
2025	222	27	46	73	176
2026	176	21	52	73	124
2027	124	15	58	73	66
2028	66	7	66	73	0

Ijara majburiyatlarni keyingi hisobi:

5-jadval

Ijara majburiyatlarni keyingi hisobi<sup>68</sup>

Davr	Boshlangich qoldiq	Moliyaviy xarajat (12%)	Asosiy qarzni kamayishi	To'lov	Oxirgi qoldiq
1	2	3	$4 = 5 - 3$	5	$6 = 2 - 4$
2023	1056	127 (1056 x 12%)	130	257	926
2024	926	111	146	257	780
2025	780	94	163	257	617
2026	617	74	183	257	434
2027	434	52	205	257	229
2028	229	28	229	257	0

Yuqoridagi hisob-kitoblarimiz ma'lumotlarini Moliyaviy holat va Moliyaviy natijalar to'g'risidagi qisqartirilgan hisobot shakllarida ko'rsatamiz.

<sup>67</sup> Jadval mualliflar tomonidan tuzilgan.

<sup>68</sup> Jadval mualliflar tomonidan tuzilgan.

## 6-jadval

**MBA kompaniyasining 2023 yil 31.12 holatiga Moliyaviy holat to'g'risidagi hisoboti<sup>69</sup>:**

<b>Aylanmadan tashqari aktivlar</b>	
Foydalanish huquqi shaklidagi aktivlar (792 - 132)	660
<b>Uzoq muddatli majburiyatlar</b>	
Ijara bo'yicha majburiyat	780
Moliyaviy majburiyatlar	222
<b>Qisqa muddatli majburiyatlar</b>	
Ijara bo'yicha majburiyat (926 - 780)	146
Moliyaviy majburiyatlar (263 - 222)	41

## 7-jadval

**MBA kompaniyasining 2023 yil uchun Foyda va zararlar va boshqa umumiy daromadlar to'g'risidagi hisoboti<sup>70</sup>:**

<i>Operatsion daromadlar</i>	
Asosiy vositalarni sotishdan daromadlar	236
<i>Operatsion xarajatlar</i>	
Foydalanish huquqi shaklidagi aktivlarni amortisatsiyasi	(132)
<i>Moliyaviy xarajatlar</i>	
Foizlar (127 + 36)	(163)

c) sotish narxi aktivning adolatli qiymatidan past bo'lsa

Sotish narxi aktivning adolatli qiymatidan past bo'lganligi sababli, farq 300 ming dollarni (2000 - 1700) tashkil qiladi, ijara haqini oldindan to'lashni anglatadi.

Lizing uchun oldindan to'lovlar qaytarib olishdan kelib chiqadigan foydalanish huquqi aktivining dastlabki bahosiga kiritiladi.

2023-yil 1-yanvarda MBA uskunani tasarruf etishni, uni tasarruf etishdan olingan moliyaviy natijani (xaridorga o'tkazilgan aktivga bo'lgan huquqlar nuqtai nazaridan) aks ettiradi, shuningdek, lizing to'lovlarining diskontlangan qiymati miqdorida lizing majburiyatini tan oladi va sotilgan aktivning proporsional balans qiymati miqdorida foydalanish huquqi shaklidagi aktiv, bu sotuvchi-ijarachining ijara natijasida aktivdagi qolgan huquqlarini bildiradi).

Dt Pul mablag'lari	1 700
Kt Asosiy vositalar	1 500
Kt Ijara malburiyatlari (270 x 4,11)	1 110
Dt Aktiv (1 500/2 000 x (1 110 + 300))	1058
Kt Aktivni sotishdan foyda*	148

\*Sotishdan olingan foydani hisoblash:

Bozor narxida sotishdan olingan foyda = 2000 - 1500 = 500

Qayta lizing shartnomasi bo'yicha sotuvchi-lizing oluvchida qolgan aktivga bo'lgan huquqlar = 1058

Xaridorga berilgan aktivga bo'lgan huquqlar = 1500 - 1058 = 442

Xaridor-lizing beruvchiga berilgan aktivga bo'lgan huquqlarga tegishli foyda = 500 x 442/1500 = 148

Keyinchalik, asosiy aktivdan foydalanish huquqi shaklidagi aktiv amortizatsiya qilinadi. 2023 yil uchun amortizatsiya ajratmalari: 1058/6 = 176. Foydalanish huquqi aktivining balans qiymati 2023 yil 31 dekabr holatiga: 1058 - 176 = 882.

Lizing majburiyatlarini keyingi hisobga olish (8, 9 va 10-jadvallar):

<sup>69</sup> Jadval xalqaro Moliyaviy holat to'g'risidagi hisobot asosida qisqartirilgan shaklda mualliflar tomonidan tuzilgan.

<sup>70</sup> Jadval xalqaro Foyda va zararlar va boshqa umumiy daromadlar to'g'risidagi hisobot asosida qisqartirilgan shaklda mualliflar tomonidan tuzilgan.



## 8-jadval

Lizing majburiyatlarini keyingi hisobi<sup>71</sup>

Davr	Boshlangich qoldiq	Moliyaviy xarajat (12%)	Asosiy qarzni kamayishi	To'lov	Oxirgi qoldiq
1	2	3	4 = 5 - 3	5	6 = 2 - 4
2023	1 110	133 (1 110 x 12%)	137	270	973
2024	973	117	153	270	820
2025	820	98	172	270	648
2026	648	78	192	270	456
2027	456	55	215	270	241
2028	241	29	241	270	0

## 9-jadval

MBA kompaniyasining 2023 yil 31.12 holatiga Moliyaviy holat to'g'risidagi hisoboti<sup>72</sup>:

<b>Aylanmadan tashqari aktivlar</b>	
Foydalanish huquqi shaklidagi aktivlar (1058 - 176)	882
<b>Uzoq muddatli majburiyatlar</b>	
Ijara bo'yicha majburiyat	820
<b>Qisqa muddatli majburiyatlar</b>	
Ijara bo'yicha majburiyat (973 - 820)	153

## 10-jadval

MBA kompaniyasining 2023 yil uchun Foyda va zararlar va boshqa umumiy daromadlar to'g'risidagi hisoboti<sup>73</sup>:

<i>Operatsion daromadlar</i>	
Asosiy vositalarni sotishdan daromadlar	148
<i>Operatsion xarajatlar</i>	
Foydalanish huquqi shaklidagi aktivlarni amortisatsiyasi	(176)
<i>Moliyaviy xarajatlar</i>	
Foizlar	(133)

*Dastlabki qo'llash sanasidan oldin sotish va qaytarib olish operatsiyalari.* Tashkilot topshirilgan asosiy aktivni sotuv sifatida hisobga olinishi kerak bo'lgan MHXS (IFRS) 15 talablariga javob beradimi yoki yo'qligini aniqlash uchun dastlabki qo'llash sanasidan oldin sotish va qaytarib ijaraga olish operatsiyalarini qayta tekshirmasligi kerak.

Agar sotish va qayta ijaraga olish operatsiyasi sotish va moliyaviy ijara sifatida hisobga olingan bo'lsa, sotuvchi-ijarachi:

a) dastlabki qo'llash sanada amalda bo'lgan boshqa moliyaviy ijarani hisobga olgandek, qaytarib ijaraga olishni ham shunday hisobga olishi kerak; va

b) ijara muddati davomida sotishdan olingan foydani amortizatsiya qilishni davom ettirishi kerak.

Agar sotish va qayta ijaraga olish operatsiyasi sotish va operatsion ijara sifatida hisobga olingan bo'lsa, sotuvchi-ijarachi:

a) dastlabki qo'llash sanada amaldagi har qanday boshqa operativ ijarani hisobga olgan holda, qaytarib ijaraga olishni hisobga olishi kerak; va

b) qaytarib ijaraga olingan foydalanish huquqi aktivini moliyaviy holat to'g'risidagi

<sup>71</sup> Jadval mualliflar tomonidan tuzilgan.

<sup>72</sup> Jadval xalqaro Moliyaviy holat to'g'risidagi hisobot asosida qisqartirilgan shaklda mualliflar tomonidan tuzilgan.

<sup>73</sup> Jadval xalqaro Foyda va zararlar va boshqa umumiy daromadlar to'g'risidagi hisobot asosida qisqartirilgan shaklda mualliflar tomonidan tuzilgan.

hisobotda dastlabki qo'llash sanasidan oldin darhol tan olinadigan bozor sharoitlariga bog'liq bo'lgan kechiktirilgan daromadlar yoki zararlariga moslashtirishi zarur.

### **Xulosa va takliflar.**

Tahlil qilgan adabiyotlarda asosiy vositalarni sotish va qayta ijaraga olish hisobi ko'rsatilmagan. Faqat IFRS 16 "Ijara" da bu masalaga tariflar berib o'tgan, lekin misollar va buxgalterlik yozuvlar keltirilmagan. Bu masala O'zbekiston buxgalterlik amaliyotida yangi bo'lgani uchun mualliflar misol va buxgalterlik yozuvlar hamda moliyaviy hisobotda qanday ko'rsatilishini ochib berganlar.

Asosiy vositalarni sotish va qayta ijaraga olish hisobida aktivning berilishi sotishni tashkil etishiga bog'liq bo'ladi, ya'ni IFRS 15-sonli "Mijozlar bilan tuzilgan shartnomalar bo'yicha tushum" mezonlariga javob berishi kerak. Aks holda sotish va qayta ijaraga olish talablariga javob bermaydi.

Mualliflar ushbu maqolada asosan uch holatga e'tibor qaratdilar: a) sotish narxi aktivning adolatli qiymatiga mos keladi; b) sotish narxi aktivning adolatli qiymatidan yuqori bo'lsa; c) sotish narxi aktivning adolatli qiymatidan past bo'lsa. Biz bu savollarga amaliy, ya'ni misol va masalalar shaklida javob berdik.

Mualliflar shunday xulosaga keldilarki, agar sotish narxi aktivning adolatli qiymatiga teng bo'lmasa yoki ijara to'lovlari bozor stavkalari bo'yicha amalga oshirilmasa, sotuvchi-ijarachi sotishdan tushgan tushumni adolatli qiymat bo'yicha o'lchash uchun quyidagi tuzatishlarni kiritishi kerak:

a) bozor darajasidan kamroq summalar ijara haqini oldindan to'lash sifatida hisobga olinishi kerak; va

b) bozor darajasidan ortiq olingan summalar xaridor-ijaraga beruvchi tomonidan sotuvchi-ijarachiga taqdim etilgan qo'shimcha moliyalashtirish sifatida hisobga olinishi kerak.

Qo'yilgan vazifalar o'z javobini topgan deb hisoblaymiz. Tadqiqot natijalarini amaliyotchi-buxgalterlar va nazariy-buxgalterlar o'z amaliyotida qo'llasalar katta yordam berishi mumkin. Buxgalterlik yozuvlarni amalga oshirishda yangi hisobvaraqlar yaratish shart emas, balki mavjud hisobvaraqlarimizdan qo'shimcha hisobvaraqlar kiritish yo'li bilan muammoni yechish mumkin.

### **Adabiyotlar / Литература / Reference:**

*IAS (2015) МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Приложение №8 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2015 №217н.*

*АССА ДипИФР (2018) Учебное пособие АССА ДипИФР. – М.: – 612 с.*

*Бердичевская В.О. (2017) Трансформация финансовой отчетности в МСФО: учебное пособие / В.О.Бердичевская; Яросл. гос. ун-т им. П. Г. Демидова. – Ярославль: ЯрГУ, – 204 с.*

*МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». Приложение №5 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 27.06.2016 №98н.*

*МСФО (IFRS) 16 «Аренда». Приложение №1 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 11.06.2016 №111н.*

*МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». Приложение №1 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 27.06.2016 №98н.*

*Тетерлева А.С. (2016) Международные стандарты финансовой отчетности: [учеб. пособие] / А.С.Тетерлева; М-во образования и науки Рос. Федерации, Урал. федер. ун-т. – Екатеринбург: Изд-во Урал. ун-та, – 176 с.*