DAVLAT MABLAG'LARI HISOBIGA AKTIVLAR YARATUVCHI KORXONALARDA KECHIKTIRILGAN FOYDA SOLIG'INI IAS 12 ASOSIDA HISOBGA OLISH MASALALARI

Ermamatov Temurbek Narzulla o'g'li
Bank-moliya akademiyasi magistranti
DOI:https://doi.org/10.5281/zenodo.23210264

Annotatsiya. Tezisda budjet mablag'lari hisobiga yaratilgan aktivlar bo'yicha O'zbekiston Respublikasi Soliq kodeksi, IAS 12 "Foyda soliqlari" va IAS 20 "Davlat grantlari hisobi" standartlari normalarining o'zaro ta'siri tahlil qilingan. Davlat mablag'ining tasniflanishi va berilish shakli moliyaviy hisobotga ham, aktivning soliq bazasiga ham ta'sir qilishi ko'rsatilgan. IAS 12 ning 22A-bandi qaysi holatlarda qo'llanishi shartli misolda aniqlangan. Natija asosida hisob siyosati va uslubiy ta'minot bo'yicha takliflar berilgan.

Kalit so'zlar: IAS 12, IAS 20, kechiktirilgan soliq, davlat grantlari, budjet mablag'lari, vaqtinchalik farqlar, dastlabki tan olish istisnosi, Soliq kodeksi.

Kirish

O'zbekiston Respublikasi Prezidentining 2020-yil 24-fevraldagi PQ-4611-son qaroriga ko'ra aksiyadorlik jamiyatlari, tijorat banklari, sug'urta tashkilotlari va yirik soliq to'lovchilar 2021-yil 1-yanvardan buxgalteriya hisobini moliyaviy hisobotning xalqaro standartlari (MHXS) asosida yuritishi belgilangan (O'zR Prezidenti, 2020). Moliya vazirining 2022-yil 10-noyabrdagi 61-son buyrug'i bilan IAS 12 "Foyda soliqlari" standartining rasmiy o'zbek tilidagi matni tan olingan (O'zR Moliya vazirligi, 2022).

IAS 12 aktiv yoki majburiyatning balans qiymati bilan uning soliq bazasi o'rtasidagi vaqtinchalik farqlardan kechiktirilgan soliq aktivlari (KSA) va kechiktirilgan soliq majburiyatlarini (KSM) tan olishni talab qiladi (IASB, 2023, 5, 15, 24-bandlar). Milliy tadqiqotlarda Soliq kodeksida kechiktirilgan soliq instituti mavjud emasligi (Kurbonov, 2026) va milliy standartlar vaqtinchalik farqlarni daromad-xarajat yondashuvi asosida talqin qilishi (Obidxonov, 2026) qayd etilgan. Kechiktirilgan soliq bo'yicha xalqaro empirik tadqiqotlarning sharhi (Görlitz va Dobler, 2023) ham asosan rivojlangan bozorlar ma'lumotlariga tayanadi.

Aktivlari davlat budjeti mablag'lari hisobiga yaratiladigan korxonalarda kechiktirilgan soliqni hisobga olish masalasi milliy adabiyotda kam o'rganilgan. Bunday korxonalarda davlat ko'pincha bir vaqtning o'zida ham mulkdor, ham mablag' beruvchi bo'ladi. Tezisning maqsadi shu masala bo'yicha Soliq kodeksi, IAS 12 va IAS 20 normalarining o'zaro ta'sirini ochib berishdan iborat. Standartlarning band va kichik band belgilari asl matn bo'yicha keltirilgan.

Asosiy qism

1. Soliq kodeksidagi huquqiy asos. Soliq kodeksining 304-moddasiga ko'ra quyidagilar daromad sifatida hisobga olinmaydi:

- ustav kapitaliga hissa sifatida olingan mablag'lar (1-band);
- Prezident yoki Vazirlar Mahkamasi qarorlari asosida tekinga olingan mol-mulk (8-band);
- 48-moddadagi talablar bajarilishi sharti bilan olingan grantlar va maqsadli tushumlar (9-band).

© Ushbu material Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0) litsenziyasi asosida tarqatiladi.

306-moddaning yettinchi qismiga ko‘ra maqsadli moliyalashtirishning budjet mablag‘lari hisobiga (10-band), shuningdek 304-moddaning 8, 9, 14 va 15-bandlariga muvofiq kelib tushgan mablag‘lar hisobiga (11-band) olingan aktivlar soliq maqsadida amortizatsiya qilinmaydi (O‘zR Soliq kodeksi, 2019, 2026 yildagi tahriri). Ustav kapitaliga hissa (304-modda, 1-band) 11-banddagi ro‘yxatga kirmaydi. Demak, agar hissa maqsadli moliyalashtirish sifatida qaralmasa, shu yo‘l bilan olingan pul mablag‘iga sotib olingan aktiv soliq maqsadida umumiy tartibda amortizatsiya qilinadi. Shunday qilib, davlat mablag‘ining huquqiy shakli ikki narsani belgilaydi: uning MHXS bo‘yicha tasniflanishini va aktivning soliq bazasini.

2. MHXS bo‘yicha tasniflash. IAS 20 davlatning tashkilot mulkida ishtirok etishiga taalluqli emas (IFRS Foundation, 2023, 2(c)-band). Davlat mulkdor sifatida bergan mablag‘ xususiy kapitalda aks ettiriladi va daromad sifatida tan olinmaydi. Davlat granti esa aktivlar bilan bog‘liq bo‘lsa, kechiktirilgan daromad sifatida yoki aktivning balans qiymatidan chegirish usulida taqdim etiladi (24–27-bandlar). Birinchi usulda grant aktivning foydali xizmat muddati davomida tizimli asosda daromadga o‘tkaziladi. Davlat korxonalarida transfer davlat tomonidan "mulkdor sifatida" amalga oshirilganmi yoki yo‘qmi, degan savol kasbiy muhokamani talab qiladi. Bunda mablag‘ ajratilgan birlamchi hujjat (ustav kapitalini oshirish to‘g‘risidagi qaror yoki mol-mulkni tekin berish to‘g‘risidagi qaror) asosiy dalil bo‘lib xizmat qiladi. Biroq u yagona mezon emas: mulkdor ulushining o‘zgarishi va mablag‘dan foydalanish shartlari ham baholanadi.

3. IAS 12 ning dastlabki tan olish istisnosi va 22A-band. IAS 12 ga ko‘ra biznes birlashuvi bo‘lmagan hamda operatsiya paytida buxgalteriya foydasiga ham, soliq solinadigan foydaga ham ta’sir qilmaydigan operatsiyada aktiv yoki majburiyatni dastlabki tan olishdan yuzaga keladigan kechiktirilgan soliq tan olinmaydi (IASB, 2023, 15(b), 24-bandlar). Bu istisno ostida tan olinmagan farqning keyingi o‘zgarishlari ham tan olinmaydi (22(c)-band). 2021-yilda qabul qilingan va 2023-yil 1-yanvardan kuchga kirgan tuzatish bilan istisno qo‘llanish doirasi toraytirildi: endi u operatsiya paytida teng miqdordagi soliq solinadigan va chegiriladigan vaqtinchalik farqlarni yuzaga keltiradigan operatsiyalarga qo‘llanilmaydi (IASB, 2021; IASB, 2023, 22A-band). Muhim shart shuki, ikkala farq bitta operatsiyada yuzaga kelishi kerak.

Shu o‘rinda IAS 12 ning 33-bandi qarama-qarshi vaziyatni, ya’ni grant soliq bazasini kamaytirmaydigan holatni nazarda tutishini ta’kidlash lozim. O‘zbekistonda esa 306-moddaga ko‘ra soliq bazasi kamayadi, shu sababli 33-band xulosasini bevosita ko‘chirib bo‘lmaydi. Kechiktirilgan daromad sifatida tan olingan grant majburiyatining soliq bazasi nolga teng, chunki grant summasi kelgusida soliqqa tortilmaydi (8-band: oldindan olingan daromad bo‘yicha majburiyatning soliq bazasi uning balans qiymatidan kelgusida soliqqa tortilmaydigan summani ayirib aniqlanadi).

4. Shartli misol (muallif hisob-kitobi). Qiymati 1000 shartli birlik bo‘lgan aktiv yaratilgan bo‘lsin, uning 600 birligi davlat mablag‘i, 400 birligi korxonaning o‘z mablag‘i hisobiga moliyalashtirilgan. Soddalashtirish uchun soliq bazasi budjet mablag‘i ulushiga proporsional kamayadi deb faraz qilamiz. Foyda solig‘i stavkasi 15 foiz (Soliq kodeksining 337-moddasi, umumiy stavka).

a) Ustav kapitaliga hissa (304-modda, 1-band). Mablag‘ xususiy kapitalda aks ettiriladi. Aktiv soliqda amortizatsiya qilingani uchun uning balans qiymati ham, soliq bazasi ham 1000 ga teng, vaqtinchalik farq yuzaga kelmaydi.

b) Pul ko‘rinishidagi grant (304-modda, 9-band; 306-modda, 10–11-bandlar), kechiktirilgan daromad usuli. Aktivning balans qiymati 1000, soliq bazasi 400, ya’ni 600 birlik soliq solinadigan farq bor. Grant majburiyatining balans qiymati 600, soliq bazasi 0, ya’ni 600 birlik chegiriladigan farq bor.

© Ushbu material Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0) litsenziyasi asosida tarqatiladi.

Biroq bu farqlar ikki alohida operatsiyada yuzaga keladi: avval grant puli olinadi, so'ngra aktiv sotib olinadi. Shu sababli 22A-band qo'llanilmaydi, har ikki farqqa dastlabki tan olish istisnosi tatbiq etiladi va kechiktirilgan soliq tan olinmaydi.

c) Natura shaklidagi grant (304-modda, 8-band), kechiktirilgan daromad usuli. Aktivning 600 birlik qiymatdagi qismi Vazirlar Mahkamasi qarori bilan tekinga berilgan bo'lsin. Bunda aktiv va grant majburiyati bitta operatsiyada tan olinadi va ular bo'yicha teng (600 birlik) farqlar yuzaga keladi. 22A-bandga ko'ra 90 birlik KSM va 90 birlik KSA tan olinishi shart. KSA 24-banddagi undirilish mezoniga bo'ysunadi, 74-band shartlari bajarilsa, ular moliyaviy holat to'g'risidagi hisobotda o'zaro hisobga olinadi. Biroq IAS 20 nopul grantni haqqoniy qiymatda yoki nominal summada aks ettirishga ruxsat beradi (23-band). Nominal summa tanlansa, teng farqlar yuzaga kelmaydi.

d) Grant aktiv qiymatidan chegirilganda (b va c holatlar uchun). Aktiv 400 qiymatda aks ettiriladi. Bu uning soliq bazasiga teng, shuning uchun vaqtinchalik farq yuzaga kelmaydi.

Keyingi davrlarda b va c holatlarda aktiv bo'yicha farq amortizatsiya, grant bo'yicha farq esa daromadga o'tkazish hisobiga teng sur'atda kamayadi. Bu muvozanat aktiv qadrsizlanganda, grant shartlari bajarilmay mablag' qaytarilganda yoki aktiv muddatidan oldin hisobdan chiqarilganda buziladi. b holatda bunday o'zgarishlar 22(c)-bandga ko'ra kechiktirilgan soliqda aks etmaydi, c holatda esa KSM va KSA ni qayta baholashni talab qiladi.

Xulosa

Tahlil shuni ko'rsatdiki, budjet mablag'lari hisobiga aktivlar yaratadigan korxonalarda IAS 12 ni qo'llash natijasi uch omilga bog'liq:

1) davlat mablag'ining tasniflanishi (mulkdor hissasi yoki davlat granti) — u Soliq kodeksiga ko'ra aktivning soliq bazasini ham belgilaydi;
2) grantning berilish shakli (pul yoki natura) — u 22A-bandning qo'llanishini belgilaydi;
3) grantni taqdim etish usuli.

Ustav kapitaliga hissa vaqtinchalik farqni yuzaga keltirmaydi. Pul ko'rinishidagi grant bo'yicha farqlar dastlabki tan olish istisnosiga tushadi. Natura shaklidagi grantda esa kechiktirilgan daromad usuli qo'llanilsa, yalpi KSM va KSA tan olinadi. Aktiv qiymatidan chegirish usuli barcha grant holatlarida balans qiymatini soliq bazasiga tenglashtiradi. Bu usul kechiktirilgan soliq hisobini soddalashtiradi, ammo aktivlarning yalpi qiymati to'g'risidagi ma'lumotni kamaytiradi. Shu sababli usul tanlovi hisobot foydalanuvchilari ehtiyojidan kelib chiqib asoslanishi lozim.

Shu asosda korxonalarga har bir budjet ajratmasini birlamchi hujjat va mazmuniga ko'ra mulkdor hissasi yoki davlat granti sifatida tasniflash, asosiy vositalar reestrida aktivning moliyalashtirish manbasi, budjet ulushi va berilish shaklini qayd etish hamda hisob siyosatida grantlarni taqdim etish usuli va uning asosini belgilash taklif etiladi. Unda budjet mablag'larini Soliq kodeksidagi asosiga ko'ra IAS 20 bo'yicha tasniflash mezonlari, aralash moliyalashtirilgan aktivlarning soliq bazasini aniqlash tartibi va natura shaklidagi grantlar bo'yicha 22A-bandni qo'llash namunalari belgilanishi kerak.

Adabiyotlar

1. Görlitz, A. va Dobler, M. (2023). Financial accounting for deferred taxes: a systematic review of empirical evidence. Management Review Quarterly, 73(1), pp. 113–165.
2. IASB (2021). Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction (Amendments to IAS 12). London: IFRS Foundation.
3. IASB (2023). IAS 12 Income Taxes. London: IFRS Foundation.

© Ushbu material Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0) litsenziyasi asosida tarqatiladi.

4. IFRS Foundation (2023). IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance. London: IFRS Foundation.
5. Kurbonov, B.E. (2026). Moliyaviy hisob va soliq hisobi o'rtasidagi tafovutlarni muvofiqlashtirish. Qo'qon universiteti xabarnomasi, 18(B), pp. 154–157.
6. Obidxonov, X.X. (2026). O'zbekistonda kechiktirilgan soliq majburiyatlarining buxgalteriya hisobi uslubiyotini takomillashtirish masalalari. International Finance & Accounting, 1-son, pp. 1–6.
7. O'zbekiston Respublikasi Moliya vazirligi (2022). 2022-yil 10-noyabrdagi 61-son buyruqqa 7-ilova: IAS 12 "Foyda soliqlari". Ro'yxat raqami 3400, 09.12.2022.
8. O'zbekiston Respublikasi Prezidenti (2020). "Moliyaviy hisobotning xalqaro standartlariga o'tish bo'yicha qo'shimcha chora-tadbirlar to'g'risida". 2020-yil 24-fevraldagi PQ-4611-son qaror.
9. O'zbekiston Respublikasi Soliq kodeksi (2019). O'RQ-599-son, XII bo'lim "Foyda solig'i" (2026-yil 1-yanvardan amaldagi tahrir). URL: https://lex.uz/docs/4674902

© Ushbu material Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0) litsenziyasi asosida tarqatiladi.