# XO‘JALIK YURITUVCHI SUBYEKTLARDA DAROMADLARNI TAN OLISH VA MOLIYAVIY HISOBOTDA AKS ETTIRISH METODOLOGIYASINI TAKOMILLASHTIRISH

**Rahmonova Yulduz Sharafitdinovna**
SamISI PhD, v.b.dotsent
Tel: +998-97-446-03-60
Elektron pochta: raxmanova_yulduz@mail.ru
UDK: 657.1:332.7-047:32(575.1)
ORCID: 0009-0008-9676-2216

**Ashirov Azizbek Shonazar o‘g‘li**
Samarqand Iqtisodiyot va Servis Instituti
“Xalqaro iqtisodiy munosabatlar fakulteti” talabasi
https://doi.org/10.5281/zenodo.24364526

**Annotatsiya.** Ushbu maqolada xo‘jalik yurituvchi subyektlarda daromadlarni tan olish, baholash va moliyaviy hisobotda aks ettirish metodologiyasi o‘rganildi. O‘zbekistonda amaldagi 2-sonli BHMS va IFRS 15 talablari qiyosiy tahlil qilindi, besh bosqichli model uskuna va o‘rnatish xizmatini sotish bo‘yicha shartli misolda (150 mln so‘m) hisoblandi. Natijalar shuni ko‘rsatdiki, bitim narxi alohida sotish qiymatiga mutanosib taqsimlanganda daromad to‘g‘ri hisobot davriga bog‘lanadi. Tahlil asosida hisob siyosati, hujjatlashtirish va oshkor qilishni takomillashtirish bo‘yicha takliflar ishlab chiqildi.
**Kalit so‘zlar:** daromad, tushum, daromadni tan olish, IFRS 15, bajarilishi lozim bo‘lgan majburiyat, bitim narxi, shartnoma aktivi, shartnoma majburiyati, moliyaviy hisobot, BHMS

## Kirish

Daromad xo‘jalik yurituvchi subyekt faoliyatining asosiy natijalaridan biri bo‘lib, moliyaviy natijani, soliq majburiyatlarini va dividend to‘lash imkoniyatini belgilaydi. Foyda daromaddan xarajatlarni ayirish orqali topiladi, shu sababli daromad noto‘g‘ri davrda yoki noto‘g‘ri summada tan olinsa, foyda, soliq bazasi va moliyaviy koeffitsiyentlar ham buziladi. Hisobotdan investor va bank ham foydalangani uchun daromadni tan olish tartibining aniqligi mavzuning dolzarbligini belgilaydi.

O‘zbekistonda buxgalteriya hisobi “Buxgalteriya hisobi to‘g‘risida”gi Qonun [1] va milliy standartlar asosida yuritiladi. Prezidentning 2020-yil 24-fevraldagi PQ-4611-son qarori [2] moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga (MHXS) o‘tishning asosini yaratgan, 2025-yil 15-sentabrdagi PQ-282-son qaror [3] esa bu jarayonni yangi bosqichga olib chiqdi. Daromadlar hozir 2-sonli BHMS “Asosiy xo‘jalik faoliyatidan daromadlar” [4] bo‘yicha hisobga olinadi, MHXS qo‘llaydigan tashkilotlar esa IFRS 15 ga amal qiladi [5]. 2026-yil oktyabrida BHMSni almashtiradigan 50-sonli MHMS loyihasi e’lon qilingan [6], ya’ni qoidalar o‘zgarish arafasida.

Tadqiqotning maqsadi – daromadlarni tan olish va moliyaviy hisobotda aks ettirish metodologiyasini milliy va xalqaro standartlar asosida o‘rganib, uni takomillashtirish yo‘nalishlarini aniqlash. Vazifalar: daromad tushunchasini oydinlashtirish, IFRS 15 modelini BHMS bilan taqqoslash, shartli misolda narxni taqsimlash, hisobotdagi muammolarni ko‘rsatish va takliflar berish.

## Adabiyotlar sharhi

Daromadni tan olish bo‘yicha xalqaro yondashuvning asosi IFRS 15 standartidir. U 2014-yil may oyida chiqarilib, 2018-yil 1-yanvardan amal qila boshlagan va IAS 11 hamda IAS 18 ni almashtirgan [5]. Standartga ko‘ra daromad va’da qilingan tovar yoki xizmatlarning o‘tkazilishini aks ettirib, korxona olishga haqli summada tan olinadi [5]. Onie va hammualliflar (2022) IAS 18 va IAS 11 davrida tan olish vaqtidagi farqlar va cheklangan oshkor qilish korxonalarni taqqoslashni qiyinlashtirganini, IFRS 15 esa yagona besh bosqichli model bilan buni bartaraf etishni maqsad qilganini ko‘rsatadi; tahlil Avstraliya birjasidagi eng yirik 300 ta kompaniyaga tayangan [6].

Stoykova (2021) Bolgariya kompaniyalarini 2016–2019-yillar bo‘yicha o‘rganib, IFRS 15 tahlil qilingan kompaniyalar daromadiga sezilarli ta’sir ko‘rsatmagan degan xulosaga kelgan [7]. Tenzer (2025) 32 ta tadqiqot sharhiga tayanib, standart daromadni tan olish vaqtini o‘zgartirganini, qurilish va telekommunikatsiya kabi tarmoqlarda foyda sifatini yaxshilaganini, biroq oshkor qilishdagi nomuvofiqlik va rahbariyat mulohazasiga tayanish saqlanib qolganini qayd etadi [8].

Mahalliy olimlardan Norbekov D. va Toshpo‘latova M. (2024) IFRS 15 bo‘yicha tushum hisobining nazariy asoslarini o‘rgangan: mualliflar tushum ta’rifini xalqaro standart va Xarajatlar tarkibi to‘g‘risidagi Nizom bo‘yicha taqqoslab, Nizomdagi “asosiy faoliyatdan olingan boshqa daromadlar” atamasini konseptual asosga mos emas deb hisoblaydi hamda standartga o‘tishning ikki retrospektiv usulini tavsiflaydi [9].

Ko‘rib chiqilgan manbalar asosida xulosa qilish mumkin: xorijiy tadqiqotlar IFRS 15 ta’sirini asosan birjadagi kompaniyalar misolida baholagan, mahalliy ishlar esa ko‘proq standart va atamalarni qiyoslashga qaratilgan. Majburiyatlarni ajratish, narxni taqsimlash va davr chegarasini aniqlash kabi amaliy savollar kam yoritilgan; biz bu bo‘shliqni shartli hisob-kitob bilan to‘ldirdik.

**Tadqiqot metodologiyasi**

Tadqiqotda me’yoriy-huquqiy hujjatlarni o‘rganish usuli yordamida Qonun, 2-sonli BHMS, PQ-282-son qaror va 50-sonli MHMS loyihasining daromadga oid qoidalari aniqlandi (holati 2026-yil noyabr bo‘yicha tekshirildi). Standartlarni qiyosiy tahlil qilish 2-sonli BHMS va IFRS 15 ning o‘xshash hamda farqli jihatlarini ajratishga, tizimli tahlil esa besh bosqichli modelni yaxlit jarayon sifatida ko‘rishga xizmat qildi. Daromad turlari guruhlash usuli bilan tasniflandi, amaliy hisob-kitob va iqtisodiy tahlil esa shartli shartnomada narxni taqsimlash va daromadning hisobot davrlari bo‘yicha o‘zgarishini aniqlash uchun qo‘llandi (Microsoft Excelda, formulalar bilan).

**Tahlil va natijalar**

Daromad – tashkilotning odatdagi faoliyati davomida aktivlarning ko‘payishi yoki majburiyatlarning kamayishi ko‘rinishida xususiy kapitalni oshiradigan tushum bo‘lib, mulk egalarining badallari bundan mustasno [4]. Tushum odatda sotishdan kelib tushgan summani, foyda esa daromad bilan xarajatlar o‘rtasidagi farqni bildiradi. Daromadlar tarkibiga tovar sotish, ish va xizmatlardan olinadigan asosiy daromadlar, shuningdek foizlar va royalti ham kiradi [4]. Muhim qoida shuki, daromadni tan olish pul mablag‘ining kelib tushishiga bog‘liq emas: hisoblash usuliga ko‘ra daromad majburiyat bajarilgan davrda aks ettiriladi, oldindan olingan avans esa daromad sifatida tan olinmaydi [4].

2-sonli BHMS bo‘yicha tovar sotishdan daromad egalik xatarlari va afzalliklarining katta qismi xaridorga o‘tganda, summani ishonchli baholash mumkin bo‘lganda va iqtisodiy naf olinishi ehtimoli mavjud bo‘lganda tan olinadi, xizmatlar bo‘yicha esa bitimning tugallanish bosqichiga qarab [4]. Shartnoma tuzilgan, tovar yuklangan va pul olingan paytlar mos kelmasligi mumkin, shuning uchun daromad vaqtini majburiyatning bajarilishi belgilaydi: yil oxirida olingan avans keyingi yil xizmatiga tegishli bo‘lsa, u joriy yil daromadi emas.

**IFRS 15 standarti asosida daromadlarni tan olish**

IFRS 15 daromadni besh bosqichda tan olishni talab qiladi [5]. Bosqichlar mazmuni 1-jadvalda keltirilgan.

**1-jadval.**

**IFRS 15 bo‘yicha daromadlarni tan olishning besh bosqichli modeli [5]**

| № | Daromadlarni tan olish bosqichi | Mazmuni | Amaliyotdagi ahamiyati |
|---|---|---|---|
| 1 | Shartnomani aniqlash | Huquq va majburiyatlar, to‘lov shartlari aniq, tijorat mohiyati bor, to‘lovni olish ehtimoli yuqori | Daromad faqat haqiqiy shartnomada hisobga olinadi |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **2** | Majburiyat larni aniqlash | Alohida topshiriladigan tovar va xizmatlarni ajratish | Uskuna va o‘rnatish ikki majburiyat bo‘lishi mumkin |
| **3** | Bitim narxini aniqlash | Qat’iy va o‘zgaruvchan to‘lov, chegirma, qaytarish | Daromad summasi shu bosqichda baholanadi |
| **4** | Narxni taqsimlash | Narx alohida sotish qiymatiga mutanosib taqsimlanadi | Har bir majburiyatga to‘g‘ri summa |
| **5** | Daromadni tan olish | Nazorat o‘tganda (bir paytda) yoki vaqt davomida | Daromad to‘g‘ri hisobot davriga kiradi |

Masalan, korxona stanok sotish va uni o‘rnatish bo‘yicha bitta shartnoma tuzsa, birinchi bosqichda shartnomaning tijorat mohiyati va to‘lovni olish ehtimoli tekshiriladi; ikkinchi bosqichda, agar o‘rnatish murakkab bo‘lmasa, stanok va o‘rnatish alohida majburiyat sifatida ajratiladi; keyingi bosqichlarda narx aniqlanib taqsimlanadi va topshirish paytiga qarab daromad tan olinadi.

2-sonli BHMS va IFRS 15 ning o‘xshash jihati shundaki, ikkalasi ham daromadni majburiyat bajarilgan davrda tan olishga, xizmatlarda esa bajarilish darajasiga tayanadi [4, 5]. Farqi shundaki, BHMS asosan tovarga egalik xatarlari va afzalliklarining o‘tishiga e’tibor beradi, IFRS 15 da esa asosiy mezon – nazoratning o‘tishi. BHMSda bitimning alohida elementlariga mezonni qo‘llash aytilgan, biroq narxni alohida sotish qiymatiga mutanosib taqsimlash, o‘zgaruvchan to‘lovni baholash va shartnoma aktivi hamda majburiyatini ajratish bo‘yicha batafsil tartib yo‘q [4, 5].

**Daromadlarni hisoblash formulalari va amaliy misol**

Oddiy savdoda daromad summasi quyidagicha topiladi:

$$D = Q \times N,$$

Bu yerda;

**D** – daromad summasi,

**Q** – sotilgan mahsulot miqdori,

**N** – bir birlik mahsulotning sotish narxi.

Shartnomada chegirma, bonus yoki qaytarish bo‘lsa, bitim narxi qat’iy va o‘zgaruvchan qismlar yig‘indisi bo‘ladi:

$$T = F + V,$$

Bunda,

**F** – qat’iy to‘lov,

**V** – o‘zgaruvchan to‘lovning kutilayotgan summasi;

IFRS 15 bo‘yicha V shunday baholanishi kerakki, keyinchalik daromadning katta qismi bekor qilinish ehtimoli past bo‘lsin [5]. Bir nechta majburiyat bo‘lsa, bitim narxi alohida sotish qiymatiga mutanosib taqsimlanadi:

$$T_i = T \times (B_i / \Sigma B),$$

bu yerda

$T_i$ – alohida majburiyatga taqsimlangan narx,

**T** – umumiy bitim narxi,

$B_i$ – tegishli tovar yoki xizmatning alohida sotish qiymati,

**ΣB** – ularning yig‘indisi.

Agar $\Sigma B > T$ bo‘lsa, farq chegirma $(Ch = \Sigma B - T)$ bo‘lib, u odatda shu tartibda taqsimlanadi. Xizmat vaqt davomida bajarilsa, davr daromadi $D_t = T_i \times (P_t - P_{t-1})$ formulasi bilan topiladi, bunda $P_t$ – davr oxirigacha bajarilgan ish ulushi (kumulyativ) [5].

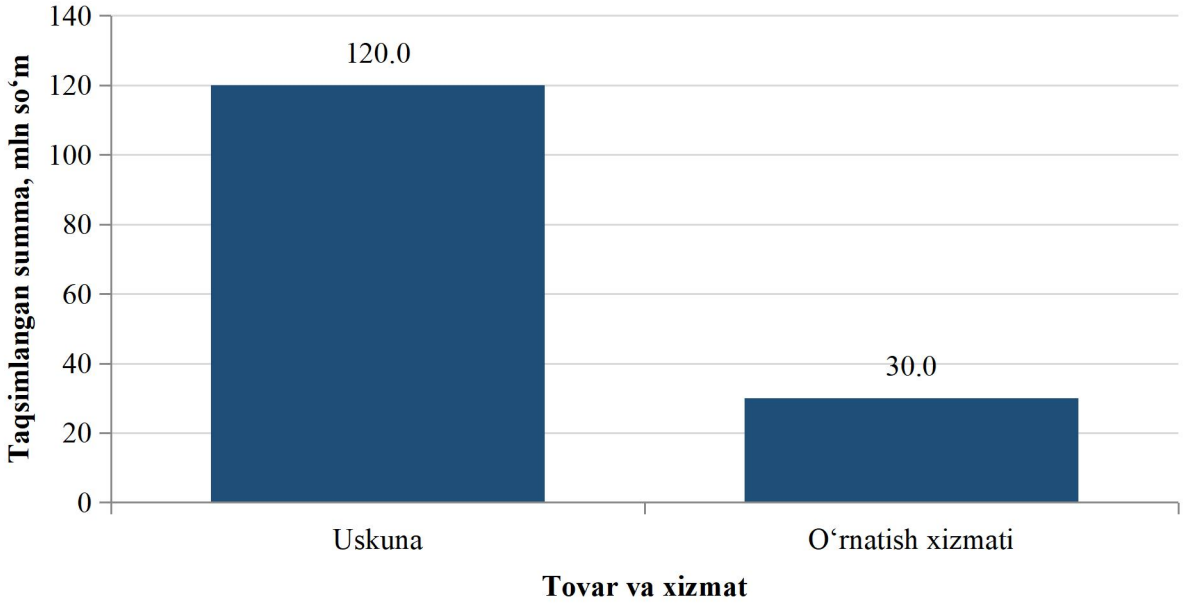
Shartli misol (haqiqiy korxona ma’lumoti emas): korxona xaridorga umumiy qiymati 150 mln so‘mlik shartnoma asosida uskuna va uni o‘rnatish xizmatini sotadi. Uskunaning alohida sotish qiymati 120 mln so‘m, o‘rnatish xizmatiniki 30 mln so‘m. Natijalar 2-jadval va 1-rasmda keltirilgan.

**2-jadval.**

**Bitim narxini taqsimlash va daromadni tan olish (shartli misol, mln so‘m)**

| Tovar yoki xizmat | Alohida sotish qiymati $B_i$ | Ulushi, % | Taqsimlangan summa $T_i$ | Daromad tan olinadigan vaqt yoki shart |
|---|---|---|---|---|
| Uskuna | 120,0 | 80,0 | 120,0 | Nazorat xaridorga o‘tganda (topshirish va qabul qilish paytida) |
| O‘rnatish xizmati | 30,0 | 20,0 | 30,0 | Xizmat bajarilishiga qarab yoki ish tugagan paytda |
| **Jami** | **150,0** | **100,0** | **150,0** | – |

**Bitim narxining majburiyatlar o‘rtasida taqsimlanishi (shartli misol)**




**1-rasm. 2-jadval asosida taqsimlangan bitim narxi, mln so‘m**

ΣB = 120 + 30 = 150 mln so‘m bo‘lib, shartnoma narxiga teng, ya’ni chegirma yo‘q. Shu sababli taqsimlangan summalar alohida sotish qiymatiga teng chiqdi: uskunaga 150 × (120 / 150) = 120,0 mln so‘m (80 foiz), o‘rnatishga 150 × (30 / 150) = 30,0 mln so‘m (20 foiz).

Daromad vaqti ikki holatda ko‘rildi. Agar uskuna I davrda topshirilib, o‘rnatish II davrda tugasa, I davr daromadi 120,0, II davr daromadi 30,0 mln so‘m bo‘ladi; xaridor 150 mln so‘mni oldindan to‘lagan bo‘lsa, I davr oxirida 30,0 mln so‘m shartnoma majburiyati ko‘rsatiladi. Agar o‘rnatish ikki davrga bo‘linib, I davrda ishning 40 foizi bajarilsa, xizmat daromadi I davrda 30 × 0,40 = 12,0, II davrda 30 × (1,00 − 0,40) = 18,0 mln so‘m bo‘ladi, I davrning jami daromadi esa 132,0 mln so‘mga teng.

**Daromadlarni moliyaviy hisobotda aks ettirish va mavjud muammolar**

Daromad foyda va zarar to‘g‘risidagi hisobotning birinchi moddasi bo‘lib, qolgan ko‘rsatkichlarga ta’sir qiladi. Hisobotni taqdim etish qoidalari hozircha IAS 1 da berilgan, uning o‘rniga IFRS 18 2027-yil 1-yanvardan boshlanadigan davrlar uchun majburiy bo‘ladi [11]. IFRS 15 bo‘yicha shartnoma aktivi – tovar berilgan, ammo to‘lov hali boshqa shartga (masalan, o‘rnatish tugashiga) bog‘liq bo‘lgan huquq;

shartnoma majburiyati – to‘lov olingan, lekin tovar berilmagan holdagi majburiyat; debitorlik qarzi esa to‘lovni olishning shartsiz huquqidir [5].

Amaliyotda quyidagi muammolar uchraydi. Birinchisi – noto‘g‘ri davrda tan olish: uskuna 28-dekabrda jo‘natilib, xaridor 10-yanvarda qabul qilgan bo‘lsa, 120 mln so‘mlik daromadni dekabrga kiritish joriy yil foydasi va soliq bazasini sun’iy oshiradi. Ikkinchisi – chegirma, bonus va qaytarishlar baholanmasa yoki kutilayotgan qaytarishlar uchun majburiyat hisobga olinmasa, daromad oshib ketadi. Uchinchisi – avansni daromad deb hisoblash. To‘rtinchisi – daromadni sun’iy oshirish xavfi: yil oxirida xaridor qabul qilmagan tovarni “sotilgan” deb rasmiylashtirish yoki qaytarish huquqi bor sotuvni oddiy sotuv sifatida ko‘rsatish. Beshinchisi – ichki nazorat va hujjatlashtirish: dalolatnomalarning kech tuzilishi, o‘rnatish hajmining hujjatlashtirilmasligi va alohida sotish qiymatining narx-varaqlar bilan tasdiqlanmasligi.

**Xulosa va takliflar**

2-sonli BHMS daromadni tan olishning umumiy mezonlarini belgilaydi, IFRS 15 esa bitta shartnomadagi majburiyatlarni ajratish, bitim narxini taqsimlash va o‘zgaruvchan to‘lovni baholash bo‘yicha batafsil tartib beradi. Shartli misolda 150 mln so‘mlik shartnoma 120 va 30 mln so‘mga bo‘linib, daromad turli davrlarda tan olinishi mumkinligi ko‘rsatildi. Cheklov: hisob-kitob shartli ma’lumotlarga asoslangan, 50-sonli MHMS esa hozircha loyiha.

O‘rganishlar natijasida quyidagi takliflar ilgari surildi:

Birinchidan, hisob siyosatida daromadni tan olish tartibini besh bosqich bo‘yicha yozish va har bir shartnoma uchun tekshiruv varag‘ini to‘ldirish.

Ikkinchidan, alohida sotish qiymatini narx-varaqlar asosida yangilab borish, taqsimlashni Excelda $T_i = T \times B_i / \Sigma B$ formulasi bilan avtomatlashtirish hamda chegirma va qaytarishlarni baholash tartibini belgilash.

Uchinchidan, shartnoma aktivi va majburiyatini analitik hisobda debitorlik qarzidan ajratish, izohlarda daromad turlari va tan olish vaqtini oshkor etish hamda IFRS 18 ga tayyorlanish.

To‘rtinchidan, ichki nazoratni kuchaytirish: yil oxirida davr chegarasini tekshirish, dalolatnomalarni o‘z vaqtida rasmiylashtirish va 50-sonli MHMS qabul qilingach hisob siyosatini unga moslashtirish.

**Foydalanilgan adabiyotlar ro‘yxati**

1. O‘zbekiston Respublikasining “Buxgalteriya hisobi to‘g‘risida”gi (yangi tahrirdagi) Qonuni, 13.04.2016, O‘RQ-404-son. https://lex.uz/uz/docs/-2931253
2. O‘zbekiston Respublikasi Prezidentining 24.02.2020 yildagi PQ-4611-son “Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga o‘tish bo‘yicha qo‘shimcha chora-tadbirlar to‘g‘risida”gi qarori. https://www.lex.uz/uz/docs/-4746047
3. O‘zbekiston Respublikasi Prezidentining 15.09.2025 yildagi PQ-282-son “Moliyaviy hisob tizimini xalqaro talab va standartlarga muvofiq takomillashtirish chora-tadbirlari to‘g‘risida”gi qarori. https://lex.uz/ru/docs/-7728924
4. Iqtisodiyot va moliya vazirining 14.06.2024 yildagi 132-son buyrug‘i bilan tasdiqlangan 2-sonli BHMS “Asosiy xo‘jalik faoliyatidan daromadlar” (ro‘yxat raqami 3542, 05.08.2024). https://lex.uz/uz/docs/-7051181
5. IFRS Foundation. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers (2014-yil may; 2018-yil 1-yanvardan amalda). https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/
6. MHMSning 9 ta loyihasi jamoatchilik muhokamasiga qo‘yildi (50-son MHMS loyihasi haqida). Buxgalter.uz, 27.10.2026. https://buxgalter.uz/oz/publish/doc/text218004_mhms-marafon_9_ta_standart_loyihasi_jamoatchilik_muhokamasiga_quyildi
7. Norbekov D., Toshpo‘latova M. 15-MHXSga muvofiq xaridorlar bilan shartnomalar bo‘yicha tushumlar hisobining nazariy asoslari va uning amaliyotga tadbiq etilishining muhim jihatlari //

International Finance & Accounting, 2024, № 2. https://interfinance.tsue.uz/wp-content/uploads/2024/06/Norbekov-D_maqola.pdf
8. Onie S., Ma L., Spiropoulos H., Wells P. An evaluation of the impacts of the adoption of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers // Accounting & Finance, 2022. https://opus.cloud1.lib.uts.edu.au/bitstream/10453/175647/2/Accounting%20%20%20Finance%20-%202022%20-%20Onie%20-%20An%20evaluation%20of%20the%20impacts%20of%20the%20adoption%20of%20IFRS%2015%20Revenue%20from%20Contracts%20with.pdf
9. Stoykova A. Effect of the Application of IFRS 15: Evidence from Bulgaria // Economic Studies, 2021, Vol. 30, No. 3. https://www.iki.bas.bg/Journals/EconomicStudies/2021/2021-3/10_Stoykova.pdf
10. Tenzer A. IFRS 15 Implementation and Impact: Systematic Literature Review // Český finanční a účetní časopis, 2025, No. 2, pp. 19–51. https://ideas.repec.org/a/prg/jnlcfu/v2025y2025i2id616p19-51.html
11. IFRS Foundation. IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements (2024-yil aprel; 2027-yil 1-yanvardan amalda, IAS 1 o‘rniga). https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-18-presentation-and-disclosure-in-financial-statements /