

НОМОДДИЙ АКТИВЛАР ҲИСОБИ ВА АУДИТИНИ УСЛУБИЁТИ

Боймуродов Ойбек Абдуяхатович - Ўзбекистон Республикаси

Банк-молия академияси тингловчиси

Аннотация: мазкур мақолада бухгалтерия ҳисобининг янги объектлардан бири номоддий активлар ҳисобини молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари талаблари асосида ташкил этиш, уларни тан олиш ва баҳолаш услугиёти бўйича фикрлар билдириб ўтилган. Номоддий активлар ҳисобини такомиллаштиришга оид илмий ва амалий тавсиялар берилган.

Калит сўзлар: номоддий активлар, баҳолаш, тан олиш, патент, лицензия, бухгалтерия ҳисоби, молиявий ҳисобот, молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари

Кириш.

Глобаллашув жараёнида ривожланган мамлакатларнинг молиявий имкониятлари 120,0 трлн. АҚШ долл.дан ортди, жумладан 63,6 трлн. долл (53,0 фоиз) моддий кўринишдаги яъни асосий воситалар, ТМЗ ва пул маблағлари ҳиссасига тўғри келади. Активларнинг қолган 56,4 трлн. АҚШ долл (47,0 фоиз) номоддий активлар, яъни патент, ноу-хай, дастурий маҳсулотлар, товар белгилар кабиларнинг ҳиссасига тўғри келмоқда¹.

Бухгалтерия ҳисоби тизимида авваллари номоддий активлар таркибида маълум бўлмаган активлар корхоналарнинг умумий бизнес қийматининг катта қисмини ташкил этган бўлсада, лекин, улар балансда ҳисобга олинмай келди. Мазкур кўрсаткичлар бўйича энг юқори даражага эга бўлган давлатлар қаторига Дания (61,0 фоиз), Швейцария (42,0 фоиз) ва Бельгияни (41,0 фоиз) киритиш мумкин². Шунингдек, номоддий активлар таркибига кирувчи товар белгиларининг асосий улуши ҳам ривожланган мамлакатларга тўғри келади. Натижада, сўнгги ўн йилик ва келгуси йилларда номоддий активларга нисбатан талабларнинг юқори бўлишини кузатиш мумкин. Шу ўринда савол туғилади номоддий актив ўзи нима ва у қандай аҳмиятга эга.

Демак, рақамли иқтисодиёт шароитида номоддий активлар ҳисобини молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари асосида ташкил этиш бугунги кунда долзарб масалалардан бирига айланган.

Адабиётлар шарҳи.

Иқтисодчи олимлар ва турли меъёрий ҳужжатларда номоддий активларга берилган таърифлар ва назарий қарашларга тўхталиб ўтамиз. Молиявий

¹ Brand Finance Nation Brands 2024.

² Brand Finance (2022) GIFT 2022 with CIMA and IPA 2022 10 P..

ҳисоботнинг халқаро стандарти “Номоддий активлар” номли 38-сон МҲХСда актив сифатида тан олинishi қуйидагича ифодаланган:

“Актив – бу шундай ресурски:

у олдинги ҳодисалар натижасида ташкилот томонидан назорат қилинади; ташкилот ундан келгуси иқтисодий наф олишни кутади.³

Мазкур стандартда номоддий активларга қуйидагича таъриф берилган: Номоддий актив – моддий–ашёвий мазмунга эга бўлмаган идентификацияланадиган номонетар актив. Бу ерда номонетар активлар дейилганда мавжуд пул маблағлари ва қатъий ёки аниқланадиган пул маблағлари миқдорида олинадиган активлар тушунилади.

Маълумки, тадбиркорлик субъектлари илмий ёки техник билим, янги жараёнлар ёки тизимларни лойиҳалаш ва жорий этиш, лицензиялар, интеллектуал мулк, бозор тўғрисидаги билимлар ва савдо маркалари (жумладан, фирма номлари ва чоп этиш ҳуқуқлари) каби номоддий ресурсларни харид қилиш, ишлаб чиқиш, сақлаб туриш ёки такомиллаштириш ресурсларни сарфлашади ёки мажбуриятлар олади. Ушбу умумий тоифаларга кирадиган моддаларнинг кенг тарқалган мисолларга қуйидагиларни киритиш мумкин;

компьютер дастурий таъминоти;

патентлар;

муаллифлик ҳуқуқи;

кинофильмлар;

харидорлар рўйхати;

ипотекага хизмат кўрсатиш ҳуқуқи;

балиқ овлашга лицензия;

импорт квоталари;

франшиза;

харидорлар ёки етказиб берувчилар билан муносабатлар;

харидорлар лоялиги;

бозор улуши ва сотиш ҳуқуқларини ўз ичига олади.

Шунингдек, фикримизча юқорида келтирилган моддаларнинг ҳаммаси ҳам номоддий активнинг таърифига, яъни идентификацияланиш, ресурсни назорат қилиш ва келгуси иқтисодий нафларнинг мавжудлиги мезонларига жавоб бермайди. Натижада номоддий активлар таърифига тўғри келмайдиган моддаларни уларни сотиб олиш вақтида ёки ўз кучи билан яратиш учун қилинган сарфлар, улар юзага келган пайтда харажат сифатида тан олинади.

³ “Номоддий активлар” 38-сон МҲХС, Мазкур стандартдаги актив таърифи 2018 йилда эълон қилинган “Молиявий ҳисоботларни тақдим этишнинг концептуал асоси”да қайта кўриб чиқилган актив таърифи асосида қайта кўриб чиқилмаган.

Амалдаги бухгалтерия ҳисоби миллий стандартида эса номоддий активларга қуйидаги таъриф берилган: номоддий активлар - корхона томонидан узоқ муддат мобайнида ишлаб чиқариш, ишлар бажариш, хизматлар кўрсатиш ёки товарларни сотиш жараёнида фойдаланиш мақсадида ёхуд маъмурий ва бошқа функцияларни амалга ошириш учун ушлаб туриладиган, моддий-ашёвий мазмунга эга бўлмаган идентификацияланадиган мол-мулк объектлари⁴.

Хорижий иқтисодчи олимларнинг фикрларига кўра, номоддий активлар - корхонанинг моддий шаклга эга бўлмаган ва бир йилдан ортиқ иқтисодий фойда келтириши кутилаётган ресурслардир. Уларни сотиб олиш, мустақил равишда яратиш, бепул олиш ёки бошқа активларга алмаштириш мумкин⁵.

Стандартида идентификацияланадиган бўлишига ҳам алоҳида эътибор қаратилади. Бунда номоддий активнинг таърифи номоддий активни гудвилдан фарқланиши учун уни идентификацияланадиган бўлишини талаб этади. Бизнес бирлашуви натижасида тан олинган гудвил бизнес бирлашуви натижасида харид қилинган бошқа активлардан олинадиган келгуси иқтисодий нафларни ифода этадиган, индивидуал тарзда идентификацияланмайдиган ва алоҳида тан олинмайдиган активдир. Келгуси иқтисодий нафлар харид қилинган идентификацияланадиган активларнинг ўзаро бирлашувидан ёки алоҳида олганда молиявий ҳисоботда тан олиш мезонларига жавоб бермайдиган активлардан юзага келиши мумкин.

Демак, номоддий активларнинг таъриф берилганда уни гудвилдан ажратиб олиш учун эса, у идентификацияланадиган бўлиши талаб этилади. Бунда бизнес бирлашуви натижасида тан олинган гудвил бизнес бирлашуви натижасида харид қилинган бошқа активлардан олинадиган келгуси иқтисодий нафларни ифода этадиган, индивидуал тарзда идентификацияланмайдиган ва алоҳида тан олинмайдиган активдир сифатида қаралади.

Номоддий активлар таърифида келгуси иқтисодий нафлар сифатида харид қилинган идентификацияланадиган активларнинг ўзаро бирлашувидан ёки алоҳида олганда молиявий ҳисоботда тан олиш мезонларига жавоб бермайдиган активлардан юзага келиши мумкинлиги келтириб ўтилади.

Номоддий активларни қуйидаги ҳолатларда идентификацияланадиган актив сифатида намоён бўлади:

биринчидан, бошқа активлардан алоҳида ажраладиган бўлса, яъни уни тадбиркорлик субъектидан ажратиш ёки бўлиш ва индивидуал тарзда ёки тегишли шартнома, идентификацияланадиган актив ёки мажбурият билан бирга

⁴ Номоддий активлар. 7-сон БҲМС, [Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан 2005 йил 27 июнда рўйхатдан ўтказилди, рўйхат рақами 1485]. <https://lex.uz/acts/627308>

⁵ <https://buhplatforma.com.ua/article/ru/7367-uchet-nematerialnyh-aktivov>

сотиш, ўтказиш, лицензиялаш, ижарага бериш ёки айирбошлаш имкониятига эга бўлиши;

иккинчидан, шартномавий ёки бошқа юридик ҳуқуқлар натижасида, бундай ҳуқуқлар ўтказиладиган ёки ташкилотдан ёки бошқа ҳуқуқлар ва мажбуриятлардан ажраладиган бўлишидан қатъий назар келиб чиқадиган бўлса.

Номоддий активларни тан олишдаги яна бир муҳим жиҳати уни назорат қила олишлигидир. Демак, номоддий активлар агар тадбиркорлик субъект актив асосидаги ресурсдан келадиган келгуси иқтисодий нафларни олишга ва ушбу нафлардан бошқаларнинг олиш имкониятини чеклашга қодир бўлса, ташкилот активни назорат қилади. Тадбиркорлик субъектининг номоддий активдан келадиган келгуси иқтисодий нафларни назорат қилиш қобилияти одатда суд тартибида амалга оширилиши мумкин бўлган юридик ҳуқуқлардан келиб чиқади. Юридик ҳуқуқлар мавжуд бўлмаганда, назоратнинг мавжудлигини кўрсатиб бериш янада мураккаблашади. Бироқ, ҳуқуқнинг юридик ҳимояланганлиги назоратнинг мажбурий шарти ҳисобланмайди, чунки ташкилот бошқа усуллар билан ҳам келгуси иқтисодий нафларни назорат қилиши имкониятига эга бўлиши мумкин.

Номоддий активлар таърифига нафақат хорижий олимлар, балки республикамиздаги қатор иқтисодчи олимлар ҳам ўз ёндошувлари ва фикрларини бериб ўтганлар, жумладан Иқтисодчи олим Р.Дусмуратов томонидан номоддий активлар сифатида уларни ҳисобга олиш ва аудит ўтказиш услубиёти шакллантирган⁶. Н.Ризаев эса номоддий активларни интеллектуал мулк объектлари сифатида унинг ҳисоби ва таҳлили масалаларига кенг тўхталиб ўтган⁷. Р.Рахимбекованинг фикрига кўра, номоддий активлар жисмоний кўринишга эга бўлмаган ва келгусида даромад келтирувчи активлардир.⁸ Б.Исроилов номоддий активлар мол-мулк солиғи объектларини туркумлашда кўчар мулк таркибига киритади. Унинг фикрига кўра, бозор муносабатлари шароитида инсоннинг интеллектуал меҳнати натижаси, яъни номоддий нематлар ҳам мулк сифатида тан олинади.⁹ Ш.Илхамов номоддий активлар қийматини энг кам иш ҳақининг эллик баробаридан ва хизмат даври бир йилдан кўп бўлган активлар киритилиши лозимлигини кўрсатиб беради¹⁰. Ф.Ғуломова куйидаги тушунчани таъкидлаб ўтади: “Номоддий активлар табиий-моддий кўринишга эга бўлмаган ва кўшимча даромад келтириш имкониятини яратувчи объектлар

⁶ Дусмуратов Р.Д. Аудит асослари. Дарслик. -Т.: ЎМЭ, 2003. -612 б.

⁷ Ризаев Н.К. “Интеллектуал мулк объектлари ҳисоби ва таҳлили ташкил этиш методологияси. Дисс.авт. -2019 й.

⁸ Рахимбекова Р.М. “Финансовый учет на предприятии”. Алматы. “Экономика”. 2003. 94с.

⁹ Исроилов Б.И. “Солиқлар ҳисоби ва таҳлили: муаммо ва уларнинг ечимлари”. Т.: “Ўзбекистон”-2006. 92.

¹⁰ Илхамов Ш.И. “Инвестиция фаолиятида бухгалтерия ҳисоби ва аудит”, иқтисод фанлари номзоди илмий даражасини олиш учун дисс. автореферати, 2005 й. 24 б.

киради”¹¹. И.Исманов томонидан олиб борилган тадқиқотда номоддий активлар объектларини тан олиш ва бухгалтерия ҳисобида акс эттиришнинг айрим хусусиятлари ва халқаро стандартларга трансформация қилиш масалалари кўриб чиқилган¹².



1-расм. Номоддий активлар бўйича тадқиқотларни олиб борган маҳаллий олимлар¹³.

М.Пўлатов томонидан олиб борилган тадқиқотларда айнан номоддий актив эмас, балки, уларни интеллектуал капитал таркиби сифатида ўрганади¹⁴. И.Давлетов аграр соҳада номоддий активларни интеллектуал мулк объектлари сифатида тадқиқи этган ва уларни ҳисобга олиш ҳамда аудити масалаларини ёритган¹⁵. М.Пардаевнинг илмий асарлари ва яратилган дарсликларида номоддий активлар таҳлилининг моделлари ва кўрсаткичлар тизими шакллантирган¹⁶. А.Худойкулов эса, номоддий активларни ҳисобини МҲХС асосида трансформациялаш жараёнини ташкил этиш ҳамда МҲХСга ўтишнинг молиявий самарадорлик масаласини ўрганган¹⁷.

Тадқиқот методологияси.

Мазкур илмий мақолада номоддий активларни тан олиш ва баҳолаш ҳамда уларни ҳисобини ташкил этиш услубиёти асосида уларнинг ортишини

¹¹ Ғуломова Ф.Ф. “Бухгалтерия ҳисоби бўйича мустақил ўрганиш учун қўлланма”. Т.: “Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси” нашриёт уйи, 2000. 229 б.

¹² Исманов И.И. Узоқ муддатли активларнинг бухгалтерия ҳисоби ва аудити методологиясини такомиллаштириш. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун диссертация автореферати. 2009 37 б.

¹³ Мўаллиф ишланмаси.

¹⁴ Пўлатов М.Э. “Интеллектуал капитал ҳисоби ва аудити методологиясини такомиллаштириш”, 08.00.08 – «Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит», и.ф.д. (DSc) илмий даражасини олиш учун дисс. 2017 й.

¹⁵ Давлетов И.Р. Аграр соҳада интеллектуал мулк объектларининг бухгалтерия ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш, фалсафа доктори (PhD) илмий даражасини олиш учун дисс авт, 2018 – 48 б.

¹⁶ Пардаев М.Қ., Исроилов Б.И. Молиявий таҳлил. –Т: “Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси”, 1999.-368 б.

¹⁷ Худойкулов А. Номоддий активлар ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш. Иқт. Фан бўйича фалсафа (PhD) дисс. Автореферати-2023. 35 б.

бошланғич, амортизация ва қолдиқ қийматларига нисбатан таъсирини баҳолаш усулларидадан фойдаланилди.

Таҳлил ва натижалар.

Республикада инновацион ғояларга асосланган техника ва технологияларни ривожлантириш масаласига устивор аҳамият қаратилган бўлиб, ҳар бир тадбиркорлик субъектидан бунда янада фаолроқ бўлишга ундайди. Бугунг кунда иқтисодиёт тармоқлари бўйича олинганда хўжалик субъектлари умумий активларига (маблағлари) нисбатан номоддий активларнинг улуши деярли 2-4 фоиздан ортмайди, бу жами активларга нисбатан жуда хам оз миқдорни ташкил этмоқда..

Қўйида танлаб олинган турли соҳалардаги корхоналарда мавжуд номоддий активлар ҳолати ўрганилганда катта тафоутларни кўриш мумкин.

1-жадвал

Акциядорлик жамиятларидан номоддий активлар ҳақида маълумот¹⁸

Т/р	Акциядорлик жамиятлар номи	Номоддий активлар, минг сўм	Жами активларга нисбатан, %
1.	"O'zbekiston milliy elektr tarmoqlari" aksiyadorlik jamiyati	2341536634	15,0
2.	«Hududgazta'minot» aksiyadorlik jamiyati	43673167	0,52
3.	O'zbek geologiya qidiruv aksiyadorlik jamiyati	490233481	3,9
4.	“Uz-Dong Won Ko” Aksiyadorlik Jamiyati Qo'shma Korxonasi	650745	0,92
5.	«Andijonyog'moy» aksiyadorlik jamiyati	556007	0,55
6.	«O'zavtosanoat» aksiyadorlik jamiyati	68203	0,01
7.	«O'zagroservis» aksiyadorlik jamiyati	144173	0,02
8.	«UzAuto Motors» aksiyadorlik jamiyati	125548548	0,42

¹⁸ Акциядорлик корхоналари маълумотлари асосида муаллиф ишланмаси.

9.	“Qarshi Markaziy Buyum savdo kompleksi” aksiyadorlik jamiyati	2633545	25,6
10.	"Dehqonobod kaliy zavodi" aksiyadorlik jamiyati	242376129	4,0

Таҳлил маълумотларидан кўриниб турибдики, акциядорлик жамиятлари ва корхоналарда номоддий активлар ҳолати деярли бир бирига яқин. Тўғри бу ерда айрим корхоналар масалан, «O'zavtosanoat»да жами активларига нисбатан номоддий активларнинг салмоғи сезиларли даражада бўлган. Ушбу жамиятда жами активларга нисбатан номоддий активлар 15,0 фоизни ташкил этган, шунингдек, “Qarshi Markaziy Buyum savdo kompleksi” АЖда энг юқори 25,6 фоизни ташкил этади. Бу ҳолат нафақат таҳлил қилинаётган даврдаги корхоналар бўйича балки, республикамизда ҳам мутлоқ юқори даражада деб эътироф этиш мумкин. Масаланинг яна муҳим жиҳати шундаки, активларга нисбатан номоддий активларнинг ўта юқори салмоқни эгаллаши ҳам корхона фаолиятига салбий таъсир этиши мумкин. Чунки, номоддий активлар ўз ҳизмат муддати (ўртача йилига 20 фоиздан)ни ўтаб бўлиши натижасида тўлиқ харажатларга чиқарилади.

Натижада, таҳлил қилинаётган “Qarshi Markaziy Buyum savdo kompleksi” АЖдаги жами активлар миқдорининг 3-5 йил ичида деярли 25,0 фоиз камайиб кетишига олиб келади. Бунинг учун корхона номоддий активлар миқдорини доимий равишда ушлаб туриш учун товар белгиси ёки дастурий маҳсулотлар ёки патент каби интеллектуал мулк объектлари билан янгилаб боришни талаб этади. Айрим ҳолатларда фикрлар бўлиши мумкин, қайта баҳолаш натижасида ҳам номоддий активлар қийматини ошириб олиш имконияти бор деб, бунда қайта баҳолаш модели бўйича қўлланган усул ҳамма вақт ҳам натижа беравермайди. Яъни, бунда қайта баҳолаш фақатгина ушбу номоддий активлардан фойдали ҳизмат муддатини амал қилишига имкониятини беради. Ҳар доим ҳам буни амалга ошириб бўлмайди, сабаби бу ҳақида диссертациянинг кейинги бобларида батафсил тўхталиб ўтилади, яъни уларга ҳисобланиши керак бўлган амортизациянинг танланган усули ўз таъсирини кўрсатади.

Натижада, республикамиз иқтисодиёти корхоналарида номоддий активларнинг салмоғи деярли кам бўлиб, бу эса тадбиркорлик субъектларида келгусида мазкур активларни ошириш имкониятини берувчи чора-тадбирларни кўришни талаб этади.

Демак, юқорида номоддий активлар ҳақида билдирилган таъриф ва турли ёндошувлар асосида қуйидаги муаллифлик таърифи берилди: *“Номоддий активлар – бу моддий–ашёвий мазмунга эга бўлмаган, назорат қилинадиган*

идентификация қилинадиган ҳамда иқтисодий наф олиниши кутиладиган активлардир”.

Номоддий ативларни таснифлаш ва уни актив сифатида тан олишнинг ҳуқуқий асослари сифатида қўйидаги икки даражадаги меъёрий ҳужжатларни келтириш мумкин:

биринчи, халқаро даражадаги бухгалтерия ҳисоби ҳужжатлари - “Номоддий активлар” 38-сон Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандарти (IAS 38);

иккинчи, миллий даражадаги бухгалтерия ҳисоби ҳужжатлар – Ўзбекистон Республикаси “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги қонун, “Номоддий активлар” 7-сон Бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти (БХМС), Молиявий ҳисоботнинг миллий стандартлари (МХМС).

Номоддий активлар тан олиниши халқаро стандартда батафсил очиб берилади, яъни тан олиниши меъзонлари қуйидагилардан иборат:

тадбиркорлик субъекти ушбу актив билан боғлиқ кутилаётган келгуси иқтисодий нафни олиш эҳтимоли мавжудлиги;

ушбу активнинг бошланғич қиймати ишончли баҳоланиши мумкинлиги.

Юқорида биз номоддий активлар ўзи нима ва унга берилган таъриф ҳамда турли ёндошувларни кўриб чиқдик, ушбу таърифларда номоддий ативларни моддий кўринишга эга бўлган деган тушунчаларга кўпроқ берилган, аммо, бази бир номоддий активлар моддий кўринишга ёки манбаларда сақланиши мумкин, масалан:

компакт дискда (компьютер дастурий таъминоти мисолида);

юридик ҳужжатларда (лицензия ёки патент мисолида) ёки фильм тасмасида.

Кўриниб турибдики, ушбу объектлар асосий восита ёки товар-моддий захирами, ёки ўрганилаётган тадқиқот объекти номоддий актив сифатида тан олиниши учун ушбу активларнинг қайси бири кўпроқ аҳамиятли эканини баҳолаш керак бўлади. Бизнинг фикримизча, агар 1С: дастурий таъминоти тегишли компьютернинг ажрамас қисми бўлмаса, у ҳолда мазкур дастурий таъминот номоддий актив сифатида ҳисобга олинади.

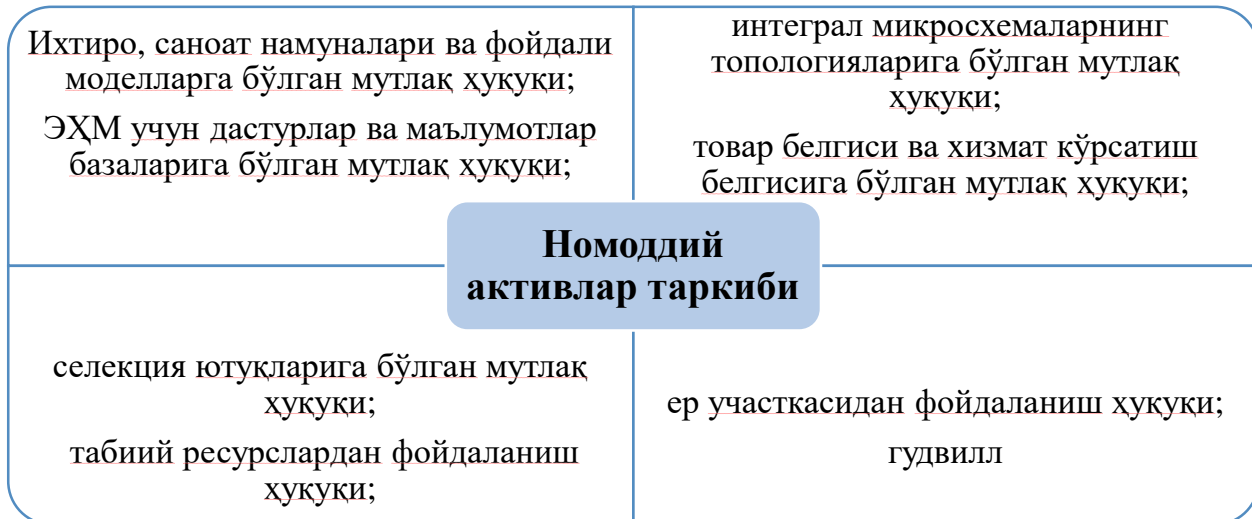
Моддани номоддий актив сифатида тан олиниши учун номоддий актив таърифига ва тан олиш мезонларига жавоб бериши лозим. Номоддий активларнинг асосий хусусиятлари қуйидагилардан иборат:

- ташкилот томонидан назорат қилинади
- ташкилот ундан келгуси иқтисодий наф олишни кутади
- моддий–ашёвий мазмунга эга бўлмайди
- идентификацияланадиган номонетар актив ҳисобланади.

Агар ташкилот актив асосидаги ресурсдан келадиган келгуси иқтисодий нафларни олишга ва ушбу нафлардан бошқаларнинг олиш имкониятини чеклашга қодир бўлса, ташкилот активни назорат қилади. Ташкилотларнинг

номоддий активдан келадиган келгуси иқтисодий нафларни назорат қилиш қобилияти одатда юридик ҳуқуқлардан келиб чиқади. Юридик ҳуқуқлар мавжуд бўлмаганда, назоратнинг мавжудлигини кўрсатиб бериш янада мураккаблашади.

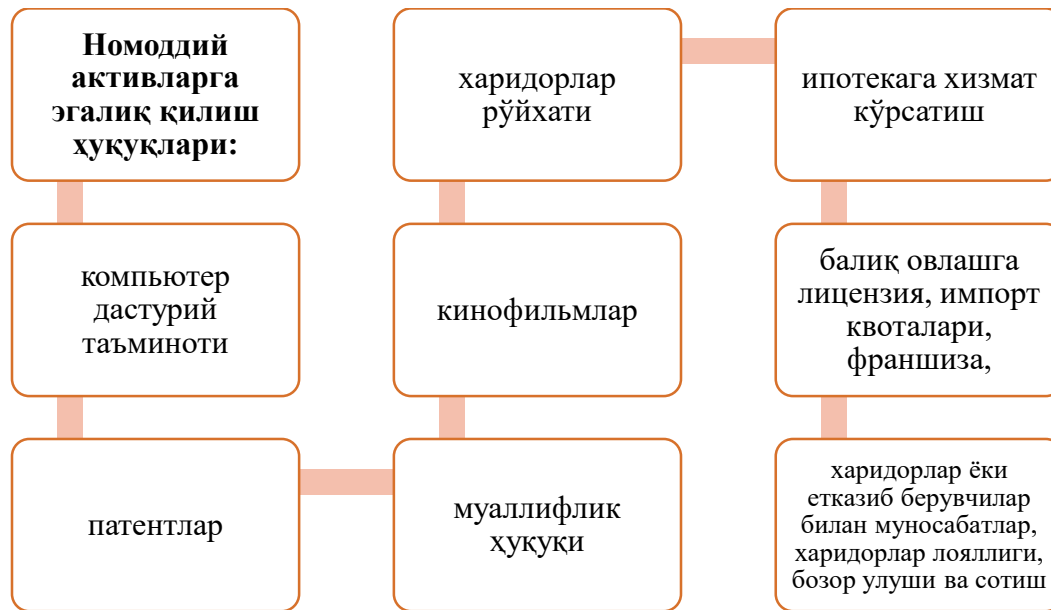
Бирок, ҳуқуқнинг юридик ҳимояланганлиги назоратнинг мажбурий шarti ҳисобланмайди, чунки ташкилот бошқа усуллар билан ҳам келгуси иқтисодий нафларни назорат қилиши имкониятига эга бўлиши мумкин.



2-расм. Бухгалтерия ҳисоби миллий стандартларида белгиланган номоддий активларнинг таркиби¹⁹

Республикада номоддий активларни таркиби умумий фойдаланишдаги бўлган ҳуқуқларни ўз ичига олади. Демокчимизки, оддийгина бир интеллектуал натижасини номоддий актив сифатида таснифлаш ва уни тан олишни юқоридаги таркибланиш тўлиқ очиб бермайди. Масалан селекция ютуқларига бўлган мутлақ ҳуқуқда ўсимликчилик нави ёки хайвон зотларига бўлган ҳуқуқлар учун бухгалтерия ҳисобида қўшимча ишчи ҳисобварақлардан фойдаланишни назарда тутати. Яъни тўғридан-тўғри олинган ушбу соҳадаги патент ёки лицензия яна бир туркумланишни талаб этади.

¹⁹ Меъёрий ҳужжатлар асосида муаллиф ишланмаси



3-расм. Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартларида белгиланган номоддий активларнинг таркиби²⁰

Ушбу расмдан кўриниб турибдики, номоддий активлар халқаро стандартда оддий кўринишга эга. Масалан, кинофильм ёки балиқ овига лицензия, биз учун дебиторлик ёки кредиторлик қарзлар сифатида балансда ифодаланадиган моддалар, халқарода харидорлар ва етказиб берувчилар билан муносабатлар сифатида ҳам ҳуқуқий ҳимояланган ҳолда номоддий актив сифатида тан олинади.

Бир жиҳатга эътибор қаратиш лозимки, бу каби ҳуқуқларни номоддий активлар сифатида тан олинishi тадбиркорлик субъектларининг активларини кўпайтириш имконини беради. Тўғри бу каби активлар ликвид актив сифатида корхонанинг ликвидлигини таъминлаб бермасида, келгусида катта даромад келтирувчи активлар кўринишида муҳим роль ўйнайди.

Демак, бизнинг фикримизча корхона томонидан номоддий активларни дастлабки тан олиш пайтидаги маълумотларга асосланган ҳолда, ташқи манбалардан олинган маълумотларга кўпроқ аҳамият бериш, шунингдек, номоддий активлардан фойдаланиш натижасида олиннадиган келгуси иқтисодий нафга нисбатан аниқлик даражасини баҳолаш керак бўлади.

Республикамызда номоддий активларга бўлган ҳуқуқларни Фуқаролик кодексига мувофиқ қуйидагича ифодалаш мақсадга мувофиқ.

2-жадвал

Номоддий активларнинг ҳуқуқий муҳофазаси²¹

²⁰ Муаллиф ишланмаси.

²¹ Меъёрий ҳужжатлар асосида муаллиф ишланмаси.

Номоддий активлар ҳуқуқини муҳофаза қилиш тартиби
<i>Муаллифлик ҳуқуқи</i>
Ижодий фаолият натижаси бўлган фан, адабиёт ва санъат асарларига нисбатан татбиқ этилади ва уч унсурдан иборат муаллифлик ҳуқуқининг ҳимоя белгисидан фойдаланади: <i>айлана ичига олинган лотинча «С» ҳарфи, алоҳида муаллифлик ҳуқуқлари эгасининг исми (номи), асар биринчи марта эълон қилинган йил.</i>
<i>Турдош ҳуқуқлар</i>
Ижролар, фонограммалар, эфир ёки кабель орқали кўрсатув, эшиттириш берувчи ташкилотнинг кўрсатувлари ва эшиттиришлари киради ва ҳимоя белгиси уч унсурдан иборат бўлади: <i>айлана ичидаги лотинча «Р» ҳарфи, мутлақ турдош ҳуқуқлар эгасининг исми (номи), фонограмма биринчи марта чоп этилган йил</i>
<i>Саноат мулкига бўлган ҳуқуқ</i>
Ихтиро, фойдали модель ва саноат намунасига бўлган ҳуқуқ <i>патент берилган</i> тақдирдагина муҳофаза қилинади
<i>Ўсимликларнинг янги навлари ва ҳайвонларнинг янги зотларига бўлган ҳуқуқ</i>
Ўсимликларнинг янги навлари ва ҳайвонларнинг янги зотларига (селекция ютуқларига) бўлган ҳуқуқлар <i>патент берилган</i> тақдирдагина муҳофаза қилинади.
<i>Ошкор этилмаган ахборот</i>
Учинчи шахсларга маълум бўлмаган техникавий, ташкилий ёки тижорат ахборотига, шу жумладан ишлаб чиқариш сирларига (ноу-хау) қонунан эга бўлиб турган шахс уни (ошкор этилмаган ахборотни) ноқонуний фойдаланишдан муҳофаза қилиш ҳуқуқига эга бўлади.
<i>Фуқаролик муомаласи қатнашчилари, товарлар, ишлар ва хизматларни шахсийлаштириш воситалари</i>
Фирма номи таъсис ҳужжатларида кўрсатилади ва фирма номига бўлган ҳуқуқ юридик шахс <i>давлат рўйхатидан ўтказилган</i> вақтдан эътиборан юзага келади. Товар белгиси (хизмат кўрсатиш белгиси) уни рўйхатдан ўтказиш асосида ҳуқуқий жиҳатдан муҳофаза қилинади ва рўйхатга олинганлиги тўғрисидаги <i>гувоҳнома билан тасдиқланади.</i>

Ушбу жадвалдан хулоса қилиш мумкинки, яратилаётган номоддий активларнинг ҳаммаси ҳам ўзининг қиймати (пул кўринишидаги баҳосига) эга бўлавермайди, Бу эса уларни бухгалтерия ҳисобининг янги объекти сифатида тан олинишига тўсқинлик қилишига сабаб бўлмоқда. Демак, ақлий меҳнат маҳсули

юзга чиккиб, у кимгадир ёки нимагадир фойдаси тегадиган бўлиб шаклланганда, у ўзида “объект” атамасини ҳам камраб олади.

Масалан, танлаб олинган акциядорлик жамиятнинг 2023 йил январ ҳолатига кўра, корхонанинг бухгалтерия балансида жами 176068 минг сўм бўлган номоддий активлар мавжуд бўлиб, улар асосан дастурий маҳсулот бўйича объектдан иборат. Бу эса корхонанинг жами маблағларига нисбатан 0,17 фоиз ҳамда узоқ муддатли маблағларга нисбатан эса 0,29 фоизни ташкил этади. Маълумотлардан кўриниб турибдики, корхонадаги мавжуд номоддий активлар жами маблағларнинг бир фоизига ҳам етмайди.

Номоддий активлар интеллектуал мулк объектларига нисбатан кенгрок доирага эга. Чунки, номоддий активлар интеллектуал мулк объектларидан ташқари унинг таркибига инсон ақлий қобиляти натижаларига боғлиқ бўлмаган, масалан, мулкдан фойдаланиш ҳуқуқлар, гудвилл, франчайзларни олади. Номоддий активларнинг таркибий тузилиши асосан интеллектуал мулк объектларидан иборат бўлиш кераклигини тақозо этади. Албатта бу ерда сўз таркиб борасида юритилмоқда. Уларнинг баҳосига (баланс қиймати) келсак, биргина мулк ҳуқуқларнинг ўзи сезиларли қийматни ташкил этади.

Бу борада иқтисодчи олим Н.Ризаевнинг фикрига кўра :ушбу кўрсаткич ривожланган давлатларнинг компанияларида (General Motors Co, Microsoft Corporation (АҚШ)да ўртача 32 фоизни ташкил этади) юқори кўрсаткичга эга. Демак мавжуд номоддий активлар таркибида баъзан интеллектуал мулк объектлари улуши деярли кўзга ташланмайди. Тадқиқот объектларида номоддий активларнинг жами активларига нисбатан ўртача 1,14 фоизни ташкил этмоқда. Бундан шуни тасаввур қилиш қийин эмас, яъни интеллектуал мулк объектлари ҳолати ва унинг динамикасига баҳо бериб бўлмайди (умумий баҳо бериш учун маълумотларни етарли эмас).²²

Биз аграр соҳада номоддий активларни интеллектуал мулк объектлари сифатида ўрганган иқтисодчи олим И.Давлетовнинг ёндашувини қўллаб-қуватлаймиз²³. Лекин, ушбу тадқиқотчи муаллифлик ҳуқуқи объектларига нисбатан муҳофаза ҳужжатлари мавжуд эмас деб баҳолайди. Тадқиқотда интеллектуал мулк объектлари (саноат мулки объектлари)га оид меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларни тадқиқ этиш асосида ушбу объектларга бериладиган муҳофаза ҳужжатлари ҳамда уларнинг амал қилиш муддатлари ўрганиб чиқилди ва таҳлил қилиш натижасида хулосалар берилди²⁴.

²²Н.Ризаев “Интеллектуал мулк объектлар ҳисоби ва таҳлилини ташкил этиш методологияси” Иқтисодиёт фанлари доктори (DSc) илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация. 2019 й.

²³ Давлетов И.Р. “Аграр соҳада интеллектуал мулк объектларининг бухгалтерия ҳисоби ва аудитини такомиллаштириш”, дисс. автореферати, 2018 й.

²⁴ «Ихтиролар, фойдали моделлар ва саноат намуналари тўғрисида»ги Қонуни. (ЎРҚ 2002 йил 29 август)

Номоддий активларнинг хусусияти шундан иборатки, кўп ҳолларда, бу каби активни такомиллаштириш ёки уни қисман алмаштириш амалга оширилмайди. Яъни соддароқ қилиб таъкидлаганда патент ўрнига айнан шу кўринишдаги ёки товар белгиси ўрнига шундай товар белгисини алмаштириш имконияти мавжуд эмас. Фақатгина бу тадбиркорлик субъектлари томонидан бошқа турдаги номоддий активларни яратиш ёки сотиб олиш ҳисобига бу активларни ҳажми ортишига олиб келади.

Халқаро амалиётда эса 38-сонли “Номоддий активлар” номли стандарт (БҲХС)га мувофиқ амалга оширилади.²⁵ Номоддий активлар ҳисобини ташкил этиш ва уни юритишга оид ҳуқуқий-меъёрий ҳужжатлар таркибини хорижий давлатлар миқёсида таҳлил қиладиган бўлинса, ушбу давлатларда бир нечта меъёрий ҳужжатлар билан тартибга солинишини кўришимиз мумкин, жумладан: АҚШ бухгалтерия ҳисоби тизимида номоддий активлар USGAAP талабларига мувофиқ FAS 142-3 “Номоддий активларнинг фойдали хизмат муддатини аниқлаш”, EITF 08-7 «Ҳимояланувчи номоддий активлар», 141R - сон “Бизнесни бирлаштириш” каби қоидалар ҳисоб стандартларини ишлаб чиқиш Бюроси томони (FASB)дан ишлаб чиқилади.²⁶

Россия Федерациясида номоддий активлар ҳисобини ташкил этишда алоҳида қоидалар мажмуаси ишлаб чиқилган, жумладан: “Номоддий активлар” (ПБУ 14/2007) номли низом талаблари билан тартибга солинади²⁷. Ушбу низомга асосан номоддий активларнинг қиймати ҳақиқий харажатлардан келиб чиққан ҳолда аниқланади.

3-жадвал.

Номоддий активларни таснифланишида халқаро ва миллий стандартларнинг ўзаро боғлиқлиги²⁸.

Номоддий активлар (7-сон БҲМС)	Номоддий активлар (38-сон БҲХС)
Патент эгасининг ихтиро, саноат намуналари ва фойдали моделларга бўлган мутлақ ҳуқуқи	Патентлар
ЭҲМ учун дастурлар ва маълумотлар базаларига бўлган мутлақ ҳуқуқ	Компьютер дастурлари
Интеграл микросхемаларнинг топологияларига бўлган мутлақ ҳуқуқ	

²⁵ Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандарти “Номоддий активлар” (38-сон БҲХС, IAS).

²⁶ FSP FAS 142-3 (AS ISSUED)

²⁷ Положение по бухгалтерскому учету “Учет нематериальных активов” ПБУ 14/2007. Утверждено Приказом Минфин РФ от 27.12.2007 № 153н. (в ред. Приказ Минфина РФ от 25.10.2010 № 132н.).

²⁸ Меърий ҳужжатлар асосида муаллиф ишланмаси.

Товар белгиси ва хизмат кўрсатиш белгисига бўлган мутлақ ҳуқуқи, шунингдек товар ишлаб чиқарилган жой номидан фойдаланиш ҳуқуқи	Савдо маркалари, маркетинг ҳуқуқлари, импорт квоталари
Селекция ютуқларига бўлган мутлақ ҳуқуқ	Муаллифлик ҳуқуқлари
Табиий ресурслардан фойдаланиш ҳуқуқи	Лицензиялар ва франшизалар
Мол-мулкдан фойдаланиш ҳуқуқи	
Бошқа номоддий активлар (маҳсулот ишлар, хизматлар бошқа ҳуқуқлар)	

Номоддий активларни тан олиш нуқтаи назардан уларни идентификациялаш ва баҳолаш муҳим аҳамиятга эгадир. Яни ушбу жараён хал этилиши қийин кечадиган жараёндир. Номоддий активлар ҳамма вақт ҳам “кўринмас актив” тушунчасига эга бўлавермайди, айрим ҳолатларда у ашёвий кўринишга эга бўлиши мумкин, масалан муаллиф ўзи яратилган ЭҲМ учун дастурига гувоҳнома олиш учун тақдим этиладиган маълумотлар, яъни дастурий маҳсулотлар дискет ёки флешкага ёзилади.

Шуни алоҳида таъкидлаш лозимки, бу соҳада бир қанча масалалар ҳозирги кунда ўз ечимини кутмоқда, халқаро тажриба суст ўрганилмоқда. Иккинчи томондан, номоддий активлар ҳақиқатан, ҳатто дунё амалиёти учун ҳам мураккаб ва хилма-хил тушунча бўлиб, хусусан уларни ҳисобга олиш ва ҳисоботда акс эттириш ҳамда аудиторлик текширувидан ўтказиш бўйича ягона халқаро ва миллий стандартларнинг йўқлиги ҳамда бу муаммолар бўйича давом этиб келаётган принципиал келишмовчиликлар бундан далолат беради.

Хусусан, бизнинг республикамизда ҳам номоддий активларни аудиторлик текширувидан ўтказиш бўйича услубий кўрсатмалар ҳали ишлаб чиқилмаган.

Сўнги йилларда номоддий активларни ҳисобда ва ҳисоботда акс эттириш масалаларига сезиларли даражада эътибор кучайди. Булар иқтисодий алоқаларнинг ривожланиши ва чет эл инвестицияларининг кўплаб жалб қилиниши, молия бозорларининг ривожланиши; жаҳон иқтисодиётида яккаҳокимлик учун рақобатли курашнинг кучайиши, фан-техника тараққиётининг жадаллашиши ва мураккаблашуви каби жаҳон иқтисодий тараққиёти умумий тенденцияларининг қонуний оқибати ҳисобланади.

Мавжуд меъёрий ҳужжатлар ва амалий тажрибага таянган ҳолда номоддий активлар аудитини қуйидаги тартибда ўтказиш мақсадга мувофиқдир: ҳисоб объектларининг номоддий активлар қаторига тўғри киритилганлиги, интеллектуал мулк, саноат намуналари ва шунга ўхшашлар учун корхонага мулк ҳуқуқ берадиган ҳужжатларни таҳлил қилиш, ҳужжатларда акс эттирилган қиймат кўрсаткичларини ўрганиш, номоддий активлар кирими,

эскириш ҳисоблаш ва ҳисобдан чиқарилишига доир муомалаларнинг бухгалтерлик ҳисобида тўғри акс эттирилиши; номоддий активларнинг ҳақиқатда мавжудлигини инвентаризация қилиш; номоддий активларни ҳисобга олиш ва унинг ҳуқуқий жиҳатдан тўғри расмийлаштирилганлиги ҳақидаги хулосаларни умумлаштириш ва аниқланган хато камчиликларни тузатиш бўйича тадбирлар белгилаш.

Номоддий активлар аудити жараёнида қуйидагилар амалга оширилади:

1. Номоддий активлар мавжудлиги устидан назорат ўрнатилишини аниқлаш (мулкӣ объектларни номоддий активлар қаторига олиб боришнинг тўғрилиги; мавжудлигини ва муомалаларни ҳужжатлаштиришнинг тўғрилигини текшириш; номоддий активларни баҳолашнинг тўғрилигини текшириш; инвентаризация қилиш; ҳисобот кўрсаткичларининг синтетик ва аналитик ҳисоб маълумотларига мослигини аниқлаш);

2. Синтетик ҳисобни юритиш, номоддий активларнинг кирими ва чиқимига доир муомалаларни солиққа тортишнинг тўғрилигини текшириш (номоддий активлар кирими ва чиқимига доир муомалаларни синтетик ҳисоб регистрларида акс эттирилиши; номоддий активлар киримга олиниши ва чиқим қилинишига доир муомалаларни солиққа тортиш масалалари);

3. Номоддий активларга амортизация ҳисоблаш ва ҳисобда акс эттириш (фойдали хизмат муддатини белгилашнинг асосланганлиги; амортизация ҳисоблашда қўлланилган усулларнинг қонунийлиги ва асосланганлиги; амортизация ажратмаларининг ҳисобда акс эттирилиши).

Юқорида келтирилган масалалар бўйича етарли маълумотларга эга бўлиш аудиторга номоддий активлар ҳисобининг ҳолатини мустақил баҳолаш ва қоидабузарликлар ҳамда амалдаги қонунчилик ва белгиланган қоидалардан четга чиқишларни аниқлашга имкон беради.

Хулоса ва таклифлар

Тадқиқотлар натижасида халқаро стандартларда номоддий активларни фақат қуйидаги ҳолатларда яъни: тадбиркорлик субъекти ушбу актив билан боғлиқ кутилаётган келгуси иқтисодий нафни олиш эҳтимоли мавжудлиги ҳамда ушбу активнинг бошланғич қиймати ишончли баҳоланиши мумкинлиги кўрсатиб берилган. Бизнинг фикримизча ушбу тан олиш тартибига қуйидагиларни ҳам киритиш мақсадга мувофиқ деб ҳисобланади:

биринчидан, тадбиркорлик субъекти ушбу активни кейинчалик қайта сотишни мўлжалламслиги;

иккинчидан, тадбиркорлик субъект раҳбари бундай активлар таркибида ҳисобга олиш мақсадида ҳисобот даври учун активлар қиймати камроқ чегарасини белгилаш мумкинлиги;

Албатта бу таклиф айнан 38-сонли БҲХС “Номоддий активлар” номли халқаро стандартда акс эттирилиши қийин масала, лекин ўрта ва кичик бизнес учун мўлжалланган халқаро стандартларда, ёки республикамиз учун лойиха сифатида ишлаб чиқилган Молиявий ҳисоботнинг миллий стандартлари (МҲМС)да қўллаш мақсадга мувофиқдир.

Олиб борилган тадқиқотлар натижасида қишлоқ хўжалиги корхоналарининг хусусиятларидан келиб чиқиб, бухгалтерия балансига кирим қилинаётган номоддий активларни тан олиш, уларни баҳолаш услубиёти ҳамда номоддий активларни гуруҳлаш тартиби бўйича қуйидаги фикрлар билдириб ўтилди.

Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2020 йил 24 февралдаги ПҚ-4611-сон Қарорининг 1-бандига асосан акциядорлик жамиятлари, тижорат банклари, суғурта ташкилотлари ва йирик солиқ тўловчилар молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартлари асосида 2021 йил 1 январдан бошлаб бухгалтерия ҳисоби юритиш ва 2021 йил якуни бўйича молиявий ҳисобот тайёрлаш талаб этмоқда. Миллий стандарт қоидаларидан фарқли равишда Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандарти талабларида хўжалик субъектлари, жумладан қишлоқ хўжалиги корхоналарида номоддий активларни тан олиш ва уларнинг таркиби аниқ белгиланмаган. “Номоддий активлар” (БҲХС 7) ҳамда “Қишлоқ хўжалиги” (БҲХС 41) номли стандарт қоидаларида айнан қишлоқ хўжалиги хусусиятлари инобатга олинмаган.

Қишлоқ хўжалиги корхоналари, жумладан инновацион кластерларда номоддий активларни тан олиниши ва баҳоланиши ҳамда уларни таркибини тўғри шакллантирилиши (гуруҳлаштириш) соҳада инновацион ишланмаларнинг негизи бўлган номоддий активлар ҳажмини ошириш имконини яратди. Бундан ташқари номоддий активларнинг баҳолаш асосида уларни жами маблағлар (активлар)даги улушини кўпайтириш ҳамда қишлоқ хўжалиги корхоналарида даромадларни ошириш, шунингдек бухгалтерия ҳисобини юритилишини соддаллашувига олиб келади.

Таклиф қилинаётган номоддий активларни тан олиш мезони қуйидагиларга жавоб бериши асосланилди:

- идентификацияланиши;*
- назорат қилиниши;*
- келгусида иқтисодий наф олиб келтириши;*
- қийматини ишончли баҳолаш мумкинлиги.*

Қишлоқ хўжалиги корхоналари ҳисоб сиёсатига мувофиқ фодаланишда бўлган номоддий активларнинг туркумланиши таклиф этилди. Мазкур гуруҳланиш асосида корхоналарнинг ҳисоб сиёсатига мувофиқ тегишли ишчи

счётлардан фойдаланиш ҳамд номоддий активлар ҳақидаги маълумотларни молиявий ҳисоботларда кенг ва аниқ ёритиб бериш имкониятини беради.

Фойдаланилган адабиётлар.

1. Ўзбекистон Республикаси Президентининг “Молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартларига ўтиш бўйича қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида”ги қарори. ПҚ-4611-сон, 2020 йил 24 феврал.
2. [“Номоддий активлар” 7-сон БҲМС \(АВ томонидан 27.06.2005 й. 1485-сон билан рўйхатга олинган\).](#) [“Илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишлаб чиқишларга харажатлар” 11-сон БҲМС \(АВ томонидан 28.12.1998 й. 581-сон билан рўйхатга олинган\)](#)
3. Пўлатов М.Э. “Интеллектуал капитал ҳисоби ва аудити методологиясини такомиллаштириш” , 08.00.08 – «Бухгалтерия ҳисоби, иқтисодий таҳлил ва аудит» , и.ф.д. (DSc) илмий даражасини олиш учун дисс. 2017 й.
4. “Номоддий активлар” БҲХС (IAS 38). 8-банд.
5. Ризаев Н.К. “Интеллектуал мулк объектлари ҳисоби ва таҳлилини ташкил этиш методологияси”. Иқтисод фанлари доктори() илмий даражасини олиш учун ёзилган диссертация автореферати. Т.: -2019 й.