

**ЎЗБЕКИСТОН РЕСПУБЛИКАСИ ОЛИЙ ВА
ЎРТА МАХСУС ТАЪЛИМ ВАЗИРЛИГИ**

**ТОШКЕНТ МОЛИЯ ИНСТИТУТИ
МАГИСТРАТУРА БЎЛИМИ**

Қўлёзма ҳуқуқида
УДК:657

**МАХМУДОВ ЖАХОНГИР МАЪМУР ЎҒЛИ
ИҚТИСОДИЁТНИ МОДЕРНИЗАЦИЯ ҚИЛИШ ШАРОИТИДА
НОМОДДИЙ АКТИВЛАР ҲИСОБИНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ**

**Мутахассислик: 5A230901-«Бухгалтерия ҳисоби (тармоқлар
бўйича)»**

Магистр академик даражасини олиш учун ёзилган

ДИССЕРТАЦИЯ

Илмий раҳбар:
и.ф.н. доцент. Қурбонбоев Ж.Э.

ТОШКЕНТ-2013

Диссертация Тошкент молия институти «Бухгалтерия ҳисоби»
кафедрасида бажарилган.

Илмий раҳбар

и.ф.н., доцент. Қурбонбоев Ж.Э.

Кафедра мудири

и.ф.н., доцент Болибеков Б. О.

**Магистратура бўлими
бошлиғи**

и.ф.н., доцент Ахмедов Х. М.

МУНДАРИЖА

	Кириш.....	3
I БОБ.	ИҚТИСОДИЁТНИ МОДЕРНИЗАЦИЯ ҚИЛИШ ШАРОИТИДА НОМОДДИЙ АКТИВЛАР ҲИСОБИНИНГ НАЗАРИЙ-УСЛУБИЙ АСОСЛАРИ	
1.1.	Номоддий активлар тўғрисида тушунча, уларнинг гуруҳланиши ва таснифланиши.....	9
1.2.	Интеллектуал мулк номоддий активларнинг таркибий қисми сифатида.....	17
1.3.	Хўжалик субъектларида номоддий активларни ҳисобга олиш вазифалари.....	26
II БОБ.	ХЎЖАЛИК СУБЪЕКТЛАРИДА НОМОДДИЙ АКТИВЛАР ҲИСОБИНИНГ АМАЛДАГИ ҲОЛАТИ	
2.1.	Номоддий активларнинг хўжалик субъектига кириш қилинишини ҳисобга олиниши	35
2.2.	Номоддий активларни баҳолаш ва қайта баҳоланишининг бухгалтерия ҳисоби.....	47
III БОБ.	ИҚТИСОДИЁТНИ МОДЕРНИЗАЦИЯЛАШ ШАРОИТИДА НОМОДДИЙ АКТИВЛАР ҲИСОБИ ВА УНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ	
3.1.	Номоддий активларнинг турлича чиқиб кетишининг ҳисоби ва уни такомиллаштириш.....	60
3.2.	Номоддий активлар амортизацияси ҳисоби ва уни такомиллаштириш.....	68
3.3.	Иқтисодий моҳиятида модернизациялаш шароитида гудвилл операциялари ҳисобини такомиллаштириш.....	77
	Хулоса ва таклифлар.....	85
	Фойдаланилган адабиётлар рўйхати	88

КИРИШ

Диссертация иши мавзусининг долзарблиги. Мустақил Республикамизда янги иқтисодий тизим - бозор иқтисодиётига ўтишнинг юқори босқичига келмоқда. Бу тизим шароитида турли мулк шакллариининг вужудга келиши, давлат мулкининг хусусийлаштирилиши ўтиш жараёнига хос хусусиятдир.

Иқтисодиётни модернизация қилиш шароитида хўжалик субъектлари кўп ва сифатли маҳсулотларни таклиф этиши аҳамиятлироқдир. Хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятида янги фан-техника ютуқларини жорий қилишда уларнинг маблағлари таркибида номоддий активлар муҳим аҳамият касб этади. Дарҳақиқат, номоддий активлар корхоналарнинг бошқа маблағларидан илғор фан-техника ютуқлари билан суғорилганлиги, муайян ҳуқуқий мақомни ифодалиши билан кескин ажралиб туради. Шу ўринда таъкидлаш жоизки, сифатли маҳсулотлар асосида корхона обрўйини ошириш, ишлаб чиқарилаётган маҳсулотлар номини савдо маркалари даражасига кўтариш, ноу-хауларни амалиётга жорий этиш, натижаларни патентлаштириш, бозордаги иқтисодий устунликларга эга бўлган хорижий компаниялар билан франчайзинг асосида ҳамкорлик юритиш, халқаро виртуал бозорларда номга эга бўлиш давр талабига айланмоқда. Бир сўз билан айтганда иқтисодиётни модернизациялаш кўламини кенгайтириш муҳим аҳамият касб этади. Бу борада Ўзбекистон Республикаси Президенти И.А.Каримов: 2013 йил ва яқин келажакка мўлжалланган дастуримизни амалга оширишда иқтисодиётимиз ва унинг етакчи тармоқларини модернизация қилиш, техник ҳамда технологик янгилашни жадаллаштириш ва унинг кўламини кенгайтириш, ишлаб чиқаришни диверсификация қилиш марказий ўрин тутиши даркор.

Бу борада 2013 йил учун ишлаб чиқилган ва 370 дан ортиқ стратегик муҳим лойиҳани амалга оширишни кўзда тутадиган Инвестиция дастури

ғоят муҳим аҳамият касб этади¹ - деб таъкидлашлари масаланинг долзарблигини янада оширди.

Шу муносабат билан мутлақо янги кўринишдаги: патент, лицензия, муаллифлик ҳуқуқи, “ноу-хау”, гудвилл, франшиза ва шу каби авваллари тадқиқ қилинмаган бухгалтерия ҳисобининг объектлари пайдо бўлди. Натижада, интеллектуал мулк таркибида номоддий активлар сифатида ҳисобга олинмаган ва таҳлил қилинмаган активларнинг моҳияти, иқтисодий мазмуни, уларни баҳолаш ва туркумлаш, аналитик ҳисобини юритиш, ҳисобот тузиш ва уларнинг самарадорлигини таҳлил этиш бўйича чуқур илмий изланишлар олиб бориш зарурати туғилди.

Мазкур вазифаларни амалга ошириш номоддий активларнинг иқтисодий моҳияти ва аҳамиятини очиқ бериш; номоддий активларни баҳолаш ва уларни туркумларга ажратиш; хўжалик юритувчи субъектларда номоддий активлар ҳисобини халқаро стандартлар талаблари асосида ташкил этиш ва юритиш; номоддий активлардан самарали фойдаланиш мақсадида уларнинг молиявий таҳлилини ўтказишни талаб қилади.

Демак, хўжалик субъектларидаги активлар таркибини иқтисодий модернизация имконини берувчи, замон талабларига мос ҳисоб объектлари - номоддий активлар билан тобора бойитиб бориш лозим. Амалий маълумотларга назар ташлайдиган бўлсак, ҳозирги кунда номоддий активлар асосан хорижий ва қўшма корхоналарда учрамоқда. Ҳозирги кунда ривожланган хорижий мамлакатларнинг фонд биржаларидаги қимматли қоғозлар котировкаси жараёнида компания номоддий активларининг умумий активлари таркибида тутган салмоғига катта эътибор қаратилмоқда.

Номоддий активлар жумласига кирувчи интеллектуал мулк объектлари халқаро амалиётда кескин ривожланаётган объектлар

¹ И.А.Каримов, Каримов И.А. Бош мақсадимиз – кенг кўламли ислохотлар ва модернизация йўлини қатъият билан давом эттириш. Халқ сўзи газетаси. 18.01.13й

ҳисобланади. Шу боис, бу жараёни янада жадаллаштириш муҳим аҳамият касб этади.

Ҳозирги шароитда ушбу номоддий активларни қайта баҳолаш ҳамда уларни балансдан чиқариш ҳисоби ва таҳлили ўтказиш масаласи иқтисодчи олимлар олдидаги муҳим вазифалардан ҳисобланади.

Юқорида таъкидланган фикр-мулоҳазалардан келиб чиқиб, номоддий активларнинг ҳақиқий ҳолатини ҳисобга олишни таҳлил қилиш ва уларнинг ҳисобини такомиллаштириш муҳим аҳамият касб этади. Айниқса, номоддий активлар янги турларининг пайдо бўлиши ва мавжуд меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар орқали амалга оширилиш диссертация ишнинг долзарблигини белгилаб беради.

Диссертация иши мавзунинг ўрганилганлик даражаси. Номоддий активлар ҳисобини ташкил қилиш ҳамда такомиллаштиришнинг назарий ва амалий асосларини ривожлантириш борасида кўпгина хорижий иқтисодчи олимлар жумладан, М.Астахов, Л.Воронина, Ф.Вуц, К.Друри, М.Калтакова, Н.Карзаева, А.Матвеев, Б.Нидлз, В.Новодворский, В.Палий, М.Штиллер, Ж.Ришар, Е.Русакова, Д.Стенворт, В.Суйц, А.Шеремет, С.Пучкова, Р.Энтони ва бошқаларнинг шу соҳага оид илмий тадқиқотларини келтириб ўтиш мумкин.

Мазкур мавзунинг айрим жиҳатлари мамлакатимиз олимлари А.Абдуллаев, Р.Дусмуратов, А.Жуманов, Н.Жўраев, А.Ибрагимов, А.Каримов, З.Маматов, А.Пардаев, М.Пардаев, Н.Ризаев, А.Сотиволдиев, М.Тулахўжаева, М.Пўлатов, К.Уразов, Ш.Хайдаров ва бошқаларнинг ишларида қисман ўз ифодасини топган.

Диссертация ишининг мақсади иқтисодиётни модернизация қилиш шароитида хўжалик юритувчи субъектларда номоддий активларнинг бухгалтерия ҳисобини юритишни ташкил этиш, илмий ҳамда амалий жиҳатдан такомиллаштириш бўйича таклиф ва тавсиялар ишлаб чиқишдан иборат.

Диссертация ишининг вазифалари. Мақсадга эришиш учун

куйидаги вазифалар белгилаб олинди:

- номоддий активларнинг амалдаги ҳамда иқтисодий адабиётлардаги мавжуд туркумланишини ўрганиш натижасида илмий жиҳатдан асослаш;

- ривожланган давлатлар тажрибаси асосида номоддий активларнинг янги турларини тан олиш ва ҳисобини юритиш бўйича тавсиялар бериш;

- номоддий активларнинг қайта баҳолашни, фаол бозор маълумотлари асосида жорий қийматни аниқ белгилаш мумкин бўлса, қайта баҳолаш кунидаги жорий қийматни тасдиқловчи ҳужжатлар асосида тўғридан-тўғри қайта ҳисоблаш йўлиларини белгилаш;

- номоддий активларни ҳисобдан чиқарилиши билан боғлиқ операцияларни бухгалтерия ҳисобида акс эттирилиши учун ҳужжатларда расмийлаштириш юзасидан тавсиялар бериш;

- номоддий активларнинг дастлабки қийматини арифметик текширувдан ўтказиш. “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун” ва “Номоддий активлар” номли № 7 БҲМСга мувофиқ номоддий активларни баҳолаш, номоддий активларнинг баланс қийматини жорий бозор нархлари даражасига мослаш мақсадида уларни вақти-вақти билан қайта баҳолаш бўйича таклифлар бериш;

- гудвилл (фирма баҳоси)га амортизация ҳисоблашнинг корхона учун иқтисодий жиҳатдан асоссизлигини исботлаб бериш.

Диссертация иши предмети номоддий активлар таркибини аниқлаш, уларни баҳолаш, бухгалтерия ҳисобини юритиш, улар билан боғлиқ операциялар боғлиқ услубий ва ташкилий-амалий ёндашувлар ҳисобланади.

Диссертация иши объекти иқтисодиётни модернизация қилиш шароитида хўжалик субъектларининг номоддий активлари ҳисоби билан боғлиқ услубиёт, қўлланмалар ва ташкилий-амалий ёндашувлар ҳисобланади. Тадқиқот давомида “Қизилтепа пахта тозалаш” очиқ

акциядорлик жамияти .

Диссертация ишининг назарий ва услубий асослари. Илмий тадқиқотнинг назарий ва услубий асослари бўлиб, Ўзбекистон Республикаси Конституцияси, Ўзбекистон Республикаси Президенти И.А.Каримов асарлари, фармонлари, нутқлари, Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг қарорлари, Ўзбекистон Республикаси “Бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботи тўғрисида”ги қонуни, Ўзбекистон Республикаси Марказий Банкнинг меъёрий ҳужжатлари, Бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартлари, Бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари, Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик Кодекси ҳамда Ўзбекистонлик ва хорижлик иқтисодчи олимларнинг “хорижий валюталарида амалга ошириладиган операциялар ҳисоби ва таҳлили”га бағишлаб ёзилган асарлари ҳамда шу мавзуга бағишланган даврий матбуотда чоп этилган маълумотлар манба бўлиб хизмат қилади.

Диссертация ишининг янгиликлари:

- номоддий активларнинг амалдаги ҳамда иқтисодий адабиётлардаги мавжуд туркумланишини ўрганиш натижасида илмий жиҳатдан асослади;
- ривожланган давлатлар тажрибаси асосида номоддий активларнинг янги турларини тан олиш ва ҳисобини юритиш бўйича тавсиялар берилди;
- номоддий активларнинг қайта баҳолашни, фаол бозор маълумотлари асосида жорий қийматни аниқ белгилаш мумкин бўлса, қайта баҳолаш кунидаги жорий қийматни тасдиқловчи ҳужжатлар асосида тўғридан-тўғри қайта ҳисоблаш йўлиларини белгилаб берилди;
- номоддий активларни ҳисобдан чиқарилиши билан боғлиқ операцияларни бухгалтерия ҳисобида акс эттирилиши учун ҳужжатларда расмийлаштириш юзасидан тавсиялар берилди;
- номоддий активларнинг дастлабки қийматини арифметик текширувдан ўтказиш. “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги қонун” ва “Номоддий активлар” номли № 7 БҲМСга мувофиқ номоддий активларни

баҳолаш, номоддий активларнинг баланс қийматини жорий бозор нархлари даражасига мослаш мақсадида уларни вақти-вақти билан қайта баҳолаш бўйича таклифлар берилди.

- гудвилл (фирма баҳоси)га амортизация ҳисоблашнинг корхона учун иқтисодий жиҳатдан асоссизлигини исботлаб берилди.

Диссертация иши мавзусининг амалий аҳамияти. Илмий тадқиқот жараёнида хорижий валюталарида амалга ошириладиган операциялар ҳисоби ва таҳлилини ташкил қилиш юзасидан ишлаб чиқилган алоҳида амалий таклифлар Республикамиз миқёсида хорижий валюталарида амалга ошириладиган операциялар ҳисобини ташкил қилиш учун қўлланилиши мумкин:

- ривожланган давлатлар тажрибаси асосида номоддий активларнинг янги турларини тан олиш ва ҳисобини юритиш бўйича тавсиялар берилди;

- номоддий активларнинг қайта баҳолашни, фаол бозор маълумотлари асосида жорий қийматни аниқ белгилаш мумкин бўлса, қайта баҳолаш кунидаги жорий қийматни тасдиқловчи ҳужжатлар асосида тўғридан-тўғри қайта ҳисоблаш йўлиларини белгилаб берилди;

- номоддий активларни ҳисобдан чиқарилиши билан боғлиқ операцияларни бухгалтерия ҳисобида акс эттирилиши учун ҳужжатларда расмийлаштириш юзасидан тавсиялар берилди.

Юқоридагилардан келиб чиқиб, мазкур ишда келтирилган илмий хулоса ва таклифлардан номоддий активларнинг ҳисоби билан боғлиқ меъёрий ҳужжатларни ишлаб чиқишда ва амалдагиларга ўзгартиришлар киритишда фойдаланиш мумкин.

Диссертация ишининг тузилиши ва ҳажми. Ушбу илмий тадқиқот иши кириш, мазмунан чамбарчас боғлиқ учта боб, хулоса, фойдаланилган адабиётлар рўйхатидан иборат.

I-БОБ. ИҚТИСОДИЁТНИ МОДЕРНИЗАЦИЯ ҚИЛИШ ШАРОИТИДА НОМОДДИЙ АКТИВЛАР ҲИСОБИНИНГ НАЗАРИЙ- УСЛУБИЙ АСОСЛАРИ.

1.1. Номоддий активлар тўғрисида тушунча, уларнинг гуруҳланиши ва таснифланиши.

Иқтисодиётни модернизация қилиш шароитида турли хил мулкчилик шаклидаги хўжалик субъектлари фаолиятиинг ҳисоб шакли ва усуллари бугунги кунда янада такомиллашиб бормокда. Кейинги йилларда Ўзбекистонда иқтисодиётни модернизация қилиш, ривожлантириш ва иқтисодий ислохотларни чуқурлаштиришга қаратилган кенг кўламдаги тадбирлар амалга оширилиб борилмокда.

И.А.Каримов “Бугунги вазият ўтган йиллар мобайнида инқирозга қарши курашиш борасида тўплаган тажрибамизга суяниб, мамлакатимизни ривожлантириш, ислох этиш ва янгилаш бўйича эришган суръатларни бой бермаслик учун мавжуд ресурс ва имкониятларни сафарбар этишни талаб қилмокда”² деб таъкидлайди.

Бозор шароити турли мулк шакллари ривожланишига шароит яратиб бериш билан бирга ўз навбатида турли туман мулкчилик корхоналарини барпо этилишига ҳамда уларнинг хусусийлаштирилиши бозор иқтисодиётининг шаклланишига асосий пойдевор бўлиб хизмат қилмокда. Мамлакатимизда уларни этироф қилиш, баҳолаш ва бухгалтерия ҳисоби тартибларини қатий белгиловчи асосий ҳужжатлар 7-сон бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти ҳисобланади.³

Номоддий активлар бухгалтерия ҳисобининг асосий ҳолатлари: этироф қилиш пайти, қийматини баҳолаш ва фойдаланиш муддатини аниқлаш, амортизация яни ҳисобга олиш, баланс қийматининг бошқа ўзгаришларни ҳисобга олиш ва уларнинг сўнгги баҳоси ҳамда уларнинг чиқишидан кейинги молиявий натижаларни аниқлаш, шунингдек корхонанинг молиявий ҳисоботидаги номоддий активлар бўйича

² И.А.Каримов. Каримов И.А. Бош мақсадимиз – кенг кўламли ислохотлар ва модернизация йўлини қатъият билан давом эттириш. Халқ сўзи газетаси. 18.01.13й

³ Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан рўйхатга олинган 7-сон “Номоддий активлар” Бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти. 2005 йил 27 июнда

ахборотларни очиб беришдан иборат.

Номоддий активлар - маҳсулот ишлаб чиқариш жараёнида корхоналарнинг мулк объектларидан фойдаланиш мақсадида, ишларни бажариш, хизматлар кўрсатиш ёки товарларни сотиш ёхуд узоқ муддат давомида мамурий ва бошқа вазифаларни амалга ошириш учун мол-мулки сақлаб турилmaidиган мулкларнинг Индентификация қилинган объектларидир⁴.

Номоддий ёки “яширин” активлар таркибига жисмоний, ошкора шаклига эга бўлмаган, лекин хўжалик юритувчи субъектга даромад келтирувчи маблағлар киритилади. Номоддий активлар ҳисоби бухгалтерия ҳисоби ҳисобварақлар режаси, “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги Қонун ва бухгалтерия ҳисоби миллий стандартларида, хусусан, “Номоддий активлар” ҳамда “Илмий тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишлаб чиқаришга харажатлар” деб номланган 7- ва 11-сонли бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартларида баён этилади.

“Номоддий активлар” номи 7-сон БХМСга мувофиқ, номоддий активлар - моддий-ашёвий мазмунга эга бўлмаган, хўжалик юритувчи субъект томонидан хўжалик фаолиятида фойдаланиш мақсадида назорат қилинадиган, шунингдек узоқ вақт (бир йилдан кўп) ишлатиш учун мўлжалланган мол-мулк объектлари⁵.

7-сонли БХМСда активларни бухгалтерия ҳисобида номоддий активлар сифатида бир вақтнинг ўзида қуйидаги шартларга жавоб бериши керак:

а) Моддий-ашёвий тузилиши (шакли)га эга бўлмаслиги;

б) Активлардан маҳсулот ишлаб чиқаришида, ишлар бажариши ёки хизматлар кўрсатишида ёхуд корхоналарнинг маъмурий ва бошқа функциялари учун узоқ муддат, яъни давомийлиги 12 ойдан юқори фойдаси хизмат муддати ёки агар 12 ойдан ошадиган бўлса, оддий операцион цикл мобайнида фойдаланиши;

⁴ Жўраев Н., Бобожонов О., Абдувахидов Ф., Сотиволдиева Д. Молиявий ва бошқарув ҳисоби: - Тошкент.: “Шарқ”, 2007.- 198 б.

⁵ Каримов А.А., Исломов Ф.Р., Авлоқулов А.З. Бухгалтерия ҳисоби. - Тошкент.: “Шарқ”, 2004. – 236 б.

- с) Корхона ушбу активни кейинчалик қайта сотишни мўлжалламайди;
- д) Ишончилилик, яъни корхонада актив ва унга бўлган мутлоқ ҳуқуқнинг мавжудлигин тасдиқловчи тегишли равишда расмийлаштирилган ҳужжатларнинг мавжудлиги;
- е) Идентификациялаш имконияти.⁶

Проф. А. Сотиволдиев “Корхона активларининг ажралмас бир қисми ҳисобланади, номоддий активлар буюм шаклиги эга бўлмайди” деб таъриф беради.⁷

И.Н.Исманов томонидан номоддий активларга қуйидагича тавсиф берилган: “Номоддий активлар – корхона фаолиятида бир йилдан ортиқ вақт мобайнида иштирок этадиган, келгусида иқтисодий наф келтира оладиган, идентификацияланувчи, моддий буюмлашган шаклга эга бўлмаган активлар”⁸.

Ушбу тавсиф анча такомиллаштирилган деб ҳисоблаймиз.

Номоддий активлар таърифи меъёрий ҳужжатларда ҳам ўз аксини топган. Жумладан 38-молиявий ҳисобнинг халқаро стандарти “Номоддий активлар”га қуйидагича таъриф берилган: “Номоддий активлар идентификацияланувчи (алоҳида ҳисоб бирликларига эга бўлувчи), монетар (пул ёки унинг эквивалентлари) бўлмаган ва моддий-ашёвий (буюм ёки шаклга) кўринишига эга бўлмаган активлардир”⁹.

Бу таърифдан кўриниб турибдики, номоддий актив бўлиши учун юқорида кўрсатилган шартларга жавоб бериши яъни: 1.Идентификацияланувчи, 2. Монетар бўлмаган, 3. Моддий кўринишга эга бўлмаган активлар бўлиши керак.

Республикамизда молиявий ҳисобнинг халқаро стандартлари асосида 7-сонли “Номоддий активлар” номли (2005 йил 25 март) бухгалтерия ҳисобининг миллий стандарти (БХМС) ишлаб чиқилди. 7-сонли БХМСда

⁶ 7-сон БХМС. “Номоддий активлар”, 6-банди.

⁷ Ю.Иткин, А.Сотиволдиев. “Бухгалтерский учет в условиях рыночной экономике Узбекистана”. Т.: АБиА. 2-том 1997 г.

⁸ Исманов И.Н. Узоқ муддатли активларнинг бухгалтерия ҳисоби ва аудити методологиясини такомиллаштириш масалалари. Диссертация автореферати. Т.: 2009. 13-бет

⁹ “Номоддий активлар” 38-сонли МХҲС, 2.банд. 2005 йил. БХФ.

номоддий активларга тариф берилган.

“Номоддий активлар – корхона томонидан улардан ишлаб чиқариш, ишлар бажариш, хизматлар кўрсатиш ёки товарларни сотиш жараёнида фойдаланиш мақсадида ёхуд маъмурий ва бошқа функцияларни амалга ошириш учун узоқ муддат мобайнида тутиб туриладиган, моддий-ашёвий мазмунга эга бўлмаган мол-мулк объектлари”¹⁰.

Ушбу таъриф бизнинг фикримизча номоддий активлар моҳиятини тўлиқ очиб берган.

Худди шундай шартлар Россия Федерациясининг 14/07-сонли “Номоддий активлар” номли Бухгалтерия ҳисобининг низомида ҳам акс эттирилган¹¹. 7-сонли БХМСга қўшимча бу низомда корхона бу активлардан фойдиланиш келажакда иқтисодий наф келтириш ҳам кўзда тутилган.

Номоддий активларни аниқлаш, актив хўжалик фойдаланилгани ва жисмоний мазмунга эга бўлмаганини талаб этади. Жисмоний манога эга бўлмаган активлар, агар уларнинг эгалик ҳуқуқини қўшган ва улар узоқ муддат давомида фойдаланиладиган ҳолларда номоддий активларни аниқлашга жавоб берадилар.

Шартномавий ва бошқа юридик ҳуқуқлар вужудга келишидан қатий назар. Агар:

- актив билан боғлиқ келгусида иқтисодий манфаатдорлик корхонага келишига ишонч мавжуд бўлса;
- актив қиймати аниқ ҳисобланган бўлса номоддий активлар актив сифатида тан олинади.

Корхона келгусида фақат қуйидагилар мавжуд бўлган тақдирда номоддий актив билан боғлиқ ҳисобланган иқтисодий фойдалар олиши мумкин:

- келгусида корхонанинг иқтисодий фойдаси (даромади)нинг кўпайиши активнинг қобиляти, шунингдек, корхонанинг активдан шу

¹⁰ “Номоддий активлар” 7-сон БХМСнинг 4-банди.

¹¹ Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебник. М.: ИНФРА, 2011 – 182 стр.

мақсадда фойдаланиш борасидаги нияти исботланса;

- етарли ресурслар мавжуд бўлса, ёки корхона келгусида кутган иқтисодий фойдани чиқариб олиши учун уларнинг қулайлиги.

Номоддий активлар бухгалтерия ҳисобининг бирлиги инвентар объект ҳисобланади. Номоддий активларнинг инвентар объекти битта патент, гувоҳнома, ҳуқуқий ён бериш шартномаси ва бошқалардан келиб чиқадиган ҳуқуқлар мажмуидан иборат. Бир инвентар объект бошқасидан фарқ қилишининг асосий белгиси унинг маҳсулот ишлаб чиқаришдаги мустақил вазифасини бажаришда, ишларни бажариш ёки хизмат кўрсатиш ёхуд корхонанинг мамурий ёки бошқа вазифалари бажарилишида фойдаланишга хизмат қилишидан иборат.

Икки ёки бир нечта корхонанинг эғалигида бўлган номоддий активларнинг объекти умумий эғаликдаги унинг улушига қараб ҳар бир корхонага номоддий активларнинг таркибида акс этади.

Номоддий активлар тўғрисида тушунчага эга бўлиш билан бирга унинг таркибига қандай объектлар киритилишини кўриб чиқамиз. Номоддий активлар таркибига ер, сув ва бошқа табиий ресурслардан фойдаланиш ҳуқуқининг қийматлари, бино, иншоот, ускуна ва жиҳоз каби мулкдан фойдаланиш ҳуқуқлари, ихтиро ва рационализаторлик тақлифларидан, “Ноу-хау”дан фойдаланиш ҳуқуқлари, маҳсулотлар белгилари ва бошқа интеллектуал (ақлий) мулклардан фойдаланиш каби ҳуқуқларни берувчи рухсатномалар қиймати, шунингдек субъектларни бирлаштиришда Пайдо бўладиган гудвилл, брокерлик ўринлари, франшизалар (ёки франчайзинг) электрон ҳисоблаш машиналари учун дастурий маҳсулотлари ва бошқалар киради.

Бази манбаларда номоддий активларни қуйидаги белгиларга асосан гуруҳлаштирилган:

1. Идентификацияланишига кўра: идентификацияланувчи ва идентификацияланмайдиган;
2. Олиниши усулига кўра: сотиб олинган, корхонада яратилган;
3. Кутиш даврига кўра: қонун билан чегараланган ва чегараланмаган

(ноаниқ);

4. Корхонадан ажралишига кўра¹².

Номоддий активларни юқоридаги белгиларга кўра гуруҳланишини куйидаги 1.1.1-расмда кўриш мумкин.



1.1.1-расм. Номоддий активларнинг идентификацияланишига кўра гуруҳланиши.

Иқтисодчи олимлар ишлари ва меъёрий ҳужжатларнинг таҳлили шуни кўрсатадики, номоддий активларнинг асосий қисмини интеллектуал мулк ташкил қилмоқда. Шунга асосан бизнинг фикримизча номоддий активларни шартли равишда учта гуруҳга бўлиш мақсадга мувофиқ. Булар:

1. Интеллектуал мулк;
2. Гудвилл;

¹² Финансовый учет 2. Учебное пособие, I-том, Ташкент: - 2009, стр-121.

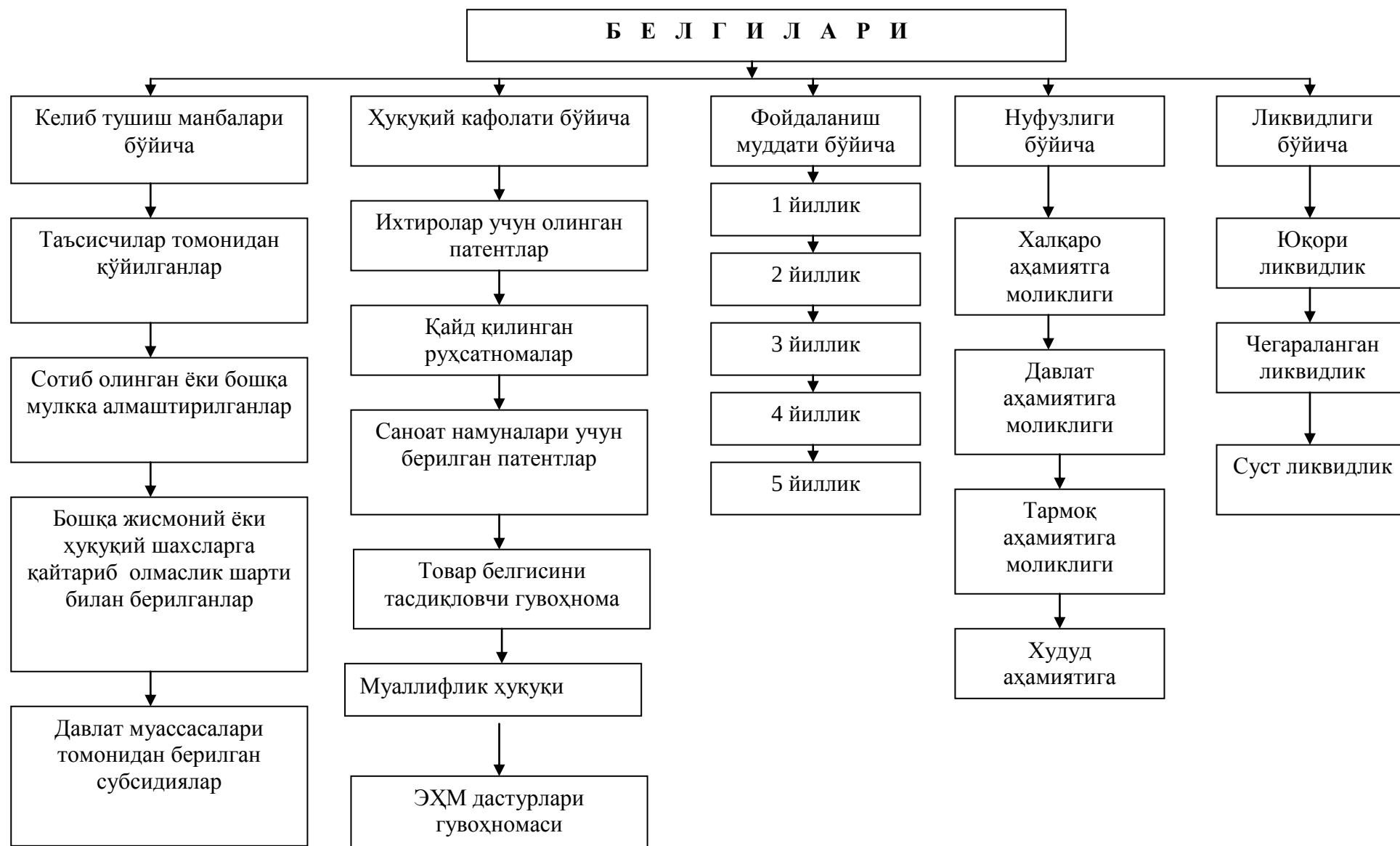
3. Бошқа номоддий активлар.



1.1.2- расм. Номоддий активларнинг гуруҳланиши.

Шуни алоҳида қайд этиш керакки, меъёрий ҳужжатларда (МҲХС, БХМС) ва иқтисодий адабиётларда номоддий активларнинг таркиби наъмунавий равишда кўрсатилган. Бу дегани иқтисодий ислохотларнинг таъсирида иқтисодий ўсиш ва янгиланишлар содир бўлади. Буларнинг натижасида номоддий активларнинг айниқса, интеллектуал мулкнинг янги кўринишлари (турлари) пайдо бўлади. Бу эса бухгалтерия ҳисобининг янги объектларини пайдо бўлишлигидан далолатдир.

Юқоридаги фикрлардан кўриниб турибдики, номоддий активларнинг асосини интеллектуал фаолият натижасида яратилаётган интеллектуал мулк ташкил қилар экан, интеллектуал мулкнинг иқтисодий моҳиятини, бухгалтерия ҳисобининг объекти сифатида илмий жиҳатдан ўрганиш долзарб масалалардан биридир.



1.1.3-расм. Номоддий активларни таснифлаш

Хўжалик юритувчи субъект келгусида иқтисодий фойда олишга ишонч субъект активидан фойда олиш хусусидаги кафолатларни талаб этади. Агар субъект ушбу иқтисодий фойдалар устидан назоратни амалга оширгандагина, одатда, бундай кафолатлар берилиши мумкин.

Номоддий активларни баҳолаш бизнинг фикримизга кўра, ақлий фаолият натижалари, маҳсулот (ишлар, хизматлар) ларни алоҳида гуруҳлаштириш воситалари, яъни фирма номи, маҳсулот белгиси, хизмат кўрсатиш белгиси, шунингдек фирма баҳосидан фойдаланишнинг Пул ифодасида белгилаш жараёнидир.

1.2. Интеллектуал мулк номоддий активларнинг таркибий қисми сифатида

Интеллектуал мулк, ихтирочилик ва инновация — иқтисодиёт тараққиётини таъминловчи муҳим омиллардан. Шу боис бу масалаларга оид патент ҳуқуқлари ва интеллектуал мулк муҳофазасини таъминлашга мамлакатимизда алоҳида эътибор қаратилмоқда. Бунинг муҳимлигини инобатга олиб мамлакатимизда 2012 йил 16-17 феврал кунлари ўтказилган “Юксак билимли ва интеллектуал ривожланган авлодни тарбиялаш — мамлакатни барқарор тараққий эттириш ва модернизация қилишнинг энг муҳим шарти” мавзусидаги халқаро конференциянинг якуний ҳужжати — резолюциясида қуйидагилар эътироф этилган: “... XXI-аср — интеллектуал билимлар асрида инсон капиталига инвестициялар йўналтиришни устувор вазифа сифатида танлаган мамлакатларгина юксак тараққиётга эришиши мумкин”¹³.

Иқтисодиётни барқарор ривожланиши шароитида инвестицияларни, интеллектуал мулкни шакллантириш ва ривожлантиришга йўналтириш, ишлаб чиқариладиган маҳсулотни кўпайишига олиб келади. Бу эса охир оқибат мамлакатни ялпи ички маҳсулотини ошишига сабаб бўлади.

Интеллектуал мулк ривожланган мамлакатлар иқтисодиётни ривожлантиришда ҳам муҳим аҳамиятга эга бўлган. Масалан, 1991 йилда

¹³ Халқ сўзи, 2012 йил 22 феврал, 37-сон

АҚШда муаллифлик ҳуқуқини сотиш ҳажми 36,2 млрд. АҚШ долларини ташкил этган. Россия Федерациясида мавжуд интеллектуал-ахборот ресурсининг баҳоси 400-600 млрд. АҚШ доллари миқдорида баҳоланмоқда¹⁴.

Мустақиллик йилларида интеллектуал мулкни ривожлантириш ва уни ҳимоя қилиш борасида мамлакатимизда бир қанча қонунлар, Президент қарор ва фармонлари, Вазирлар Маҳкамасининг қарорлари қабул қилинди. Булар қаторида қуйидагиларни қайд этиш мумкин:

-“Элекирон ҳисоблаш машиналари учун яратилган дастурлар ва маълумотлар базаларининг ҳуқуқий ҳимояси тўғрисида”ги Қонун (1994 йил 6 май);

-“Ихтиролар, фойдали моделлар ва саноат наъмуналари тўғрисида”ги Қонун (1996 йил 30 август);

-“Интеграл микросхемалар топологияларини ҳуқуқий муҳофаза қилиш тўғрисида”ги Қонун (2001 йил 12 май);

-“Товар белгилари, хизмат кўрсатиш белгилари ва товар келиб чиққан жой номлари тўғрисида”ги Қонун (2001 йил 30 август);

- “Инновацион лойиҳалар ва технологияларни ишлаб чиқаришга тадбиқ этишни рағбатлантириш борасидаги қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида”ги Президент Қарори (2008 йил 15 июл);

-“Ўзбекистон Республикасининг интеллектуал мулк агентлигини ташкил этиш тўғрисида”ги Президент Қарори (2011 йил 24 май) ва бошқалар.

Интеллектуал мулкни иқтисодий категория сифатида моҳиятини очиш мақсадида биринчи навбатда унинг келиб чиқиш тарихига мурожаат қилишимиз зарур.

Интеллектуал мулкни муҳофаза қилиш XV-асрда Италиянинг Венеция шаҳрида ихтироларни муҳофаза қилиш бўйича биринчи қонун қабул қилиниши билан тарихга кирган. Бу қонун асосан жисмоний

¹⁴ Кашин И.Л. Управление интеллектуальной собственностью производственных организаций. Автореферат диссертации. Кострома, 2006.

шахслар-ихтирочиларни ҳуқуқларини ҳимоя қилган. Ишлаб чиқариш революцияси билан интеллектуал фаолият натижаларидан фойдаланиш ва уларни муҳофаза қилиш зарурияти туғилди.

XIX-аср охирига келиб, савдо тамгаларини, кейинчалик улар товар белгилари кўринишини олган интеллектуал мулкни муҳофаза қилиш бўйича қонун ва низомлар қабул қилинган. Кейинчалик эса халқаро ташкилотлар ташкил этилди. Бунга мисол бўлиб, Жаҳон интеллектуал мулк ташкилоти (1948 йил), Саноат мулкни муҳофаза қилиш Париж конвенцияси (1883 йил) интеллектуал мулк бўйича Стокгольм конвенцияси (1967 йил).

Ўзбекистон Республикаси 1991 йил декабрда Жаҳон интеллектуал мулк ташкилотига аъзо бўлган бўлса, 1993 йилда саноат мулкни муҳофаза қилиш Париж конвенциясига қўшилди.

Маслани муҳимлигидан келиб чиқиб, “Интеллектуал мулк”ни иқтисодий категория сифатида кўриб чиқишимиз зарур.

Интеллектуал ўзи нима: Ўзбекистон Миллий Энциклопедиясида “Интелект” сўзи қуйидагича изоҳланган:

“Интелект (лот. Intelectus – билиш, тушиниш, идрок қилиш) – инсоннинг ақлий қобилияти; ҳаётни, атроф муҳитни онгда айнан акс эттириш ва ўзгартириш, фикрлаш, ўқиш-ўрганиш, дунёни билиш ва ижтимоий тажрибани қабул қилиш қобилияти; турли масалаларни ҳал қилиш, бир қарорга келиш, оқилона иш тутиш, воқеа ҳодисаларни олдиндан кўра билиш лаёқати...”¹⁵.

Иқтисодий адабиётларда иқтисодий мулк ҳар хил талқин қилинади:

“Ўзига хос мулк”, “билимлар мулки”, “илмлар ва ахборотлар мулки”.

“Иқтисодий ишлаб чиқариш натижаси мулки”¹⁶ ва бошқалар.

Инглиз иқтисодчиси Э.Брукинг интеллектуал мулкка шундай таъриф беради:

¹⁵ Ўзбекистон Миллий Энциклопедияси. Тошкент. 179-бет.

¹⁶ Клеткина Ю.А. Формирование и учет интеллектуальной собственности. Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Волгоград. 2008. 12-стр.

“... шундай турдаги мулкки, у ақлий фаолият натижаси кўринишида бўлиб ва қонун билан муҳофазаланган”¹⁷.

Рус иқтисодчилари К.И.Плетнёв, В.П.Фетисовлар интеллектуал мулкни қуйидагича таърифлайди: “Бу фуқаро ёки юридик шахснинг интеллектуал фаолияти натижасига бўлган мутлоқ ҳуқуқдир”¹⁸.

Ўзбекистон Миллий Энциклопедиясида “интеллектуал мулк” қуйидагича изоҳланган:

“Интеллектуал мулк – ижодий ақлий фаолият маҳсули. Ихтирочилик ва муаллифлик объекти ҳуқуқи мажмуйига кирувчи, фан, адабиёт, саноат ва ишлаб чиқариш соҳасида ижодий фаолиятнинг бошқа турлари адабий, бадиий, илмий асарлар, ижрочи актёрлик саноати, жумладан овоз ёзиш, радио, телевидение асарлари, кашфиётлар, ихтиролар, рационализаторлик таклифлари, саноат намуналари, компьютер учун дастурлар, маълумотлар базаси, ноу-хаунинг эксперт тизимлари, товар белгилари, фирма атамалари ва бошқа ақлий мулк объектларига киради”¹⁹.

Бу изоҳ умумий бўлиб, бундан “интеллектуал мулк” тушунчасининг иқтисодий моҳиятидан келиб чиққан ҳолда таъриф бериш зарур. “Интеллектуал мулк” тушунчасининг иқтисодий моҳиятини очишда унинг иқтисодий наф (фойда) келтириш нуқтаи назаридан ёндошишимиз мақсадга мувофиқ. Инсон меҳнати ва ақли билан яратилган мулкни инсон ва жамият учун келтираётган иқтисодий наф қандайлигини очиш зарур.

Рус иқтисодчиси Р.П.Булыга интеллектуал мулк таркибига кирувчи, меҳнат ресурслари, билим, ахборотлар, технологиялар, бозор активларини интеллектуал капитал ҳам деб атаган. Унинг фикрича молиявий-саноат капитали интеллектуал капитал билан қўшилган ҳолда бизнес капиталини ташкил қилади²⁰.

Юқоридагилардан кўриниб турибдики, “интеллектуал мулк”

¹⁷ Брукинг Э. Интеллектуальный капитал: пер.с англ. под ред. А.Коволик. спб: питер. 2001. – 288 с. (39-стр)

¹⁸ Плетнёв К.И., Фетисов В.П. Экономические и правовые основы интеллектуальной ответственности. – М.:изд. РАГС, 2009. 7стр.

¹⁹ Ўзбекистон Миллий Энциклопедияси. Тошкент: , 179-бет.

²⁰ Булыга Р.П. Методологические проблемы учета, анализа и аудита интеллектуального капиталала. Диссертация, Моаква, 2005. стр-52.

тушунчаси умуман олганда “номоддий активлар” тушунчасига нисбатан кенг маънога эга. Лекин бухгалтерия ҳисоби, солиқ ҳисоби нуқтаи назаридан қарасак, мутлоқ ҳуқуқдан фойдаланиладиган интеллектуал мулк объектлари номоддий объектлар таркибига киради.

Бу мавзу жуда қизиқарли ва мунозарали мавзудир. Аниқлик киритиш учун интеллектуал мулк объектларини ўрганишимиз зарур. Интеллектуал мулк объектлари Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик кодексида қуйидагича эътироф этилган:

“1031-модда. Интеллектуал мулк объектлари.

Интеллектуал мулк объектлари жумласига қуйидагилар киради:

1. Интеллектуал фаолияти натижалари:

Фан, адабиёт ва санъат асарлари;

- Ижролар, фонограммалар, эфир ёки кабел орқали кўрсатув ёхуд эшиттирув берувчи ташкилотларнинг кўрсатувлари ёки эшиттиришлари;

- Электрон ҳисоблаш машиналари (бундан буён матнда ЭҲМ деб юритилади) учун дастурлар ва маълумотлар базалари;

- Ихтиролар, фойдали моделлар, саноат намуналари;

- Селекция ютуқлари;

- Ошкор этилмаган ахборот, шу жумладан ишлаб чиқариш сирлари (ноу-хау);

2. Фуқаролик муомаласи иштирокчиларнинг, товарлар, ишлар ва хизматларнинг хусусий аломатларини акс эттирувчи воситалар:

- Фирма номлари;

- Товар белгилари (хизмат кўрсатиш белгилари);

- Товарлар чиқарилган жой номлари;

3. Ушбу Кодекста ёки бошқа қонунларда назарда тутилган ҳолларда интеллектуал фаолиятнинг бошқа натижалари ҳамда фуқаролик муомаласи иштирокчиларнинг, товарлар ва хизматларнинг хусусий аломатларини акс эттирувчи воситалар”²¹.

²¹ Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик кодекси Ўзбекистон Республикаси Кодекслари: Тўплам. – Т.: Адолат, 2006, - 427 бет.

Россия Федерациясининг фуқаролик кодекси IV-бўлимида интеллектуал мулкка қуйидагилар киритилган.

“ 1. Фан, адабиёт ва саноат асарлари;

1. ЭХМ учун дастурлар;

2. Маълумотлар базаси;

3. Ижрочилик;

4. Фанограммлар;

5. Эфирга узатиш ёки радио, телекўрсатувлар;

6. Ихтиролар;

7. Фойдали моддалар;

8. Саноат намуналари;

9. Селекция ютуқлари;

10. Интеграл микросхемалар топологияси;

11. Ишлаб чиқариш сирлари (ноу-хау);

12. Фирма номлари;

13. Товар белгилари ва хизмат кўрсатиш белгилари;

14. Товарлар чиқарилган жой номи;

15. Тижорат белгилари;

16. Домен номлар.

Юқорида Ўзбекистон Республикаси ва Россия Федерацияси Фуқаролик Кодексларида интеллектуал мулк объектлари келтирилди. Икки давлатнинг Фуқаролик Кодексларини қиёсий солиштириш шуни кўрсатмоқдаки, Россия Федерацияси ФКда интеллектуал мулк объектлари алоҳида кўрсатилган, мамлакатимиз ФКда эса баъзи бир интеллектуал мулк объектлари бирлаштирилган ҳолда акс эттирилган. Бизнинг фикримизча ФКни такомиллаштириш мақсадида Россия Федерациясининг тажрибасидан фойдаланиш мумкин.

Ўзбекистон Республикаси бухгалтерия ҳисобининг “Номоддий активлар” 7-сон миллий стандартида интеллектуал мулкни номоддий активлар обектига киритган ҳолда қуйидагилар киритилиши мумкинлиги кўрсатилган:

а) Патент эгасининг ихтиро, саноат намуналари ва фойдали моделларга бўлган мутлоқ ҳуқуқи;

б) Муаллиф ёки бошқа ҳуқуқ эгасининг ЭХМ учун дастурлар ва маълумотлар базаларига бўлган мутлоқ ҳуқуқи;

в) Муаллиф ёки бошқа ҳуқуқ эгасининг интеграл микросхемаларнинг топологияларига бўлган мутлоқ ҳуқуқи;

г) Ҳуқуқ эгасининг товар белгиси ва хизмат кўрсатиш белгисига бўлган мутлоқ ҳуқуқи, шунингдек товар ишлаб чиқарилган жой номидан фойдаланиш ҳуқуқи;

д) Ҳуқуқ эгасининг селекция ютуқларига бўлган мутлоқ ҳуқуқи;

е) Гудвилл;

ж) Табиий ресурслардан фойдаланиш ҳуқуқи, яъни ер ости бойликлари, атроф-муҳитдаги бошқа ресурслар, атроф-муҳит тўғрисидаги геологик ва бошқа маълумотлар ва шу кабилардан фойдаланиш ҳуқуқи;

з) Ер участкасидан фойдаланиш ҳуқуқи;

и) Бошқа номоддий активлар (махсулот ишлаб чиқариш, ишлар бажариш ва хизматлар кўрсатиш, иқтисодий ва бошқа имтиёزلардан фойдаланиш ҳуқуқи ва шу кабилар)²².

Юқоридаги тартибга тўхталар эканмиз “Ер участкасидан фойдаланиш ҳуқуқи” объект сифатида Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг 2009 йил 21 январдаги 7-сонли буйруғига асосан киритилган. Бу буйруқ 2009 йил 24 февралдан кучга кирган.

Иқтисодий адабиётлар, меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларни ўрганиш шуни кўрсатадики, интеллектуал мулк объектлари нисбатан кўп. Шунинг учун уларни иқтисодий моҳиятидан келиб чиққан ҳолда гуруҳлаштиришни талаб қилади.

Шу мақсадда интеллектуал мулк объектлари қуйидагича таснифланади (1.2.1-расм).

²² 7-сон БҲМС, 10-банди



1.2.1-расм Интеллектуал мулк объектлари таснифи.

1.2.1-расм маълумотларидан кўриниб турибдики, интеллектуал мулк объектлари жуда кўп ва турли белгиларга кўра таснифланган. Шунинг учун интеллектуал мулк объектларини муҳофаза қилиш ва уларни бошқариш, улардан фойдаланишни тартибга солиш муҳим вазифадир.

Интеллектуал мулк объектларидан фойдаланиш Ўзбекистон Республикаси Қонунлари, Фуқаролик кодекси, солиқ кодекслари билан тартибга солинади.

Интеллектуал мулк объектларидан самарали фойдаланиш хўжалик юритувчи субъектларнинг ишлаб чиқариш имкониятларини ва самарадорлигини оширади (1.2.2-расм).



1.2.2-Расм. Интеллектуал мулк объектларидан фойдаланиш самарадорлиги.

Интеллектуал мулк объектларини муҳофаза қилиш мақсадида Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2011 йил 24 майдаги “Ўзбекистон Республикасининг Интеллектуал мулк агентлигини ташкил этиш тўғрисида”ги ПҚ-1536-сонли Қарорига асосан Ўзбекистон Республикасининг Интеллектуал мулк агентлиги ташкил этилди. Интеллектуал мулк агентлигининг асосий вазифалари:

- Интеллектуал мулк объектларини ҳуқуқий муҳофаза қилиш ва уларга бўлган ҳуқуқларни ҳимоя қилиш соҳасида ягона давлат сиёсатини амалга ошириш;
- Интеллектуал мулк объектлари экспертизасини ўтказиш ҳамда уларни давлат рўйхатига олиш;
- Интеллектуал мулкни муҳофаза қилиш соҳасида халқаро ҳамкорликни ривожлантириш ва бошқалар.

Номоддий активлар шу жумладан интеллектуал мулк объектларини илмий тадқиқ қилишда, уларни тан олиш, баҳолаш масалалари ҳозирги бозор иқтисодиёти шароитида жуда муҳим иқтисодий масаладир.

Юқоридагилардан келиб чиқиб, шундай хулоса қилишимиз мумкинки: интеллектуал мулк номоддий активларнинг таркибий қисми бўлиб ҳисобланади. Номоддий активлар эса интеллектуал капиталнинг таркибий қисмидир.

1.3. Хўжалик субъектларида номоддий активларни ҳисобга олиш вазифалари

Ўзбекистон Республикасининг негизида мулкнинг давлат шакли бўлган режали иқтисодиётдан хўжалик юритишнинг бозор моделига ўтиш жараёнида янги мулк шакллари, жумладан хусусий мулкнинг пайдо бўлиши, бухгалтерия ҳисоби тизимида ҳам туб ўзгаришлар қилиш зарурияти туғилди.

Маълумки, бухгалтерия ҳисоби мулк шаклидан қатъий назар барча муассасалар, корхоналар ва ташкилотларнинг мажбуриятлари ҳамда мулки

ҳақидаги маълумотни ҳисобга олиш ва йиғишнинг тартибланган тизимидир. Бошқача қилиб айтганда, бухгалтерия ҳисоби хўжалик юритувчи субъектнинг молиявий ва мулкӣ ҳолати ҳақида тўлиқ маълумот беради. Унда пул ресурслари, меҳнат ва моддий ресурслар, асосий воситалар, инвестициялар ҳамда номоддий активлар тўғрисида кенг кўламда аналитик ва синтетик маълумотлар ўз ифодасини топади.

Ҳисобнинг ҳар бир бўлими ва аналитик услубларнинг кўпчилиги амалда назарий, услубий ёндошишни ва асослашни талаб қилади. Бозор иқтисодига ўтиш билан ҳисобда юзага келган муаммоларни ечиш йўллари ҳамда фойдаланиладиган тушунчаларнинг доираси кенгайди. Лекин бухгалтерия ҳисоби ва таҳлилнинг назарий асослари уларнинг моҳияти ва мақсади ўзгармасдан қолди. Молиявий ҳисоботларнинг элементлари бўлган актив ва пасивларнинг янги кўринишлари, уларни баҳолаш услублари, молиявий натижаларни ҳисоб-китоб қилиш ва харажатларни ҳисобга олиш йўллари, ахборотларни туркумларга ажратувчи ҳисобварақлар режасининг янги кўриниши ўз ифодасини топди. Айниқса, бухгалтерия ҳисоби ва таҳлил тизимида янги тушунча номоддий активлар яъни “кўринмас активлар” (intangible assets)ни баҳолаш, ҳисобга олиш, амортизацияни ҳисоблаш олиш усуллари, шунингдек ликвидация қилиш тартиблари илмий ва амалий жиҳатдан етарлича асосланилмаганлиги, бу борада жиддий излашишларни олиб бориш кераклигини тақозо этмоқда.

Номоддий активлар тўғрисида умумий тушунча, уларни баҳолаш ва туркумларга ажратиш тартиби тўғрисида аввалги параграфларда маълумотлар тўлиқ баён қилинган эди. Демак, номоддий активлар хўжалик юритувчи субъект балансини ташкил этувчи активларнинг бир бўлаги сифатида акс эттирилар экан. Активлар нима деган савол тўғилиши табиий ҳол албатта. Бунга молиявий ҳисоботни тайёрлаш ва тақдим этиш учун концептуал асосида қуйидагича таъриф берилади: “Активлар-субъект

назорат қиладиган, келгусида улардан даромад олиш мақсадида аввалги фаолият натижасида олинган иқтисодий ресурслардир”²³.

Демак номоддий активлар ҳам субъектнинг узоқ муддатли активлари таркибига киритилиб, асосий воситалар каби дастлабки қийматида тан олингандан кейин, улардан фойдаланиш муддатлари давомида амортизация (эскириш) ҳисоблаб борилади.

Номоддий активларнинг бухгалтерия ҳисобини олиб бориш услубияти 1994 йил 1-январидан кучга киритилган бухгалтерия ҳисоби ҳисобварақлар режаси, бухгалтерия ҳисоби тўғрисидаги Қонун ва бухгалтерия ҳисоби миллий стандартларига мувофиқ амалга оширилади.

Бухгалтерия ҳисобининг янги ҳисобварақлар режасида номоддий активларни ҳисобга олишда 0410-0490 ҳисобварақлари назарда тутилган бўлиб, у шундай активларнинг мавжудлиги ва ҳаракати ҳақидаги ахборотларни умумлаштиришга мўлжалланган. 0510-0590-“Номоддий активларнинг эскириши” ҳисоб варақларида эса эскиришнинг ҳар ойдаги суммалари ҳисоблаб ёзилади.

Бухгалтерлар, мутахассислар ва олимлар олдида муҳокамага қўйилган янги ҳисобварақлар режасида “Номоддий активлар (0400-счёт)” деб номланган ҳисобварақ шакли, таркиби, саналиши ва жойланиши тартиби бўйича амалдаги ҳисобварақлар режасидан фарқ қилади.²⁴ Амал қилаётган счётлар режасида номоддий активлар ҳисобварағи икки хонали саналашга, субҳисобварақлари эса бир хонали саналашга, шунингдек янги ҳисобварақлар режасида номоддий активлар хўжалик юритувчи субъектнинг эҳтиёжларга мос равишда эгилувчиланликни таъминлайдиган тўрт хонали саналашга эгадир.

²³ Ўзбекистон Республикаси Адлия Вазирлиги, Ўзбекистон Республикаси Вазирлари, давлат қўмиталари ва идораларининг меъқрий ҳужжатлари Ахборотномаси- 1997 йил. Иўтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси – 1997.

²⁴ Ўзбекистон Республикаси Молия Вазирлигининг 1999 йил 2-апрелдаги, 86-сонли Буйруғи.

Номоддий активлар таркиби

Счѐтлар рақами	Счѐтлар номи
0400	Номоддий активларни ҳисобга оладиган счѐтлар.
0410	Патентлар, лицензиялар ва ноу-хау
0420	Савдо маркалари, товар белгилари ва саноат намуналари
0430	Дастурий таъминот
0440	Ер ва табиий ресурслардан фойдаланиш ҳуқуқи
0460	Франшизалар
0470	Муаллифлик ҳуқуқлари
0480	Гудвилл
0490	Бошқа номоддий активлар
0500	Номоддий активлар амортизациясини ҳисобга оладиган счѐтлар
0510	Патентлар, лицензиялар ва ноу-хау амортизацияси
0520	Савдо маркалари, товар белгилари ва саноат намуналарининг амортизацияси
0530	Дастурий таъминотнинг амортизацияси
0540	Ер ва табиий ресурслардан фойдаланиш ҳуқуқининг емирилиши
0550	Ташкилий харажатларнинг амортизацияси
0560	Франшизаларнинг амортизацияси
0570	Муаллифлик ҳуқуқларининг амортизацияси
0590	Бошқа номоддий активларнинг амортизацияси

Номоддий активлар бухгалтерия баланси (1-шакл) нинг актив қисмидаги I- Узоқ муддатли активлар» бўлимида “Номоддий активлар” деб номланадиган модда бўйича бошланғич (тиклаш) қиймати (020-сатр), жамғарилган амортизацияси (021-сатр), қолдиқ қиймат (022-сатр) акс эттирилади.

Н.Ризаев ва М.Пўлатовларнинг илмий ишларида асосан номоддий активларнинг иқтисодий моҳияти, уларни туркумлаш, баҳолаш, интеллектуал мулк объектларининг дастлабки ҳисоби, номоддий активлардан фойдаланиш, эскириш ва ҳисобдан чиқариш ҳисобини такомиллаштириш масаласи ёритилган. Бундан ташқари, номоддий активлар ҳолатини таҳлили, улардан самарали фойдаланиш кўрсаткичларини таҳлилини такомиллаштириш ўз аксини топган.

Ҳозирги кунда 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 яккахокимлик учун рақобатли курашнинг кучайиши, фан-техника тараққиётининг жадаллашиши ва мураккаблашуви каби жаҳон иқтисодий тараққиёти умумий тенденцияларининг қонуний оқибати ҳисобланади

Ҳисобга олиш ва ҳисоботни миллий ҳамда халқаро стандартлари у ёки бу бирликни у ҳақидаги маълумот ишончли ва унинг пул ҳисобидаги баҳоси асосланган, агар ушбу бирлик билан алоқадор иқтисодий ресурслар ёки иқтисодий фойда олиш эҳтимоли мавжуд бўлган тақдирдагина баланснинг активига киритиш мумкинлигини назарда тутди. Бизнинг фикримизга кўра номоддий активлар қуйидаги активлар сифатида аниқланиши керак:

Биринчидан, хўжалик юритувчи субъект фаолиятида фаол қатнашади, инвестиция ёки қайта сотиш мақсадида сақланмайди;

Иккинчидан, режа бўйича жорий ҳисобот даври тугашидан кейин фойда (манфаат) келтиради;

Учинчидан, ҳамма вақт ҳам моддий (кўринишга) асосга эга бўлмайди.

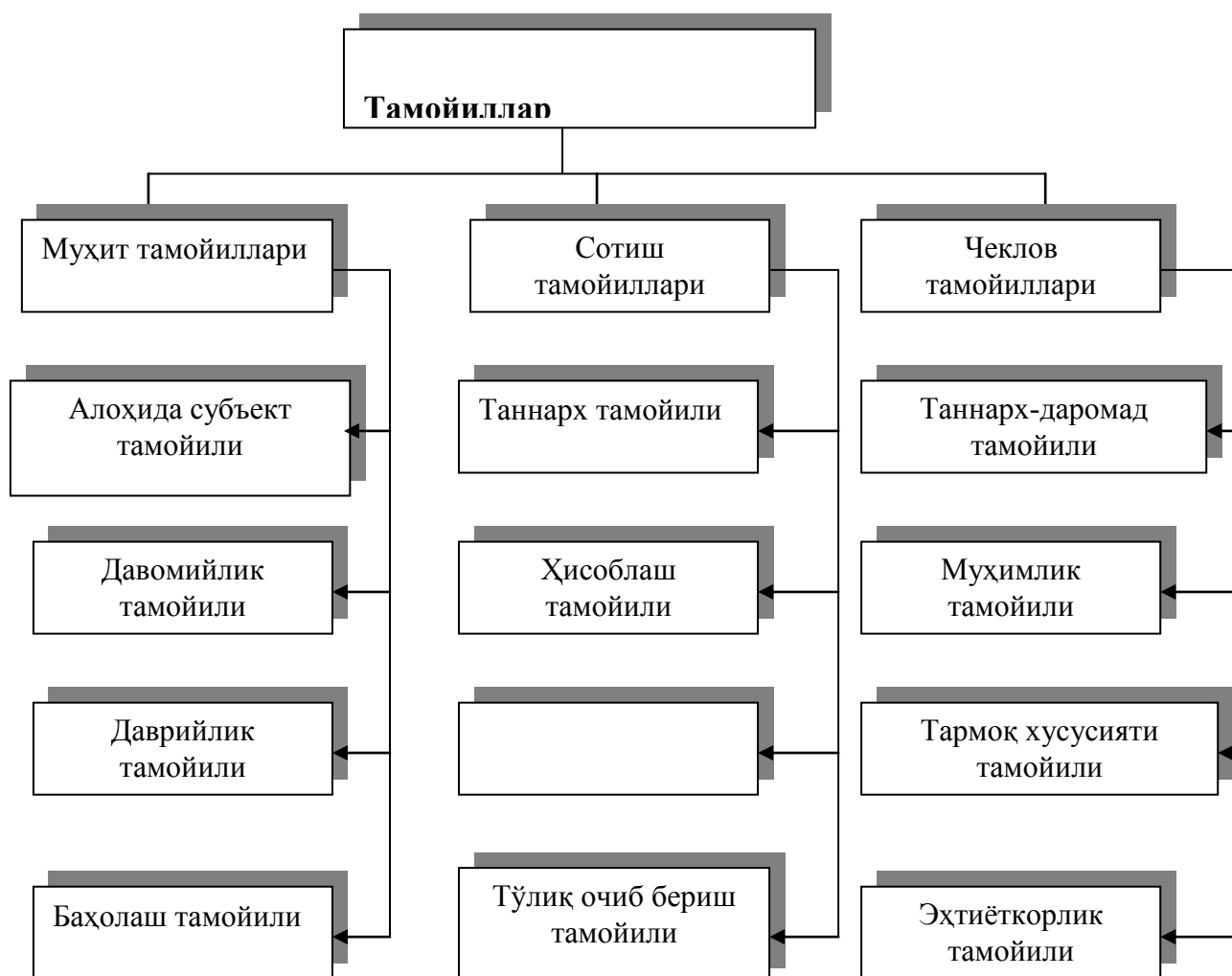
Б. Нидлз, Х. Андерсон ва Колдуэлл, Д. лар ўзларининг илмий қарашларида молиявий ва бошқарув ҳисоби ҳақида сўз юритадилар. Улар тамойил сўзини бу ерда умуман бухгалтерия ҳисобини юритишда қабул қилинган тартиб қоида, услубиятларини ёритишга ҳаракат қилганлар.²⁵

Бухгалтерия ҳисоби халқаро тизимини ўрганган олимлар В. И. Ткач, М. В. Ткач ларнинг фикрига кўра, бухгалтерия ҳисоби тамойиллари-бухгалтерия асосини ташкил этувчи ҳамда бухгалтерия стандартларида акс эттирилган усуллар йиғиндисидир, яъни маблағлар ва манбаларини баҳолаш, бухгалтерия даврларининг бўлиниши, ҳисобда қўлланиладиган усулнинг давомийлиги, ахборотнинг сифатлилиги ва фаолиятнинг давомийлиги.²⁶

²⁵ Нидлз Б, Андерсон Х, Колдуэлл Д “Принципы бухгалтерского учёта”, М. : “Финансы и статистика” - 1999 г. 478 стр.

²⁶ “Международное система учет и отчетности”, М. : “Финансы и статистика”, 1998 г. 12-33стр

Шунингдек, бухгалтерия ҳисобининг ажойиб мактабини яратган Америка олимлари А. Черч, Р. Матгомери, В. Патон ва Д. Мэйларнинг ғоялари бухгалтерия ҳисобини ўрганишнинг мажбурий шарти сифатида билишимиз керак бўлган асосий тамойилларнинг шаклланишини белгилаб берган. Ҳозирда ушбу тамойилда урта йирик тамойилларга бирлаштирилади. Буни қуйидаги чизмада тасвирлаш мумкин:



1.3.1-Расм. Бухгалтерия ҳисоби тамойилларининг туркумланиши.

Мулкчилик шаклидан қатъий назар хўжалик юритувчи субъектларда номоддий активларнинг бухгалтерия ҳисоби бино, иншоот, ер, транспорт жиҳозлари каби моддий активларга нисбатан қўлланиладиган айнан бир хил тамойил ва жараёнларни ўз ичига олади. Бу тамойиллар қуйидагилардан иборат:

- харид (сотиб) олиб олишда таннарх тамойилини қўлаш;
- фойдаланиш давридаги мувофиқлилик (мос келиш) тамойилини қўллаш, бунда қилинган харажатлар ва эвазига олинган даромад бир вақтда акс эттирилиши талаб қилинади;

- муомаладан чиқим қилинаётганда даромадни этироф этиш тамойилини қўллаш, яъни чиқим қилишда олинган тўлов ва муомаладан чиққан активнинг баланс қиймати ўртасидаги фарққа тенг бўлган фойда ёки зарар этироф этилади.

Биз юқорида келтирилган номоддий активларнинг бухгалтерия ҳисобида қўлланиладиган асосий тамойилларни назарий жиҳатдан асослашга эътиборни қаратиш лозим деб ҳисоблаймиз.

Бизнинг фикримизга кўра, таннарх тамойили қуйидаги ҳолатлар бўйича тан олиними керак:

- у объектив, чунки баҳолаш ҳужжатларига асосланган бўлади ва энг асосийси баҳолаш предметиға ҳақиқатдан маълум бир суммада пул тўланган ёки тўланиши шарт;

- иккиёқламалик тамойилидан келиб чиқади, ёки аниқроғи хўжалик воқеалари-фактлар ҳисобда ўзининг амалға оширилган реал баҳосида кўрсатилиши керак;

- мулк сотиб олинган баҳосида акс эттирилади;
- молиявий натижалар тўғри аниқланади, чунки уларға қайта баҳолашнинг таъсири ўтказилмайди.

Шуни ҳам таъкидлаб ўтиш жоизки, хорижий давлатларда маҳсулот таннархи ҳужжатлардаги тўланиши мумкин бўлган, яъни ёзилган суммадан камроқ деб белгиланиши мумкин. Лекин баҳолар ўртасидаги фарқ фойда сифатида акс эттирилади.

Демак, номоддий активлар ҳисобини юритишда таннарх тамойилиға асосланиш лозим экан. Чунки, номоддий активлар сотиб олиш баҳосида акс эттириб, бунда сотиб олишда ҳақиқатда тўланган пул маблағлари ёки унинг эквивалентлари қиймати ва уни ишлаб чиқаришда амалға

оширилган ҳақиқий ҳаражатлар дастлабки қийматни ифодалайди. “Номоддий активлар” бухгалтерия ҳисоби миллий стандартининг 11-бандига асосан, номоддий активларни сотиб олишнинг ҳақиқий қиймати уларни харид қилиш ва ишлатиш учун, тайёр ҳолатга келтириш учун қилинган барча ҳаражатларни: харид нархи, юридик йиғимлар, турли хилдаги солиқ ва йиғимлар учун тўловлар ва бошқа зарур ҳаражатларни ўз ичига олади.

Шунингдек, номоддий активлар пулсиз айрибошлаш тартибида сотиб олинса, уларнинг қиймати баҳоларнинг қайси бири афзалроқ эканлигига қараб, айрибошлашга берилган мулкнинг, сотиб олиган турли ҳуқуқларининг бозор нархи бўйича белгиланади.

Мувофиқ келиш тамойилига кўра, шу ҳисобот даврининг даромадлари уларни сотиб олиш учун қилинган ҳаражатларга мос келиши керак. Ҳаражат ва даромадларнинг мувофиқлик тамойили бухгалтерия ҳисобининг ҳисоблаш усули билан кўзда тутилади, бироқ бу ҳолда бухгалтерия ҳисоботини тақдим этишда ҳаражатлар акс эттириладиган ҳисобот даври муҳим бўлади.

Маълум бир ҳисобот даври учун тушумлар ҳисоблаш тамойилига мос равишда, бухгалтерия ҳисоботини тақдим этишда тушумларни киритиш учун ҳамма шароитлар мавжуд бўлганда ҳисобга олиниши керак. Даромадни аниқ жараёнида вужудга келадиган ҳаражатлар даромад ҳисобга олинган даврда акс эттирилади. Агар даромадлар ўтган даврларда олинган бўлса ёки келгуси ҳисобот даврида ҳисобга олиниши зарур бўлса, унда бу даромадларга тегишли бўлган ҳаражатлар ҳам ўтган ёки келгуси даврда ҳисобга олинади.

Ҳаражатлар худди даромадлар каби молиявий ҳисоботларда бир давр учун акс эттирилади. Бизнингча қуйида келтирилган жадвал ҳаражатлар ва даромадларнинг мос келиш тамойилига боғлиқ ҳолда, ҳаражатларни ҳисобга олишда эътироф этиш учун ёрдам беради:

Даромадлар ва харажатларнинг мувофиқ келиш тамойили

Фойда олишнинг вақт тархи (схемаси)	Харажат элементи бўлиши шарт
Келгуси иқтисодий манфаат	Активлар қисмида ҳисобга олинган
Мавжуд иқтисодий манфаат ёки аниқлаш мураккаб бўлган манфаат	Харажат қисмида ҳисобга олинган
Ҳеч қандай иқтисодий манфаат йўқ	Зарарлар қисмида ҳисобга олинган

Бизга маълумки, ҳисобда соф фойдани ҳисоблаш тамойили ҳамда харажатлар ва даромадларнинг мувофиқ келиш тамойилини бир вақтда қўллаган ҳолда ҳисобланади.

Номоддий активлар субъект учун даромад келтирувчи узоқ муддатли активлар деб тан олинганда эса, бу тамойилга асосан уларни сотиб олишда маълум бир харажатларни амалга оширади. Демак, қилинган харажатлар номоддий активлардан олинаётган даромадлар билан мувофиқ келиши керак. Лекин шуни таъкидлаб ўтиш керакки, номоддий активлардан фойдаланиш туфайли келгусида олиниши мумкин бўлган фойда миқдorigа нисбатан ноаниқлик даражаси юқори бўлади.

Ўзбекистон Республикасида иқтисодий ислохотларнинг амалга оширилиши бухгалтерия ҳисоби ва таҳлил тизимини жаҳон стандартларига мослаштириш натижасида унинг янги объекти бўлган номоддий активларнинг пайдо бўлиши, уларга қўйилган маблағлар маълум даражада самара бериши кераклигини кўрсатади. Шу туфайли у ҳам таҳлилнинг объектига айланди. Номоддий активларни баҳолаш натижасига таъсир этувчи асосий омилларидан бири, улардан фойдаланишга доир ҳуқуқларнинг таҳлили ҳисобланади. Бундай активларни ашёвий кўринишга эга бўлмаганлиги уларни фақат қиймат (пул кўринишида) кўрсаткичида ҳисобга олиш ва шу маълумотлар асосида таҳлил қилиш мумкин. Номоддий активларнинг қиймати эгасига узоқ муддатли ҳуқуқ ва

устунликларни беришда намоён бўлади.

Номоддий активларни қиймат кўрсатгичида баҳолаш бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботида олиб борилади. “Ҳисоб сиёсати ва молиявий ҳисобот” деб номланган 1-сонли бухгалтерия ҳисоби миллий стандартининг 77-бандига асосан, хўжалик юритувчи субъектларнинг бухгалтерия балансида номоддий активларни асосий унсурлари сифатида баҳоланади.

Молиявий ҳолат таҳлилини ташкил этишда номоддий активларнинг ҳолати, улардан самарали фойдаланишда тегишли ахборотлар билан таъминланиши ва мулклардан самарали фойдаланиш кўрсаткичларини ҳисоблаш муҳим аҳамиятга эгадир. Шу сабабли таҳлил қилишда ушбу кўрсаткичларни таққослаш орқали корхона фаолиятига баҳо берилади.

II-БОБ. ХЎЖАЛИК СУБЪЕКТЛАРИДА НОМОДДИЙ АКТИВЛАР ҲИСОБИНИНГ АМАЛДАГИ ҲОЛАТИ

2.1. Номоддий активларнинг хўжалик субъектига кирим қилинишини ҳисобга олиниши

Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида хўжалик юритувчи субъектлар фаолиятида янги фан-техника ютуқларини жорий қилишда уларнинг маблағлари таркибида номоддий активлар муҳим аҳамият касб этади. Дарҳақиқат, номоддий активлар корхоналарнинг бошқа маблағларидан илғор фан-техника ютуқлари билан суғорилганлиги, муайян ҳуқуқий мақомни ифодалиши билан кескин ажралиб туради.

Номоддий активлар ҳисобини ҳуқуқий жиҳатдан тартибга солиш. “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги қонун, унинг асосида ишлаб чиқилган бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари асосида амалга оширилади. Номоддий активлар объектларини ҳисобга олиш жуда муҳим масала бўлиб, ҳар қандай ҳолатларда ҳам эътиборли бўлишни талаб қилади.

Хўжалик юритувчи субъектларга номоддий активлар турли кўринишларда кирим қилиниши мумкин, жумладан:

- тўлов эвазига сотиб олиниши (харид қилиниши);
- четдан жалб қилиш ёки ўз кучи билан яратиш;
- корхона устав капиталига улуш сифатида олиниши;
- бошқа ташкилотлардан бегараз тарзда кирим қилиниши;
- ҳамкорлик (қўшма корхона) тарзида фаолият юритиш мақсадида қабул қилиниши.

Номоддий активларни кирим қилишда энг муҳим масала уларни тўғри ва зарурий кетма-кетликда расмийлаштиришдир. Номоддий активлар моддий-ашёвий асосга эга бўлмаганлиги туфайли амалиётда уларнинг ҳақиқатда корхонага кирим қилиниши ҳамда унумли фойдаланилишини назорат қилиш борасида катор муаммолар учраб келмоқда. Корхонага номоддий активларнинг ҳар қандай кўринишдаги кирим қилиниши дастлабки ҳисоб ҳужжатлари билан расмийлаштирилиши

ЛОЗИМ.

Республикамиздаги қонунчилик базасининг талабларига биноан ҳар қандай номоддий актив турининг корхонага кириш қилиниши натижасида қабул қилиш далолатномаси расмийлаштирилиши лозим. Бу борада далолатномага қўйиладиган энг асосий талаб шуки, у барча зарурий реквизитлар мажмуасидан таркиб топиши лозим. Ушбу талабларга жавоб берувчи далолатномани шакллантириш бўйича фикр-мулоҳазалар Н.К.Ризаев илмий тадқиқот ишида²⁷ ўз аксини топган бўлиб, у анчагина мукамал равишда шакллантирилган, шу нуқтаи назардан келиб чиқиб, айтиш мумкинки, бу шаклдан фойдаланиш номоддий активлар ҳисобини юритишни янада яхшилайдди.

Таъкидлаш жоизки, номоддий активлар объектларини ҳисобга олишда дастлабки ҳужжатлар (шартнома, далолатнома)да бизнинг фикримизга кўра, қуйидаги асосий реквизитлар бўлиши лозим: объектнинг ҳисоб (архив) рақами, кўриниши, объектлардан фойдаланиш муддатлари, асл нусхаларини сақлаш жойи, объектни жорий этган муаллиф (корхона, ташкилот), объектдан фойдаланувчи жойнинг номи, ҳужжатларни сақлаш рақамлари, харажатларга киритиш объектлари ва бошқа кўрсаткичлар.

Номоддий активлар қайси манба ҳисобидан қабул қилинмасин, “Номоддий активларни қабул қилиш далолатномаси” асосида кириш қилиниши шарт.

Номоддий активларни қабул қилиш далолатномаси тўлдирилганидан сўнг бухгалтерияга берилади. Далолатнома билан бирга объектларнинг ўзига хос барча ҳужжатлари ҳам сақланади ва уни субъект раҳбари тасдиқлайди. Шунинг ҳам таъкидлаш жоизки, айрим номоддий объектлар бўйича далолатномани тўлдириш активнинг ўзига хос хусусиятлари ва ҳисоб юритиш сиёсатида белгиланади.

Баъзи бир номоддий активлар объектлари учун фақатгина

²⁷ Ризаев Н.Д. Номоддий активларнинг бухгалтерия ҳисоби ва молиявий таҳлилини такомиллаштириш. Иқтисод фанлари номзоди илмий даражасини олиш учун диссертацияси. –Т.: 2004. Б.153.

“Номоддий активларни қабул қилиш далолатномаси”нинг ўзи ҳисобга олишда етарли асос бўла олмайди. Масалан, ноу-хау каби ҳисоб объектлари учун унинг ҳақидаги маълумотлар учинчи шахсга сир бўлиши лозим.

Таъкидлаш жоизки, номоддий актив турларини ҳисобга олишда зарур ҳисобланувчи ҳужжатлар рўйхати корхона хусусиятидан келиб чиққан ҳолда қатъий равишда белгилаб қўйилиши мақсадга мувофиқ.

Номоддий активларнинг корхонага кириб келиш кўринишларига алоҳида тўхталиб ўтиш мақсадга мувофиқ.

Номоддий активларни сотиб олишда бошқа узоқ муддатли активлардаги каби тартиб қўлланилади, яъни яратилиш харажатлари, кенгайтириш харажатлари ва бошқа шу кабилар ҳам ҳисобга олинади.

Шунингдек, мазкур счёта дебетида объектдан айнан кўзланган мақсадда фойдаланиш учун тайёр ҳолатга келтирилгунга қадар бўлган барча сарф-харажатлар акс эттирилади²⁸.

Барча турдаги номоддий активларни бошланғич баҳоси учун асос бўлиб уларнинг бухгалтерия ҳисоби бўйича қабул қилинадиган бошланғич қиймати бўлиши шарт. 7-сон БХМСнинг 14-бандига асосан ҳақ эвазига сотиб олинган номоддий активларнинг бошланғич қийматига қуйидаги харажатлар киритилади:

- ҳуқуқдан воз кечиш (сотиб олиш) шартномасига мувофиқ ҳуқуқ эгаси (сотувчи)га тўланган суммалар;
- ҳуқуқ эгасиниш мутлақ ҳуқуқидан воз кечиши (сотиб олиш) муносабати би-лан амалга оширилган рўйхатдан ўтказиш йиғимлари, давлат божлари, патент божлари ва бошқа шунга ўхшаш тўловлар;
- божхона божлари ва йиғимлари;
- номоддий активларни сотиб олиш муносабати билан тўланадиган

²⁸ Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан. НСБУ №21: План счётов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению/ Ред.совет Т.И.Жураев, Ш.У.Хайдаров, Х.А.Ортыков, Л.П.Югай. –Т.: Издательский дом Мир экономики и права, 2002. С. 50.

солиқлар, йиғимлар ва тўловлар суммалари (агар улар қопланмаса);

- номоддий активларни сотиб олиш билан боғлиқ ахборот ва маслаҳат хизматлари учун тўланадиган суммалар;

- номоддий активлар улар орқали сотиб олинган воситачиларга тўланадиган ҳақлар;

- номоддий активларни етказиб бериш (ишлаб чиқиш) хатарини суғурталаш бўйича харажатлар;

- активдан мақсадга кўра фойдаланиш учун уни яроқли ҳолатга келтириш билан бевосита боғлиқ бошқа харажатлар.

Номоддий активларни фойдаланиш учун тайёрлашга оид қўшимча харажатлари (масалан, тайёргарлик билан шуғулланувчи ходимлар иш ҳақи, ижтимоий суғуртага ажратмалар, сарфлаш ва бошқа материаллар ва ҳоказо) ҳам номоддий активларнинг бошланғич қийматига киритилади.

Номоддий активларни сотиб олиш харажатлари узоқ муддатли инвестиция ҳисобланади ва 0830- “Номоддий активларни сотиб олиш” счёти дебитида акс эттирилади. Худди шу счётада уларни режалаштирилган мақсадларда фойдаланишга яроқли ҳолга келтириш билан боғлиқ барча харажатлар ҳам йиғилади.

Номоддий активларни ҳисобга қабул қилиш (фойдаланишга топширилиши) 0410-0490-счётлар дебитида 0830- “Номоддий активларни сотиб олиш” счёти билан корреспонденцияда акс эттирилади.

2.1.1-жадвал.

Номоддий активларни сотиб олиш

Ҳақ эвазига сотиб олинган номоддий активларнинг бухгалтерия ҳисобига	
дебет	кредит
0830- “Номоддий активларни сотиб олиш”	6010- “Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счётлар”; 6990- “Бошқа мажбуриятлар”
0400- “Номоддий активлар” гуруҳи счётлари	0830- “Номоддий активларни сотиб олиш”

“Қизилтепа пахта тозалаш” очик акциядорлик жамияти томонидан 1000 минг сўм қийматдаги товар белгисига бўлган мутлақ ҳуқуқ сотиб олинди. Бундан ташқари, товар белгисини сотиб олиш билан боғлиқ бож тўлови ва маслаҳат хизматлари учун ҚҚС билан 150 минг сўм миқдорида пул тўланди.

Товар белгисининг бошланғич қиймати харид қиймати, шунингдек товар белгисига бўлган ҳуқуқни рўйхатдан ўтказиш учун тўланган ва уни сотиб олиш-да маслаҳатлар хизматига ҳақ тўлаш бўйича харажатлар суммаларидан иборат бўлиб, у 1 150 минг сўмни (1 000 + 150) ташкил этади. Товар белгисини сотиб олишда тўланган ҚҚС суммаси Солиқ кодексининг 219-моддасига асосан унинг бошланғич қийматига киритилади.

2.1.2-жадвал.

“Қизилтепа пахта тозалаш” очик акциядорлик жамияти номоддий активларни сотиб олиш эвазига келиб тушиши

Т/р	Хўжалик операцияларининг мазмуни	Сумма, минг сўм	Счётлар корреспонденцияси	
			дебет	кредит
1	Товар белгисига бўлган мутлақ ҳуқуқ сотиб олинди	1 000	0830	6010
2	Бож тўлови ва маслаҳат хизматлари бўйича харажатлар акс эттирилади	150	0830	6990
3	Товар белгиси учун тўлов акс эттирилади	1 000	6010	5110
4	Бож ва хизматлар учун тўлов акс эттирилади	150	6990	5110
5	Товар белгиси бошланғич қиймати белгиланиб, фойдаланишга топширилди	1 150	0420	0830

Корхона бухгалтериясида НМА-1 шакл бўйича номоддий активларни ҳисобга олиш варақачаси очилади. У қабул қилиш-топшириш далолатномаси (эркин шаклда) ва бошқа ҳужжатлар асосида бир нусхада тўлдирилади.

Баъзи бир номоддий актив турларини харид қилиш масалаларига батафсилроқ тўхталиб ўтамиз.

Муаллифлик ҳуқуқини сотиб олишда асардан фойдаланиш бўйича тузилган муаллифлик шартномалари асос ҳисобланади. Муаллифлик шартномасининг ўзига хос томони унинг предметида, яъни ушбу шартнома асосида муаллиф асардан фойдаланиш ҳуқуқини бериш мажбуриятини олади. Бу каби ҳолатларда 1 млн.сумни 0470-“Муаллифлик ҳуқуқлари” счётида ҳисобга олиб бориш тўғри йўл ҳисобланади.

Корхонанинг ўзида яратилган номоддий активларни мулк таркибига олиш масаласи ҳозирги куннинг энг долзарб масалаларидан бири бўлиб турибди. Дунёнинг ривожланган давлатларида ҳам бу масалага турлича ёндашувлар мавжудлигига гувоҳмиз. Жумладан, Франциядаги тартибга асосан корхонанинг ўзида яратилган номоддий активлар тан олинмайди. Америка Қўшма Штатларида айримлари капиталлаштирилади, қолганлари эксплуатацион харажатлар жумласига қўшиб юборилади. Швейцарияда маълум бир талабларга жавоб берган харажатлар капиталлаштирилиши тавсия этилади. Бу талаблар жумласига объектнинг фойда келтириши, бошланғич қийматини аниқлаш имконининг мавжудлиги, объект тугалланмаган тақдирда компаниянинг уни тугатишга маблағлари етарли эканлиги кабилар киритилади.

Корхонанинг ўзи томонидан яратилган (ишлаб чиқилган) номоддий активнинг бошланғич қиймати уни ишлаб чиқишга сарфланган ҳақиқий харажатлар суммаси сифатида аниқланади. Бундай харажатларга ишлатилган моддий бойликлар; иш ҳақи; чет ташкилотларнинг ҳамкорликдаги изланиш шартномалари асосидаги хизматлари учун тўловлар; патент, гувоҳнома олиш билан боғлиқ бўлган патент тўловлари киради.

Номоддий активнинг ҳақиқий таннархини аниқлаш иложи бўлмаган ҳолларда ушбу харажатлар илмий-тадқиқот ишлари ёки илмий-тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишлари бўйича харажатлар қилиб акс эттирилади.

Ихтирога ҳуқуқни патент, фойдали моделга гувоҳнома, саноат намунасига патент тасдиқлайди. Патент - расмий ҳужжат бўлиб, уни давлат номидан ЎзР Патент идораси беради. Патентда ихтиро муаллифлари исмлари

кўрсатилган бўлиши мумкин, лекин у бўйича барча ҳуқуқлар ташкилотга тегишли бўлади.

Бухгалтерия ҳисобида номоддий активларни ишлаб чиқиш бўйича барча ҳақиқий харажатлар 0890- “Бошқа капитал қўйилмалар” счёти дебити бўйича акс эттирилади, Агарда:

- хизмат вазифаларини ёки иш берувчининг аниқ вазифасини бажариш тартибида олинган интеллектуал фаолият натижаларига бўлган мутлақ ҳуқуқ иш берувчи корхонага тегишли бўлса;

- номоддий активга бўлган мутлақ ҳуқуқ корхонага тегишли, ҳатто у чет ташкилот томонидан унинг буюртмасига кўра яратилган бўлса;

- товар белгиси ёки товар чиқарилган жой номидан фойдаланиш ҳуқуқига гувоҳнома корхона номига берилган бўлса, номоддий активлар яратилган деб ҳисобланади.

Шуни ёдда тутмоқ зарурки, ишлаб чиқилган номоддий активлар корхонанинг ўзи томонидан фойдатанилиши шарти билан капитал қўйилмаларни ҳисобга олиш счётларида акс эттирилади. Агар номоддий активларни сотиш режалаштирилган бўлса, у ҳолда номоддий активни ишлаб чиқиш харажатлари 2010- “Асосий ишлаб чиқариш” счётида ҳисобга олинади.

“Қизилтепа пахта тозалаш” очик акциядорлик жамияти томонидан ўз фаолиятида уч йил давомида фойланиш учун дастурий таъминот ишлаб чиқилган. Жами ишлаб чиқиш харажатлари 338,9 минг сўмни, шу жумладан ходимларга иш ҳақи - 260 минг сўм, бюджетдан ташқари жамғармаларга ажратмалар - 62,4 минг сўм, дастурий таъминотни ишлаб чиқишда фойдаланилган компьютерларга ҳисобланган амортизация - 16,5 минг сўмни ташкил этган.

Корхона томонидан ишлаб чиқилган дастурий таъминотининг бошланғич қиймати сарфланган барча харажатлар йиғиндиси - 338,9 минг сўм ҳисобланади. Улар дастурий таъминотни ишлаб чиқиш жараёнида 0890- “Бошқа капитал қўйилмалар” счётида капиталлаштирилиб, кейинчалик 0430- “Дастурий таъминот” счётига ҳисобдан чиқарилади.

2.1.3-жадвал.

“Қизилтепа пахта тозалаш” очик акциядорлик жамияти ўзи томонидан ишлаб чиқилган номоддий активларнинг қабул қилиниши

Т/Р	Хўжалик операцияларининг мазмуни	Сумма, минг сўм	Счётлар корреспонденцияси	
			дебет	кредит
1	НМАни ишлаб чиқишда қатнашган ходимларга иш ҳақи ҳисобланди	260	0890	6710
2	Ягона ижтимоий тўлов акс эттирилди	62,4	0890	6520
3	Компьютерларга амортизация ҳисобланган	16,5	0890	0250
4	НМАни фойдаланишга топшириш	338,9	0430	0890

Мамлакатимиздаги 7-сон “Номоддий активлар” деб номланувчи бухгалтерия ҳисоби миллий стандартга мувофиқ корхонада яратилган номоддий активлар хўжалик юритувчи субъектнинг ўзи томонидан яратилган ва уни яратиш чиқимларини аниқ белгилаш мумкин бўлган ҳолларда номоддий актив таннарни бўйича акс эттирилади.

11-сон “Илмий- тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишлаб чиқишларга харажатлар” деб номланган бухгалтерия ҳисоби миллий стандартга амал қилиб келмоқда. Унга биноан илмий тадқиқот ишлари бу янги илмий ёки техник билим ва ғояларни олиш мақсадида ўзига хос ва режали изланишларни амалга оширишдан иборат.

Номоддий актив объектларининг корхона устав капиталига улуш сифатида кирим қилиниши “Капитал қўйилмалар” жумласида ҳисобга олинмайди, бунга сабаб мазкур ҳолатда ҳеч қандай капитал қўйилма амалга оширилмайди. Мазкур тоифадаги операциялар “Номоддий активларни ҳисобга олиш счётлари”нинг (турлари бўйича) дебитида ва “Устав капиталига улуш бўйича таъсисчилар мажбуриятлари” счётининг кредитида акс эттирилади.

Бу тоифадаги операцияларни амалга ошириш учун асос сифатида таъсисчилар шартномаси хизмат қилади.

Корхона устав капиталига улуш ҳисобига олинган номоддий активларнинг бошланғич қиймати, агарда Ўзбекистон Республикаси қонун ҳужжатларида бошқа ҳол назарда тутилмаган бўлса, корхона муассислари (иштирокчилари) томонидан келишилган уларнинг пулдаги баҳоси асосида белгиланади.

Корхона устав капиталига интеллектуал мулк объектларига қуйидаги ҳуқуқлар қиймати кўрсатилган ҳолда киритилиши мумкин (қуйида кўрсатилган ҳуқуқлардан корхонанинг хўжалик фаолиятида даромад олиш манбаи сифатида албатта фойдаланиш шарти билан).

Номоддий активларни корхона устав капиталига улуш сифатида бериш учун корхона (жисмоний шахс) бундай ҳуқуқга эга бўлиши керак. Ҳуқуқни бериш гувоҳнома, патент ёки лицензияни бериш шартномаси билан расмийлаштирилган ва амалдаги қонун ҳужжатлари билан белгиланган тартибда рўйхатдан ўтган бўлиши керак.

Шуни таъкидлаб ўтиш лозимки, айрим ходимларнинг билими, уларнинг малакаси ва тажрибаси номоддий актив сифатида баҳоланмайди ва интеллектуал мулк кўринишида устав капиталига киритилмайди. Ўз интеллектуал қобилияти ёки малакасини тасарруф этиш ҳуқуқи фуқароларнинг шахсий ажралмас ҳуқуқи ҳисобланади.

Интеллектуал мулк объектини корхонанинг устав капиталига киритиш учун қуйи-дагиларни амалга ошириш керак:

1) интеллектуал мулк объектларига бўлган ҳуқуқнинг мавжудлигини ва тўғри расмийлаштирилганлигини экспертиза қилиш;

2) интеллектуал мулкнинг устав капиталига киритилишига доир ҳужжатларни тайёрлаш. Интеллектуал мулкни устав фондига иштирокчининг улуши сифатида киритиш лицензия шартномаси ёки интеллектуал мулк объектининг ҳуқуқ эгаси (мулкдори) ва корхона раҳбари ўртасида шартнома тузиш йўли билан амалга оширилади. Шартнома ёзма шаклда тузилган ва Патент идорасида рўйхатдан ўтган ёки Ўзбекистон Республикасининг қонун ҳужжатларида белгиланган тартибда тасдиқланган бўлиши керак. Рўйхатдан

ўтказилмаган (тасдиқланмаган) шартнома ҳақиқий эмас деб ҳисобланади;

3) номоддий активларга бўлган ҳуқуқ берилганлигини ва интеллектуал мулк объектларининг устав капиталига улуш сифатида қабул қилинганлигини тасдиқловчи ҳужжатларни расмийлаштириш;

4) интеллектуал мулк қийматини баҳолаш ва баҳолаш ҳужжатларини расмийлаштириш.

Хўжалик жамияти иштирокчиси улушининг пулдаги баҳоси муассислар (иштирокчилар) ўртасидаги келишувга мувофиқ белгиланади.

Агар жамиятнинг шу йўсинда сотиб олинаётган акциялари ва бошқа қимматли қоғозларининг номинал қиймати конун ҳужжатларида белгиланган энг кам миқдордаги иш ҳақининг икки юз бараваридан кўпни ташкил этса, жамиятнинг акциялари ва бошқа қимматли қоғозларининг ҳақи сифатида топширилаётган мол-мулкнинг пулдаги баҳосини мустақил баҳоловчи чиқариши керак²⁹.

Тадбиркорлик субъектларини давлат рўйхатидан ўтказиш, ҳисобга қўйиш ва рухсат берувчи ҳужжатларни расмийлаштириш тартиби тўғрисидаги низомнинг (ЎзР ВМнинг 20.08.2003 й.даги 357-сон қарори билан тасдиқланган) 12-бандига асосан, агар чет эл сармояси иштирокидаги корхона устав жамғармасига тўлов сифатида интеллектуал мулк киритилса, у ҳолда корхона рўйхатга олувчи идорага баҳоловчи томонидан қонунчиликда ўрнатилган тартибда тузилган баҳолаш тўғрисидаги ҳисоботни тақдим этиши лозим.

Номоддий активларнинг корхона устав капиталига улуш сифатида тушиши бухгалтерия ҳисобида акс эттириш.

Қизилтепа пахта тозалаш” очик акциядорлик жамиятининг устав капитали икки муассис: «А» корхона ва жисмоний шахс улушлари ҳисобига шакллантирилади. «А» корхона улуш сифатида 15 000 минг сўм пул маблағини, жисмоний шахс эса дастурий маҳсулотга бўлган мутлак ҳуқуқни киритди. Дастурий

²⁹ ЎзРнинг “Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя қилиш тўғрисида”ги Қонунининг 1996 й 33-моддаси.

махсулотнинг қиймати тарафларнинг келишувига асосан 12 000 минг сўмда баҳоланди.

Устав капиталига номоддий актив улушини акс эттиришга доир бухгалтерия ўтказмалари қуйидаги кўринишда бўлади:

2.1.3-жадвал

Қизилтепа пахта тозалаш” очик акциядорлик жамиятига номоддий активлар билан устав капиталига улуш сифатида тушиши

T/p	Хўжалик операцияларининг мазмуни	Сумма, минг сўм	Счётлар корреспонденцияси	
			дебет	кредит
1	«А» муассиснинг қарзи акс эттирилади	15 000	4610	8330
2	Жисмоний шахсларнинг қарзи қарзи акс эттирилади	12 000	4610	8330
3	«А» муассиснинг улуши акс эттирилади	15 000	5110	4610
4	Жисмоний шахсларнинг улуши акс эттирилади	12 000	0430 0830	4610

Таъкидлаш жоизки, бу санаб ўтилган хусусиятлардан ҳеч бири активнинг юқорида таъкидлаб ўтилган хусусиятларига мос келмайди, яъни алоҳида тарзда фойдаланиб бўлмайди, уларни ўз эгасидан ажратиш имконияти йўқ. Шундай бўлсада, бизнинг фикримизга кўра, корхона ўз ишчи ва хизматчиларининг интеллектуал хусусиятларини тан олиши муҳим аҳамият касб этади. Биринчидан, бундай ёндашув асосида аниқ бир ходим хусусиятлари орқали корхона қандай даражада фойда (наф) олаётганлиги кузатилади. Иккинчидан, ходимлар борасида самарали сиёсат юритиш имконини беради. Учинчидан, бу хусусиятларнинг маълумотлар базасига тўлиқ жойлаштирилиши корхонанинг бозордаги аниқ ўрни, баҳоси ва келажагини белгилаб олишда ўзига хос аҳамият касб этади. Шундай экан, бу каби маълумотларни тўплаш учун балансдан ташқари счёт очиш ва унда зарурий маълумотларни мунтазам равишда тўплаб бориш мақсадга мувофиқ, деб ҳисоблаймиз. Бу мақсадда очилаётган счёт 015-балансдан ташқари счёт сифатида қайд этилиб, уни

“Корхона ходимлари ва таъсисчиларининг интеллектуал ҳамда ишбилармонлик хусусиятлари” деб номлашни тавсия этамиз. Ушбу счёт бошқа балансдан ташқари счётлардаги каби тартиб асосида юритиб борилади.

Таклиф этилаётган янги номоддий актив Интернет-саҳифанинг номига бўлган мутлақ ҳуқуқ умумий қиймати 0485-“Интернет саҳифа номига бўлган мутлақ ҳуқуқ” счёти дебетида акс этирилиши мумкин. Умумий қиймат уни яратиш, провайдерга интернет-саҳифани ўз серверига жойлаштирганлиги учун тўлов, интернет-саҳифа номига бўлган мутлақ ҳуқуқни рўйхатга олиш учун тўловлардан ҳосил бўлади. Интернет-саҳифадан фойдаланиш муддати мутлақ ҳуқуқни тасдиқловчи ҳимоя ҳужжатларининг амал қилиш муддатига боғлиқ шунингдек, корхонага иқтисодий наф келтириши керак бўлган интернет-саҳифадан фойдаланиш муддати ҳам эътиборга олинади.

Беғараз тартибда олинган номоддий актив объектлари ҳам капитал қўйилмалар таркибига киритилмайди ва улар корхонага ҳада этилган мол-мулк сифатида қабул қилинади. Таъкидлаш лозимки, бу каби мол-мулкларни ҳада шартномаси асосида қабул қилиб бўлмайди. Агар ушбу объект мутлақ ҳуқуқ бўлса, албатта, муаллифлик ёки лицензион шартнома асосида расмийлаштирилиши шарт.

2.2. Номоддий активларни баҳолаш ва қайта баҳоланишининг бухгалтерия ҳисоби

Иқтисодий ислохотлар шароитида баҳолаш муаммоси энг асосий масалалардан бири ҳисобланади. Бухгалтерия ҳисобида умумқабул қилинган тамойилларга биноан барча активлар, пассивлар, хусусий капитал, даромадлар ва харажатлар бошланғич қиймат (ҳақиқий таннарх) асосида баҳолаб борилади. Лекин номоддий активларни бошланғич қиймати ёки ҳақиқий таннархи асосида баҳолашда қандай усуллардан фойдаланилиши ва тегишли актив қийматини аниқлаш муҳимдир.

Бозор иқтисодиёти шароитида номоддий активлар баҳосининг тўғри аниқланиши муҳимлигидан келиб чиққан ҳолда бу натижа корхона фаолиятининг бир қатор жиҳатларига ўз таъсирини ўтказишини таъкидлаш мумкин:

1) Баҳолаш натижалари бухгалтерия ҳисобининг ва молиявий ҳисоботлар шаклланишининг объективлигини тўғри аниқлашда муҳим аҳамиятга эгадир;

2) Ушбу кўрсаткич номоддий активларни шакллантириш учун зарур бўлган капитал миқдорини аниқлаб беради;

3) Номоддий активлар қиймати маҳсулот таннархи даражасига сезиларли таъсир этади, демак, корхонанинг умумий баҳо сиёсати ҳам бундан холи эмас;

4) Номоддий активлар қийматининг реал даражада акс эттирилиши корхоналарнинг у ёки бу даврдаги хўжалик фаолияти якуний натижаларини объектив равишда баҳолаш имконини беради;

5) Корхона томонидан кредит олиш жараёнида номоддий активлар ушбу кредитнинг мулкӣ таъминоти бўлиб (активларнинг гаров сифатидаги қиймати) хизмат қилади;

6) Номоддий активлар қийматини баҳолаш уларни мулкӣ суғурта қилиш жараёнида муҳим аҳамият касб этади (активларнинг суғуртавий қиймати);

7) Номоддий активлар қиймати мулк солиғини ҳисоблаш даврида ушбу солиқ миқдорини аниқлаш учун асос бўлиб хизмат қилади;

8) Номоддий активлар қиймати, бозор иқтисодиёти шароитида муҳим аҳамиятга эга бўлган кўрсаткичлардан бири ҳисобланувчи, корхона бозор қийматининг шаклланишига бевосита таъсир этади;

9) Номоддий активларнинг объектив равишда белгиланган ҳолатларда банкрот деб эълон қилинган корхоналар кредиторларининг даъволарини қоплаш учун реал имконият сифатида қабул қилинади.

Номоддий активларни баҳолашда асосан уларнинг турини, фойдаланиш жараёнидаги ўрнини, харид қилинган манбаини аниқлаш муҳимдир. 7-сон БХМСда³⁰ номоддий активларнинг қуйидаги қийматлари таъкидлаб ўтилган:

- дастлабки қиймат;
- тугатиш қиймати;
- сотиш қиймати;
- қолдиқ (баланс) қиймати;
- қоплаш қиймати.

Бозор иқтисодиёти шароитида баҳолаш мураккаб жараёндир, номоддий активларни баҳолаш эса жуда мураккабдир.

Шунинг учун номоддий активларнинг баҳолаш тамойилларини кўриб чиқиш мақсадга мувофиқ. Баҳолашни асосий элементи бўлиб, қиймати ҳисобланади.

Бошқа активлар сингари номоддий активларни баҳолашда ҳам қуйидаги қийматлардан фойдаланилади:

- Бозор қиймати;
- Ҳисобланган қиймат;
- Инвестиция қиймати;
- Балланс қиймати.

Номоддий активларнинг қийматини аниқлашда қуйидаги усуллардан фойдаланилади. Бу усуллар:

- Ҳаражат усули;
- Такқослаш (бозор) усули;
- Даромад усули.

Ҳаражат усулининг асосида номоддий активлар яратиш билан боғлиқ ҳақиқий ҳаражатлар ётади. Ҳаражат усули номоддий активлар

³⁰ Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан рўйхатга олинган 7-сон “Номоддий активлар” Бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти. 2005 йил 27 июнда

инвентаризация қилиш ва балланс қийматини аниқлаш мақсадида қўлланилади.

Таққослаш (бозор) усули номоддий активларни олди-сотди жараёнида мавжуд бозор баҳолари билан таққослаш асосида қиймати аниқланади. Таққослаш усули номоддий активларни қийматини аниқлашда жуда кам қўлланилади.

Номоддий активлар қийматини баҳолашда энг кенг қўлланиладиган усул бу – даромад усулидир. Бу усулнинг моҳияти шундан иборатки, номоддий активнинг қиймати ундан фойдаланиш билан келажакда олинладиган даромад миқдорида асосланади.

Ҳозирги кунда номоддий активларни баҳолашнинг қатор усуллари асослаб берилган. Бу борадаги муаммо баҳолаш усуллари топишда эмас, балки вазиятдан келиб чиққан ҳолда қайси усулдан фойдаланиш лозимлигини аниқлашдан иборат. Бу ҳолат баҳоловчи мутахассисдан патент ва муаллифлик ҳуқуқлари ҳамда бухгалтерия ҳисоби борасидаги бир қатор тушунчаларни тўлиқ билишни талаб этади.

Ҳолатдан келиб чиққан ҳолда баҳоловчи мутахассис олдида объектнинг ҳақиқий, асосланган қийматини аниқлаб бериш вазифаси қўйилади. Ҳар бир ҳолатда маълум бир объект учун унинг хусусиятларини, баҳолашга таъсир этувчи омилларни тўлиқ ҳисобга олиши мумкин бўлган шахсий (индивидуал) ҳисоб-китоблар услубиётини ишлаб чиқиш мақсадга мувофиқ бўлади, деган фикрдамиз. Юқорида таъкидлаб ўтилган омиллар жумласига бозор конъюнктураси, номоддий активнинг корхонага фойда келтира олиши, ҳуқуқларга эгалик қилиш муддатлари ва бошқа шу кабиларни киритиш мумкин.

Юқоридаги усуллар ўз ичига бир қанча усулларни олади (2.2.1-расм).



2.2.1-расм. Номоддий активларни баҳолаш усуллари.

Қайси усулни танлаш, қўллашда номоддий активларнинг хусусиятларини ҳисобга олиш мақсадга мувофиқ. Шунингдек олди-сотди

шартларига ҳам боғлиқ.

Номоддий активлар қийматини баҳолашда маълум бир тамойилларга асосланиш зарур. Бу борада ҳам иқтисодчи олимларнинг фикрларига тўхталамиз.

Номоддий активлар қийматини баҳолашнинг босқичларини 2.2.1-расмда акс эттирдик.



2.2.2-расм. Номоддий активлар қийматини баҳолаш босқичлари

Бухгалтерия ҳисобида номоддий активлар бошланғич ва қолдиқ қийматларда акс эттирилади.

Бу борада И.Н.Исманов қуйидаги фикрларни билдирган:

“Номоддий активларга келсак Европа ҳамжамияти директиваларида уларга нисбатан янги қоидалар белгиланмаган. Номоддий активларни баҳолашдаги асосий ёндашув – уларни бошланғич (дастлабки) қийматларда тан олиш ва ҳисоботларда акс эттиришдан иборат бўлиб қолмоқда”³¹.

Н.Ризаев томонидан шундай фикр билдирилган: “Номоддий активлар хўжалик юритувчи субъектларда дастлабки, реализация ва қолдиқ қийматларда ҳисобга олиниши лозим”³².

“38-сон МҲХС “Номоддий активлар” бўйича номоддий активлар қуйидаги икки усулда ҳисобга олиниши талаб қилинади:

1. Асосий усул – қадрсизланган йиғилган амартизация ва зарарли дастлабки нархдан чиқариб ташлаш;
2. Муқобил усул – қадрсизланишдан сўнг йиғилган амартизация ва зарарни қайта баҳоланган нархдан чиқариб ташлаш”³³.

Шунингдек, мол-мулкни баҳолаш борасида дунё амалиётида мавжуд бўлган ҳамда илғор ҳисобланувчи тажрибалардан ҳам фойдаланиш мақсадга мувофиқ деган фикрдамиз. Халқаро стандартларга мувофиқ³⁴ ҳар қандай мулк, хусусан, номоддий активларнинг қийматини аниқлашда қуйидаги тартибда ишлар амалга оширилади:

– қуйидаги маълумотлар йиғилади ва таҳлил қилинади: баҳоланаётган объект тўғрисида ҳамда бу каби объектлар иштирокида амалга оширилаётган бозор битимлари бўйича ҳуқуқий, молиявий ва бошқа маълумотлар; объект таркибий қисмларининг баҳосини аниқлаш

³¹ Исманов И.Н. Узоқ муддатли активларнинг бухгалтерия ҳисоби ва аудити методологиясини такомиллаштириш масалалари. и.ф.д. илмий даражасини олиш учун тақдим этилган диссертация Тошкент: - 2009, 85-бет.

³² Ризаев Н.Д. Номоддий активларнинг бухгалтерия ҳисоби ва молиявий таҳлилини такомиллаштириш. Иқтисод фанлари номзоди илмий даражасини олиш учун диссертацияси. –Т.: 2004. Б. 39.

³³ Шу жойда, 87-бет.

³⁴ Международные стандарты финансовой отчетности. 1999. М.: Аскери-АССА, 1999. С. 976-977.

учун маълумотлар; баҳоланиш объекти бўйича амалга оширилган харажатларни хужжатлаштириш меъёрларини аниқлаш учун маълумотлар;

– баҳоланаётган объектдан фойдаланишнинг асосий шакллари ва ундан фойдаланиш мумкин бўлган бошқа вариантлар таҳлили;

– сотилиши ёки ишлаб чиқиш ва амалга ошириш режалаштирилаётган лойиҳаларда қатнашиши мўлжалланаётган баҳоланиш объектининг қийматига ушбу лойиҳа шартномаларининг мавжудлиги ҳамда амал қилиш муддатларининг таъсирини ҳисобга олиш;

– турли хилдаги баҳоланиш усуллари ёрдамида олинган миқдорларнинг ўзаро солиштирилиши.

Номоддий активлар қийматини қайта баҳоланиш маълум муддатга уларнинг ҳақиқий қийматини белгилаш учун ўтказилади. Дастлабки қиймати бўйича ҳисобда актив сифатида акс эттирилганидан кейин номоддий актив қайта баҳоланиш санасида бозор қиймати бўйича қайта баҳоланади. Бунда бозор қийматини аниқлаш мумкин бўлса, сўнг жамғарилган амортизацияни чиқариб ташлаган ҳолда ҳисобга олинади.

Номоддий активни қайта баҳоланишда, бундай активлар учун фаол бозор бўлган ҳоллардан ташқари ҳолатларда мазкур қайта баҳоланаётган актив мансуб бир турдаги номоддий активларнинг барча гуруҳи ҳам қайта баҳоланиши керак³⁵.

Қайта баҳоланиш натижасида номоддий активлар жорий қиймати бўйича бухгалтерия ҳисоб ва молиявий ҳисоботда акс эттирилади.

Агар илгари қайта баҳоланган номоддий активнинг жорий қиймати эндиликда фаол бозор маълумотлари асосида аниқланиши мумкин бўлмаса, номоддий активнинг баланс қиймати тўпланган амортизация чиқариб ташлангандан кейинги фаол бозор маълумотлари асосида сўнгги қайта баҳоланиш кунидаги тикловчи қиймати бўлиши керак³⁶.

Номоддий активларни қайта баҳоланишда унинг жорий қийматини

³⁵ Жўраев Н., Бобожонов О., Абдувахидов Ф., Сотиволдиева Д. Молиявий ва бошқарув ҳисоби: - Тошкент.: 2007. – 210 б.

³⁶ Каримов А.А., Исломов Ф.Р., Авлоқулов А.З. Бухгалтерия ҳисоби. - Тошкент.: “Шарқ”, 2004. – 238 б.

хужжат асосида тасдиқлаш учун корхона ихтиёрига кўра қуйидагилардан фойдаланиш мумкин:

а) ишлаб чиқарувчи фирмалар ва уларнинг махсус дилерлари, ваколатхоналардан ёзма шаклда олинган ўхшаш номоддий активга берилган нархлар тўғрисидаги маълумотлар;

б) қайта баҳолаш ўтказилган ва номоддий активлар сотиб олинган кундаги Марказий Банк курслари нисбатига қараб белгиланган ҳисоб-китоб коеффицинини қўллаш билан эркин муомаладаги валютада сотиб олинган кундаги (тасдиқловчи ҳужжат бўлганда) номоддий активларнинг қиймати ҳақидаги маълумотлар;

в) қайта баҳолаш даврида оммавий ахборот воситалари, махсус адабиёт ва бошқаларда эълон қилинган жорий нархлар даражаси ҳақидаги маълумотлар;

г) тегишли номоддий актив қиймати ҳақида баҳоловчининг эксперт хулосаси.

Номоддий активларнинг бошланғич қиймати қайта баҳоланганда уларни қайта баҳолаш ўтказилган кундаги тўпланган амортизацияси номоддий активларнинг бошланғич қиймати индексига мослаштирилади ва кейинги амортизация устамаси қайта баҳоланган қийматидан ўтказилади. Қайта баҳолаш индекси номоддий активнинг жорий қийматини унинг бошланғич қийматига бўлиш орқали аниқланади.

Қайта баҳолаш натижасида номоддий активларни қўшимча баҳолаш суммаси “Мол-мулкни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар” счётидаги захира капитали таркибига киритилади.

Қайта баҳолаш натижасида номоддий активлар баҳосини пасайтириш суммаси олдинги ҳисоботдаврида ўтказилган мазкур объектнинг баҳолашдан аввалги суммаси доирасида “Мол-мулкни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар” счётидаги захира капиталининг пасайтирилишига киритилади. Объектни қўшимча баҳолаш суммасининг

унинг камайтирилган суммасидан ортиғи бошқа операцияларга киритилади.

Номоддий активларни қайта баҳолаш натижалари номоддий активларни қайта баҳолаш ўтказилган жорий даврдаги молиявий ҳисоботда акс эттирилади.

Номоддий активларни қайта баҳолаш суммаси 8510-“Мулкни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар” счётида акс эттирилади.

2.2.1-жажвал.

Қайта баҳолаш натижаларини бухгалтерия ҳисобида акс эттирилиши.

Номоддий активларни қайта баҳолаш (қўшимча баҳолаш ва қийматининг		
Қайта баҳолаш натижасида номоддий активлар қийматининг қўшимча баҳоланиши (қўпайиши)	дебет	кредит
	0400-“Номоддий активлар”	8510-“Мулкни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар”
Қайта баҳолаш натижасида номоддий активлар эскириш суммасининг қўшимча баҳоланиши	8510-“Мулкни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар”	0500-“Номоддий активларнинг амортизацияси”
Қайта баҳолаш натижасида номоддий активлар қийматининг ушбу объектлар қўшимча баҳоланиш суммаси чегарасида	8510-“Мулкни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар”	0400-“Номоддий активлар”
Қайта баҳолаш натижасида номоддий активлар эскириш суммасининг ушбу объектлар эскиришининг қўшимча баҳоланиш суммаси чегарасида камайиши	0500-“Номоддий активларнинг амортизацияси”	8510-“Мулкни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар”
Қайта баҳолаш натижасида олдинги қўшимча баҳолаш суммаси етишмаганида ёки мавжуд бўлмаганида номоддий активлар қийматининг камайиши	9430-“Бошқа операциялар харажатлар”	0400-«Номоддий активлар”
Номоддий актив амортизациясининг камайиш суммаси билан олдинги қўшимча баҳоланиш суммаси ўртасидаги	0500-“Номоддий активларнинг амортизацияси”	9490-“Бошқа операциялар даромадлар”

Жадвалдаги охириги иккита ўтказмага эътиборни қаратиш лозим: 7-сон БҲМСнинг 32-бандида таъкидланишича, олдинги қайта баҳоланиш

(қўшимча баҳоланиш) суммаси етишмаганида ёки мавжуд бўлмаганида, объект қиймати камайиш суммасининг унинг қўшимча баҳолаш суммасидан ошиши бошқа операцион харажатларга (9430-“Бошқа операцион харажатлар” счётига) киритилади. Амортизация суммаси ҳам қайта баҳолашда қайта ҳисобланиши лозим, шунинг учун амортизация қийматининг камайиш суммаси билан олдинги қўшимча баҳоланиш суммаси ўртасидаги фарқни даромад деб тан олиш ва 9390-“Бошқа операцион даромадлар” счётида акс эттириш лозим.

Аввал таъкидлаб ўтилганидек, номоддий активлар чиқиб кетаётганда 8510-“Мулкни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар” счёти кредитидага қўшимча баҳолаш сальдоси 9220-“Бошқа активларнинг чиқиб кетиши” счётига ёпилади.

Мисол. “Қизилтепа пахта тозалаш” очик акциядорлик жамияти “Гарант” маълумотлар базаси Мутлақ ҳуқуқи эгаси Мутлақ ҳуқуқнинг бошланғич қиймати 140 744 минг сўмни ташкил этиб, 4691 минг сўм амортизация ҳисобланган. Тайёрловчи фирманинг нархлар тўғрисидаги маълумотига кўра худди шундай номоддий активлар қиймати 200 000 минг сўмга тенг.

Ҳисобланган амортизация суммасини ҳам номоддий актив қўшимча баҳоланган қийматининг қайта баҳолашгача бўлган қийматига нисбати орқали аниқланадиган коэффициент бўйича қайтадан ҳисоблаш лозим бўлади. Бунда $200\,000 / 140\,744 = 1,4$. Ҳисобланган амортизация суммаси ҳам, табиқики, ортади ва 6 567,4 минг сўмни ташкил этади.

7-сон БҲМСнинг янги таҳрири кучга киргунга қадар чиқиб кетган номоддий активлар бўйича 8510-“Мулкни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар” счётида ҳисобга олинган уларнинг қайта бахрлаш натижалари (сальдо)ни 8520-“Резерв капитали” счётига ўтказиш лозим. Шунинг учун корхоналар 8510-“Мулкни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар” счётидаги қайта баҳолаш натижалари (сальдо)ни икки қисмга бўлишлари лозим:

балансда қайд этилган номоддий активлар бўйича ва “Номоддий активлар” 7-сон БҲМСнинг янги таҳрири кучга киритилгунига қадар чиқиб кетган номоддий активлар бўйича қайта баҳолаш натижалари.

2.2.2-жадвал.

“Қизилтепа пахта тозалаш” очик акциядорлик жамиятида номоддий активларни қайта баҳолаш.

Т/р	Хўжалик операцияларининг мазмуни	Сумма, минг сўм	Счётлар корреспонденцияси	
			дебет	кредит
1	Мутлақ ҳуқуқни қайта баҳолаш акс этирилади	59 256	0410	8510
2	Ҳисобланган амортизацияни қўшимча баҳолаш акс этирилади	1 876,4	8510	0510

Агар сотилаётган номоддий активлар илгари қайта баҳоланган бўлса, унинг чиқиб кетишидан молиявий натижани қўшимча баҳолаш суммаси қолдиғини ҳисобга олган ҳолда аниқлаш лозим, яъни уни номоддий активни чиқиб кетишидан даромадга қўшиб, айти пайтда 8510-“Мулкни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар” счёти бўйича резерв капиталини камайтириш лозим.

Мисол, “Қизилтепа пахта тозалаш” очик акциядорлик жамияти асбоб ихтиросига оид патент эгаси бўлиб ҳисобланади. Асбобнинг бошланғич қиймати 2 400 минг сўмни, мазкур активга ҳисоблаб ёзилган амортизация 940 минг сўмни, 8510-счёт кредити бўйича сальдо - 20 минг сўмни ташкил этади. Ихтирога бўлган мутлақ ҳуқуқ бошқа ташкилотга ҚҚСни ҳисобга олган ҳолда 7980 минг сўмга бврилади. Патентни бошқо шахсга бериш тўғрисидаги шартномани рўйхатдан ўтказиш учун 75,12 минг сўм миқдорида бож тўланди.

Мазкур операция бўйича ҚҚС суммаси 86,667 минг сўмни: $[1\ 980 - (2\ 400 - 940)] \times 20 : 120$ ташкил қилади.

Патентни сотишдан олинган даромад 378,213 минг сўмни $[1\ 980 - (2\ 400 - 940) + 20 - 86,667 - 75,12]$ ташкил қилади.

2.2.3-жадвал.

**“Қизилтепа пахта тозалаш” очик акциядорлик жамияти Олдин
қайта баҳоланган, сотилаётган номоддий активлар молиявий
натижада акс эттирилиши.**

Т/р	Хўжалик операцияларининг мазмуни	Сумма, минг сўм	Счётлар корреспонденцияси	
			дебет	кредит
1	Номоддий активни сотшл акс эттирилади	1980	4010	9220
2	ҚҚС акс эттирилди	86,667	9220	6410
3	Патентнинг бошланғич қиймати ҳисобдан чиқарилди	2 400	9220	0410
4	Ҳисоблаб ёзилган эскириш ҳисобдан чиқарилди	940	0510	9220
5	Қайта баҳолаш сальдоси ҳисобдан чиқарилди	20	8510	9220
6	Рўйхатдан ўтказиш харажатлари акс эттириладк	75,12	9220 6990	6990 5110
7	Молиявий натижа акс эттирилади	378,213	9220	9320

Хўжалик юритувчи субъектларда бухгалтерия ҳисобини тўғри ташкил этиш улардаги мавжуд номоддий активлардан самарали фойдаланиш ҳамда уларга сарфланадиган харажатлар, шунингдек, эскириш суммаларини харажат объекти бўйича тўғри тақсимлаш маҳсулот (иш ва хизмат) лар таннархининг шаклланишига ижобий таъсир кўрсатишидир. Жумладан, молиявий натижаларнинг ҳам шаклланишига обектив ёндашишга олиб келади.

III-БОБ. ИҚТИСОДИЁТНИ МОДЕРНИЗАЦИЯЛАШ ШАРОИТИДА НОМОДДИЙ АКТИВЛАР ҲИСОБИ ВА УНИ ТАКОМИЛЛАШТИРИШ

3.1. Номоддий активларнинг турлича чиқиб кетишининг ҳисоби ва уни такомиллаштириш

Иқтисодиётни юксалиш даврида бозор рақобатига жавоб берадиган маҳсулот (ишлар, хизматлар)ларни ишлаб чиқаришда эски мулк ўрнига янгисини сотиб олиш, эскисини сотиш ҳисобига даромадлар олиш ҳар бир тадбиркорнинг муҳим вазифасидир. Хўжалик субъекти фаолиятида фойдаланилмаётган баъзи бир номоддий актив объектлари ҳисобдан чиқарилиши мумкин. Маҳсулот ишлаб чиқариш, ишларни бажариш ёки хизмат кўрсатиш ёхуд ташкилотни бошқариш учун фойдаланилмаётган номоддий активлар объектларининг қиймати бухгалтерия балансидан ҳисобдан чиқарилиши керак.

Номоддий активларнинг ҳисобдан чиқарилишига сабаб қуйидагилар бўлиши мумкин:

- мазкур объектдан фойдаланиш натижасида яратилаётган маҳсулотлар, кўрсатилаётган хизматларга талабнинг ўзгариши ёки активнинг технологик, маънавий эскириши натижасида фойдаланишга яроқсиз ҳолга келиб қолиши;
- активнинг фойдали мудлати тугаши ва тўлиқ амортизацияланиб бўлгани;
- корхона ўз фаолият йўналишини ўзгартириш туфайли маҳсулот ишлаб чиқариш (хизмат кўрсатиш)да фойдаланилаётган номоддий актив турининг кераксиз бўлиб қолиши.

Бу сабабларнинг биринчи ва иккинчи турида корхона стратегияси ўзгармаган, аммо иқтисодий омиллар ўз кучини кўрсатган. Шу боис корхона бу номоддий актив турларининг келгусида фойда келтириш имкониятларини баҳолаши мумкин.

Бизнинг фикримизча, номоддий актив объектларининг иқтисодий “умри (хаёти)” нинг давом этиши уларни молиявий қўллаб-қувватлаб туришга боғлиқ, яъни корхона номоддий активлари узоқ муддат ишлаши

учун вақт-вақти билан молиявий ресурсларни сафарбар этиб туриши лозим.

Мамлакатимизда амал қилаётган маҳаллий қонунчилик ва меъёрий ҳужжатларга мувофиқ актив қувватини ошириш мақсадида сарфланган маблағларни ҳисобда қандай акс эттириш борасида аниқ тартиб белгиланмаган.

Бизнинг фикримизча, қилинаётган харажатлар бевосита 3140-“Номоддий активларни ривожлантириш билан боғлиқ келгуси давр харажатлари” счётини очиш ва унинг дебет қисмида айнан шу харажатларни ҳисобга олиш ҳамда мўлжалдаги объект қиймати нолга тенг бўлганидан сунг бу харажатлар “Номоддий активларни ҳисобга олиш счётлари”нинг (турларига қараб) дебет қисмига ўтказилиши мақсадга мувофиқдир. Бу тартибни ва айнан қайси турдаги номоддий активларни тиклаш учун харажатлар сафарбар этилишини қонунчиликда қатъий белгилаш ижобий натижалар беради, деган фикрдамиз.

Номоддий активлар қуйидаги йўллар орқали ҳисобдан чиқарилиши мумкин:

- сотилиши натижасида;
- объектдан фойдаланишнинг мақсадга номувофиқлиги сабабли;
- бошқа корхона устав капиталига улуш сифатида берилиши сабабли;
- беғараз бериб юборилиши оқибатида;
- ҳамкорлик кўринишидаги фаолиятга улуш сифатида берилиши сабабли;
- бошқа бир мулкка айирбошланиши оқибатида.

Ҳар қандай ҳолатда ҳам номоддий активларнинг ҳисобдан чиқарилиши дастлабки (аналитик) ҳисоб ҳужжатлари билан расмийлаштирилиши шарт.

Номоддий активларнинг ҳисобдан чиқарилиши билан боғлиқ операцияларни бухгалтерия ҳисобида акс эттириш учун қуйидаги

хужжатлар асос бўлади:

- эгалик ҳуқуқи бошқаларга берилганда, ҳуқуқни бошқа бировга бериш тўғрисидаги шартнома, ҳақ олинганини тасдиқловчи тўлов хужжати ва бошқа хужжатлар, берилаётган ҳуқуқ қийматини баҳолаш тўғрисидаги мустақил баҳоловчи эксперт хулосаси, ҳуқуқни бошқа бировга бериш тўғрисидаги шартнома бўйича қабул қилиш далолатномаси;

- ҳар қандай сабаб билан ҳисобдан чиқарилганда, ҳисобдан чиқариш тўғрисидаги далолатнома;

- бошқа корхоналарнинг устав фондида қуйилганда, таъсис хужжатлари, ҳуқуқнинг берилаётганлиги тўғрисидаги шартнома, берилаётган ҳуқуқнинг қиймати баҳоланганлиги тўғрисидаги мустақил баҳоловчи хулосаси, ҳуқуқни бериш тўғрисидаги шартнома асосида бухгалтерияга қабул қилиш далолатномаси, чиқиб кетиш тўғрисидаги далолатнома;

- текинга берилганда, фойдаланиш ҳуқуқини бериш тўғрисидаги шартнома, шу шартнома бўйича қабул қилиш далолатномаси, чиқиб кетиш тўғрисидаги далолатнома.

Агар номоддий активларнинг бирор-бир объекти бўйича амортизация ажратмалари суммаси бухгалтерия ҳисобида тегишли суммалар жамғариш йули билан акс эттирилса, ушбу объектларнинг қийматини бухгалтерия балансидан ҳисобдан чиқариш билан бир вақтда жамғарилган амортизация ажратмалари ҳам баланс ҳисобидан чиқарилиши лозим.

Корхона ўз ихтиёрида мавжуд бўлган номоддий активларни бошқа корхонага беғараз ёрдам сифатида текинга бериши мумкин. Бунда номоддий актив объекти томонлар келишувига мувофиқ баҳоланади. Бу қиймат қўшилган қиймат солиғи объекти ҳисобланади. Қўшилган қиймат солиғини тўловчи шахс (томон) номоддий активни текинга берувчи корхона ҳисобланади.

Корхонага мутлақ ҳуқуқ бўйича тегишли бўлган номоддий активларнинг номутилақ ҳуқуқ бўйича чиқишига тўхталиб ўтамиз. Бу каби

операциялар натижасида мутлақ ҳуқуқ ўз эгасида сақланиб қолган ҳолда номутлақ ҳуқуқ бошқа корхонага берилади (сотилади). Ваҳоланки, айтиш бир номоддий актив икки жойда ҳисобга олинмоқда. Чунки номутлоқ ҳуқуқнинг сотилиши натижасида номоддий активларни чиқим қилиш операцияси юз бермайди. Сотиш натижасида олинган маблағлар операцион даромадлар жумласида ўз аксини топади. Айтиш мумкинки, номоддий актив бўйича номутлақ ҳуқуқ 10 та корхонага сотилса, айтиш бир номоддий актив 10 жойда ҳисобга олинади. Бу номоддий активлар ҳисобининг ажойиб хусусиятларидан биридир.

Ҳуқуқ эгаси билан фойдаланувчи ўртасида интеллектуал мулк объектдан фойдаланишгагина рухсат берувчи номутлақ ҳуқуқлар берилиши тўғрисида шартнома тузилиши мумкин. Бу ҳолатда ҳуқуқ эгаси корхона ўз балансидан номоддий актив объектини чиқармайди (чунки унда интеллектуал фаолият маҳсулига мутлақ ҳуқуқ сақланиб қолади). Ҳуқуқ эгаси ҳисобида бундай номоддий активларга амортизация ажратмаси ҳисоблаб борилади ва мол-мулк солиғи тўланади.

Номоддий активлар ҳисобдан чиқарилиши тўғрисидаги маълумотларни жамлаш мақсадида 21-сон бухгалтерия ҳисоби миллий стандартида 9220- “Бошқа активларнинг чиқиб кетиши” счёти ажратилган. Ушбу сёт транзит сётлар жумласига киради ва у ҳисобот даври охирида ёпилиши шарт. Мазкур сётдаги маълумотлар 9910- “Якуний молиявий натижа” счётига ўтказилади.

Номоддий активлар объектларининг чиқиб кетиши бухгалтерия ҳисобида 9220- “Бошқа активларнинг чиқиб кетиши” счётида акс эттирилади:

- 9220- “Бошқа активларнинг чиқиб кетиши” сётининг дебети бўйича номоддий активларни ҳисобга олиш счётида ҳисобга олинadиган объектнинг бошланғич қиймати ва уларнинг чиқиб кетиши билан боғлиқ бўлган харажатлар акс эттирилади;

- 9220- “Бошқа активларнинг чиқиб кетиши” сётининг кредити бўйича ҳисобланган амортизация ажратмалари суммаси, шунингдек чиқиб кетаётган

номоддий активлар объектини қайта баҳолаш сальдоси (агар актив қайта баҳоланган бўлса) акс эттирилади.

Номоддий активлар сотилишидан олинган тушум 9220-счёт кредитида 4010-“Харидорлар ва буюртмачилардан олинган счётлар” счёти билан корреспонденцияда акс эттирилади.

9220- “Бошқа активларнинг чиқиб кетиши” счёти дебети бўйича сальдо (зарар) жорий ҳисобот даврида 9430- “Бошқа операцион харажатлар” счётига, кредити бўйича сальдо (фойда) эса 9320- “Бошқа активларнинг чиқиб кетишидан олинган фойда” счётига ҳисобдан чиқарилади.

3.1.1-жадвал.

Номоддий активларни сотиш муносабати билан чиқиб кетиши

Номоддий активларнинг сотилиши муносабати билан чиқиб кетиши		
	дебет	кредит
Номоддий активларнинг бошланғич кийматини ҳисобдан чиқариш	9220- “Бошқа активларнинг чиқиб кетиши”	0400- “Номоддий активлар”
Ҳисобланган эскиришни ҳисобдан чиқариш	0500- “Номоддий активларнинг эскириши”	9220- “Бошқа активларнинг чиқиб кетиши”
Номоддий активларнинг сотилишидан олинган тушумни акс эттириш	4010- “Харидорлар ва буюртма-чилардан олинган счётлар”	9220- “Бошқа активларнинг чиқиб кетиши”
Чиқиб кетаётган номоддий активлар объектини қўшимча баҳолаш сальдосини ҳисобдан чиқариш акс эттирилади	8510- “Мулкни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар”	9220- “Бошқа активларнинг чиқиб кетиши”
ҚҚСни акс эттириш	9220- “Бошқа активларнинг чиқиб кетиши”	6410- “Бюджетга тўловлар бўйича қарз (турлари бўйича)”
Номоддий активларнинг сотилишидан кўрилган зарарни акс эттириш	9430- “Бошқа операцион харажатлар”	9220- “Бошқа активларнинг чиқиб кетиши”
Номоддий активларнинг сотилишидан олинган фойдани акс эттириш	9220- “Бошқа активларнинг чиқиб кетиши”	9320- “Бошқа активларнинг чиқиб кетишидан олинган фойда”

Номоддий активларнинг чиқиб кетишидан молиявий натижа (фойда ёки зарар) номоддий активларнинг чиқиб кетишидан олинган даромаддан уларнинг қолдиқ (баланс) қийматини, номоддий активларнинг чиқиб кетиши билан боғлиқ бўлган билвосита солиқлар ва харажатларни чегириб ташлаш орқали аниқланади (7-сон БҲМС-нинг 66-банди ва Номоддий активларни балансдан чиқариш тартиби тўғрисидаги низомнинг 3-параграфи³⁷.

Номоддий активнинг сотилишидан кўрилган молиявий натижани (фойда ёки зарарни) аниқлаш чоғида илгари қайта баҳоланган номоддий активни кўшимча баҳолаш сальдоси, яъни мазкур номоддий активни илгариги кўшимча баҳолашлар суммасининг илгариги қийматнинг камайиши суммасидан юқориси бир вақтнинг ўзида “Мулкни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар” счёти бўйича резерв капиталини камайтириш билан номоддий активнинг сотилишидан кўрилган даромад сифатида “Бошқа активларнинг чиқиб кетиши” счёти кредитига киритилади.

“Қизилтепа пахта тозалаш” очик акциядорлик жамиятининг балансида асбобни ихтиро қилишга оид патент ҳисобда туради. Патентнинг бошланғич қиймати 1000минг сўм. Амортизацияси 850минг сўмни ташкил қилади.

Корхона ҳуқуқдан воз кечиш бўйича шартнома тузди, ушбу шартномага асосан ихтирога оид патент 2 500 минг сўмга (ҚҚС ҳисобга олинган ҳолда) бошқа ишлаб чиқариш корхонасига берилади.

Патентдан воз кечиш тўғрисидаги шартномани рўйхатдан ўтказиш учун 75,12минг сўм миқдорда бож ундирилади.

Номоддий активларни сотиш вақтидаги ҚҚС бўйича солиқ солинадиган айланма бўлиб, сотиш нархи билан қолдиқ қиймат ўртасидаги фарқ ҳисобланади. ҚҚС суммаси 275 минг сўмни $[\{ 2\,500 - (1\,700 - 850) \} \times 20 \% : 120 \%]$ ташкил қилади.

Молиявий натижа 1 299,88 минг сўмни $(2\,500 - 850 - 275 - 75,12)$ ташкил этади.

³⁷ Номоддий активларни балансдан чиқариш тартиби тўғрисидаги низом. .2006 й.

3.1.2-жадвал.

“Қизилтепа пахта тозалаш” очик акциядорлик жамияти номоддий активларни сотишдан олинган даромадининг акс эттирилиши

T/p	Хўжалик операцияларининг мазмуни	Сумма, минг сўм	Счётлар корреспонденцияси	
			дебет	кредит
1	Номоддий активни сотиш акс эттирилди	2 500	4010	9220
2	ҚҚС акс эттирилади	275	9220	6410
3	Номоддий активнинг бошланғич қийматини ҳисобдан чиқариш	1 700	9220	0410
4	Ҳисобланган амортизацияни ҳисобдан чиқариш	850	0510	9220
5	Патентдан воз кечиш тўғрисидаги шартномани рўйхатдан ўтказиш учун бож ҳисобланди	75,12	9220	6990
6	Бож тўланди	75,12	6990	5110
7	Молиявий натижа акс эттирилади	1 299,88	9220	9320
8	Сотилган номоддий актив учун тўлов келиб тушди	2 500	5110	4010

Номоддий актив чиқиб кетишида НМА-1-сон ҳисоб карточкасининг тегишли бўлимида унинг чиқиб кетганлиги тўғрисида белги қўйилади.

Чиқиб кетди (бериди)				
ҳужжат бўйича		чиқиб кетиш сабаби (бошқа жойга ўтиши)		тушум миқдори, минг сўм
рақам	сана	номи	код	
13	14	15	16	17
12	16.09.2011	Ҳақ эвазига сотиши		2 500

Солиқ солиш мақсадида номоддий активларни реализация қилишдан кўрилган даромад қуйидагиларни:

- фойда солиғи;

- ягона солиқ тўловини ҳисоблаб чиқаришда солиқ солинадиган базага киритилади.

Номоддий активларни сотишдан тушим (даромад) бошқа даромадлар сингари Йўл жамғармаси, Пенсия жамғармаси ва Мактаб таълимини ривожлантириш жамғармасига мажбурий ажратмалар учун объект бўлмайди³⁸.

³⁸ Солиқ кодексининг 313 ва 317-моддалари

Номоддий активларни устав капиталига улуш сифатида беришдан молиявий натижа (фойда ёки зарар) таъсис шартномасига ёки қонун ҳужжатларида белгиланган бошқа тартибга мувофиқ баҳоланган қиймат билан резерв капитални ҳисобга олиш счётларида ҳисобга олинадиган номоддий активларни қайта баҳолаш натижалари (сальдо)га тузатилган, устав капиталига улуш сифатида бериш харажатларини ҳисобга олган ҳолда берилаётган номоддий активларнинг қолдиқ (баланс) қиймати ўртасидаги фарқ, яъни номоддий активлар ушбу объектини аввалги қўшимча баҳолашлар суммаларининг мазкур объектни аввалги арзонлаштиришлар суммасидан ошиши сифатида белгиланади.

“Қизилтепа пахта тозалаш” очик акциядорлик жамияти томонидан бошқа ташкилотнинг устав капиталига улуш сифатида бошланғич қиймати 500 минг сўм бўлган интеллектуал мулк объектдан фойдаланишга мутлақ ҳуқуқ киритилди. Ҳисобланган амортизация 200 минг сўмни ташкил қилади. Иштирокчилар томонидан номоддий активнинг келишилган қиймати 650 минг сўмни ташкил қилди.

3.1.3-жадвал.

“Қизилтепа пахта тозалаш” очик акциядорлик жамияти номоддий активни устав капиталига улуш сифатида ҳисобдан чиқарилиши

Т/р	Ҳўжалик операцияларининг мазмуни	Сумма, минг сўм	Счётлар корреспонденцияси	
			дебет	кредит
1	Номоддий активнинг бошланғич қийматини ҳисобдан чиқариш	500	9220	0410, 0420, 0470
2	Ҳисобланган амортизацияни ҳисобдан чиқариш	200	0510. 0520, 0570	9220
3	Устав капиталига улуш сифатида номоддий активни бериш акс эттирилади	650	0600	9220
4	Номоддий активни чиқиб кетишидан даромад акс эттирилади	350	9220	9320

Бизнинг фикримизча, номоддий активлар салмогининг умумий активлар таркибида ортиб бориши, улар тўғрисидаги маълумотларнинг аҳамияти нуқтаи назаридан келиб чиқиб, уларни ҳисобдан чиқариш учун

мўлжалланган алоҳида счётадан фойдаланиш мақсадга мувофиқдир. Шу мақсадда, фақатгина мутлақ ҳуқуқ бўйича ҳисобдан чиқарилаётган номоддий активлар учун 9225-“Номоддий активларни мутлақ ҳуқуқ бўйича ҳисобдан чиқарилиши” деб аталувчи счётни амалга киритиш тавсия этилади.

Юқоридаги маълумотлардан келиб чиқиб қуйидагича хулоса қилиш мумкин:

1) Номоддий активлардан самарали фойдаланиш муддатини узайтириш мақсадида уларни молиявий қўллаб-қувватлаб туриш учун вақти-вақти билан харажатлар амалга ошириб борилади. Ушбу харажатларни ҳисобга олишнинг 2 хил усули ишлаб чиқилди:

а) таъкидланаётган харажатлар жорий харажатлар, жумладан, давр харажатлари таркибига киритилиб, умумий молиявий натижада акс эттириш асосланди. Демак, улар алоҳида харажат сифатида номоддий активлар қийматига таъсир қилмайди;

б) ушбу харажатлар капиталлаштирилиб, номоддий активларнинг қиймати кўпайишига олиб келади ва улар бўйича кўшимча амортизация ҳисобланади. Бизнинг фикримизча, иккинчи ёндошув бирмунча қулай бўлиб, бухгалтерия ҳисобида тўлиқ ва ҳаққоний акс эттириш имконини беради;

2) Номоддий активлар салмоғининг умумий активлар таркибида ортиб бориши, бу маълумотларнинг аҳамияти нуқтаи назаридан келиб чиқиб, мутлақ ҳуқуқ бўйича ҳисобдан чиқарилаётган номоддий активлар учун 9225-“Номоддий активларни мутлақ ҳуқуқ бўйича ҳисобдан чиқарилиши” деб аталувчи счётни амалга киритиш тавсия этилди.

3.2. Номоддий активлар амортизацияси ҳисоби ва уни такомиллаштириш

Бизга маълумки, актив хусусиятидан келиб чиққан ҳолда номоддий активлар ўз эгасига маълум бир давр давомида фойда келтириб бориши лозим. Айнан шу давр ичида уларни номоддий актив сифатида тан олиш мақсадга мувофиқ ҳисобланади. Мазкур актив томонидан фойда келтириш жараёнининг тугаши у билан боғлиқ харажатларнинг зарарга айланишидан

далолат беради. Номоддий активлардан фойдаланиш натижасида улар дастлабки қийматини камайтиб боради. Демак, айнан шу фойда келтираётган даврда уларнинг қиймати олинаётган даромад ҳисобидан (ишлаб чиқарилаётган маҳсулот таннархига қўшиб бориш усули орқали) ёки давр харажатларига олиб борилади.

Номоддий активлар эвазига фойда олинаётган даврда унинг қиймати бу фактни исботлаш учун камайиб боради. Бу жараёни қисқача қилиб амортизация деб аташ қабул қилинган. Шу ўринда баъзи бир муҳим жиҳатларни таъкидлаб ўтиш мақсадга мувофиқ, деган фикрдамиз. Биринчидан, савдо маркалари ва товар белгиларидан ташқари, барча номоддий актив объектлари маълум бир чегараланган фойдали хизмат муддатига эга. Шундай экан, бу активларнинг қиймати ана шу фойда келтириш даврига тақсимлаб юборилиши лозим. Иккинчидан, “амортизация” атамасининг маъноси вақт ўтиши билан номоддий актив бозор қийматининг камайиб бориши эмас, балки ушбу активдан фойда олиш даврига унинг қийматини тақсимлаш демакдир. Учинчидан, амортизация баҳолаш жараёнига боғлиқ эмас. Сотиб олишдаги қулай вазият ва бозордаги махсус шарт-шароит туфайли номоддий активнинг бозор қиймати ортиши мумкин. Таъкидлаш жоизки, актив баҳоси ортган билан замон талабига мос келмаслиги сабабли эски ҳисобланиши мумкин.

Номоддий активларга амортизация ҳисоблаш даврида қуйидаги саволлар юзага келади:

- Номоддий активларнинг барча турларига амортизация ажратмалари ҳисобланадими?
- Баъзи бир номоддий актив объектларининг фойдали хизмат муддатларини қандай аниқлаш мумкин?
- Номоддий активларнинг бошланғич қийматини ҳисобот даврлари бўйича баҳолашда қайси йўлни танлаган маъқул?

Иқтисодий нуқтаи назардан олиб қараганда, баъзи бир номоддий активлар қийматининг камайиб бориши шубҳасиздир. Лекин шу ўринда товар белгилари, савдо маркалари ёки бирор нарсадан фойдаланиш бўйича

чекланмаган ҳуқуқнинг маълум вақт давомида амортизациялаш тўғри бўладими, деган савол туғилиши мумкин.

Бу савол ҳозирги пайтда соҳанинг барча олимларини ўйлантириб келмоқда. Баъзи олимларнинг фикрига кўра савдо маркалари, таъқилий харажатлар, гудвилл каби номоддий активларнинг фойдали хизмат муддати назарий жиҳатдан чегараланмаган. Шундай экан, уларга нисбатан фойдали хизмат муддатини белгилаш мантикий асосга эга бўлмайди.

7-сон “Номоддий активлар” деб номланган бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартига³⁹ мувофиқ номоддий активларнинг фойдали ишлатиш муддатини белгилаш имконияти йўқ бўлган ҳолатда бу муддат 5 йил деб қабул қилинган ҳолда мунтазам равишда амортизацияланади (аммо хўжалик юритувчи субъект активнинг фойдали хизмат муддатиини белгилашда қуйидаги омилларни эътиборга олиш мақсадга мувофиқ:

- хўжалик юритувчи субъект томонидан активдан фойдаланишнинг кутилаётган муддати;

- ишлаб чиқаришни ўзгартириш ва яхшилаш натижасида ёки мазкур актив томонидан ишлаб чиқарилаётган маҳсулот (ишлар, хизматлар)га нисбатан бозор талабларининг ўзгариши натижасида техник жиҳатдан эскириши;

- активдан фойдаланишнинг юридик муддати ҳамда фойдаланиш муддати тугаши билан боғлиқ бошқа чекланишлар.

Хорижий давлатларда бу каби вазият юзага келганда корхонага қулай тарафдан ечим қидирилади, яъни корхона ҳисоб сиёсати асос бўлиб хизмат қилади. Мамлакатнинг масъул органлари томонидан бу каби объектлар учун корхона ҳисоб сиёсатида қайд этилиши мумкин бўлган энг юқори муддат белгилаб берилади. Жумладан, АҚШда номоддий активлар фойдали хизмат муддати 40 йилдан ошмаслиги лозим (муаллифлик ҳуқуқлари бундан мустасно). Номоддий активга бағишланган 38-сонли молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартига мувофиқ бу муддат 20 йил қилиб белгиланган⁴⁰. Мамлакатимизда бу муддат 5 йил деб қайд

³⁹ Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан рўйхатга олинган 7-сон “Номоддий активлар” Бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти. 2005 йил 27 июнда

⁴⁰ Международные стандарты финансовой отчетности. 1999. М.: Аскери-АССА, 1999. С. 979.

этилганлигини кўриш мумкин. Савдо маркалари, товар белгилари ва бошқа шу кабилар учун амалдаги муддат жуда қисқа бўлиши мумкин. Фикримизча, республикамиз ҳисоб сиёсатини халқаро талаблар даражасида ташкил этиш ва номоддий активларнинг фойдали хизмат муддатларини нисбатан реал белгилаш мақсадида ушбу муддатни 20 йил қилиб белгиланиши мақсадга мувофиқ деган фикрдамиз.

Номоддий активлар объектлари бўйича ягона амортизация меъёрларини ишлаб чиқиш ва уни амалиётга татбиқ этиш зарурати туғилмоқда. Чунки номоддий активларнинг хизмат муддатлари ёки улардан фойдаланиш муддатларининг белгиланган ҳуқуқий асослари мавжуд бўлиб, бу масалаларга Н.Ризаев томонидан батафсил тўхталиб ўтилган⁴¹. Шу сабабли бу масалаларни алоҳида кўриб чиқишга ҳожат бўлмаса керак.

Номоддий активларда мужассам бўлган иқтисодий нафни ушбу активлардан фойдаланиш орқали ўзлаштириш мумкин. Мазкур иқтисодий нафни камайтиришга хизмат қиладиган бир қатор омилларни таъкидлаб ўтиш мумкин:

- корхонанинг активдан фойдаланиш ҳажми;
- номоддий активдан фойдаланиш борасидаги ҳуқуқий ёки бошқа хил чекловлар;
- ҳуқуқларни қайта кўриб чиқиш ва муддатини узайтириш шартлари;
- ушбу актив асосида ишлаб чиқарилаётган маҳсулот (кўрсатилаётган хизмат)лар ҳажмига бўлган талабнинг ўзгариши ёки технологик ўзгаришлар заминида юзага келган маънавий эскириш;
- мавжуд бўлган ва салоҳиятли рақобатчиларнинг кутилаётган ҳаракатлари;
- технологиялар ривожининг замонавий йўналишлари;
- корхона бошқа активларига номоддий активларнинг боғлиқлик даражаси.

⁴¹ Ризаев Н.К. Номоддий активларнинг бухгалтерия ҳисоби ва молиявий таҳлилини такомиллаштириш. Иқтисод фанлари номзоди илмий даражасини олиш учун диссертация. Т.: 2004. Б. 81-83.

Таъкидлаб ўтилганидек, барча омилларни ҳисобга олган ҳолда белгиланган фойдали хизмат муддати корхона ҳисоб сиёсатини белгилашда муҳим аҳамият касб этади. Аниқ мисолда кўриб ўтадиган бўлсак, сотиб олинган савдо маркасининг фойдали хизмат муддатини аниқлашда қуйидаги омилларга таяниш лозим:

- мазкур савдо маркасининг ҳуқуқий жиҳатдан химояланганлиги ҳамда ушбу номоддий активдан олинадиган нафни назорат қилиб бориш;
- савдо маркасининг бозорда эгаллаб турган мавқеи;
- корхонанинг ушбу объектни бошқара олиш ва қўллаб-қувватлаб бориш имконияти;
- савдо маркази амал қилаётган бозорнинг географик ўрни ва ҳажми;
- корхонанинг ушбу савдо маркасидан узоқ муддат фойдаланиш мақсадлари.

Юқорида таъкидлаб ўтилган фикр-мулоҳазалар асосида номоддий активлар фойдали хизмат муддатини аниқлашнинг қуйидаги вариантларини таъкидлаш мумкин. Биринчи вариантга мувофиқ номоддий актив фойдали хизмат муддати шартномада белгиланган муддат билан мос келади.

Иккинчи вариантда объектдан фойдаланиш муддати шартномада белгиланган бўлмаса, корхона мустақил белгилаши лозим. Шунини таъкидлаш лозимки, шартномада белгиланган бўлмаса-да, айрим номоддий актив турларининг (патент, муаллифлик ҳуқуқи) фойдали хизмат муддати ҳуқуқий-меъёрий ҳужжатларда қайд этилган бўлади. Бироқ таъкидлаганимиздек, баъзи ҳолларда активнинг ҳуқуқий белгиланган муддати иқтисодий белгиланган муддатидан юқорироқ бўлади. Бунга асос активнинг маънавий эскиришидир. Масалан, муаллифлик ҳуқуқи учун белгиланган муддат жуда юқори, аммо ҳар қандай асар, китоб кўпи билан йилда маънавий жиҳатдан эскиради. Агар китоб қайта нашрдан чиқарилса, унинг амортизация муддати икки, уч ва ҳатто беш мартагача қайтирилиши мумкин. Бу муддатни белгилашда активларни белгиланаётган муддат давомида корхонга фойда (даромад) келтира олиши асосий роль ўйнайди.

Учинчи вариантга мувофиқ активнинг фойдали муддатини белгилаш имконияти йўқ деб қаралади ва бу шароитда актив учун энг юқори чегара белгиланади.

Номоддий активларга амортизация ҳисоблаш жараёнида уни амалга ошириш усуллари танлаш ва улардан оқилона фойдаланиш муҳим аҳамият касб этади.

Республикамизда амал қилаётган 7-сон БХМСга мувофиқ номоддий активларга амортизация ҳисоблашнинг 4 хил усули таъкидлаб ўтилган. Асосий масала шу усуллардан қайси бири қандай турдаги номоддий активлар учун фойдаланилиши мақсадга мувофиқлигини аниқлашдан иборат.

Номоддий активдан фойдали фойдаланиш муддати патент, гувоҳнома ва (ёки) Ўзбекистон қонун ҳужжатлари ёки хорижий давлатнинг қўлланиладиган қонунчилигига, шунингдек шартнома шартларига мувофиқ интеллектуал мулк объектларидан фойдаланиш муддатларининг бошқа чекловлари амал қилиши муддатидан келиб чиқиб белгиланади.

Амортизация қуйидаги усуллар билан ҳисобланиши мумкин:

- амортизацияни тенг маромли ҳисоблаш (тўғри чизикли усул);
- ишлаб чиқарилган бирликлар суммаси бўйича амортизацияни ҳисоблаш (ишлаб чиқариш усули);
- камайиб боровчи қолдиқ усули;
- йиллар суммаси усули (кумулятив усул).

Номоддий активлар бўйича амортизация ажратмалари ҳисобланган ҳисобот давридаги бухгалтерия ҳисоби ва ҳисоботида акс эттирилади. Номоддий активларнинг айрим объектлари бўйича амортизация тегишли маблағларни жамғариб бориш ёки актив бошланғич қийматини камайтириш йўли билан ҳисобда акс эттирилади.

Номоддий активларга ҳисобланган амортизация суммаси ишлаб чиқариш харажатлари (муомала сарфлари, маъмурий харажатлар, капитал

қўйилмалар) ҳисоби счётлари дебетига ҳамда 0510-0590-счётлар кредитига ўтказилади.

3.2.1-жадвал.

Амортизация ҳисоблашни акс эттирилиши.

Корхонага тегишли бўлган номоддий активлар бўйича амортизация	
дебет	кредит
2010-“Асосий ишлаб чиқариш”; 2310-“Ёрдамчи ишлаб чиқариш”; 2510-“Умумишлаб чиқариш харажатлари”; 2710-“Хизмат кўрсатувчи хўжаликлар”; 9400-“Давр харажатлари” ва бошқ.	0500-“Номоддий активлар амортизацияси”

Номоддий активларнинг чиқиб кетиши (сотиш, ҳисобдан чиқариш, текинга бериш ва шу кабилар)да улар бўйича ҳисобланган амортизация суммаси 0510-0590-счётлар дебетидан 9220-“Бошқа активларнинг чиқиб кетиши” счёти кредитига ҳисобдан чиқарилади.

3.2.2-жадвал.

Номоддий активлар бўйича ҳисобланган амортизацияни ҳисобдан чиқариш

Сотилиши, тугатилиши, текинга берилиши ва бошқа ҳолатлар муносабати билан чиқиб кетаётган номоддий активлар бўйича ҳисобланган амортизацияни ҳисобдан чиқариш	
дебет	кредит
0500-“Номоддий активлар амортизацияси”	9220-“Бошқа активларнинг чиқиб кетиши”

Мисол. “Қизилтепа пахта тозалаш” очик акциядорлик жамияти ҳуқуқдан воз кечиш шартномасига асосан бошқа ташкилотга диагностика ускунаси ихтиросига бўлган мутлақ ҳуқуқни берди. Ихтирога Мутлақ ҳуқуқнинг бошлангич қиймати 250 минг сўмни, мазкур активга ҳисобланган амортизация суммаси 120минг сўмни ташкил қилади; шартнома қиймати - ҚХС ҳисобга олинган ҳолда 470 минг сўм. Патент ҳуқуқидан воз кечиш шартномасини рўйхатдан ўтказиш учун 75,12 минг сўм давлат божи тўланган.

Кўриб чиқилаётган ҳолатда ҚҚС қуйидагича ҳисобланади: $[470 - (250 - 120)] \times 20 \% : 120 \% = 56,667$ минг сўм.

Ушбу операциядан молиявий натижа қуйидагичадир: 470 - 56,667 - 130 - 75,12 = 208,213 минг сўм.

3.2.3-жадвал.

“Қизилтепа пахта тозалаш” очик акциядорлик жамияти номоддий активни сотилиши орқли амортизацияни ҳисобдан чиқариш.

Т/р	Хўжалик операцияларининг мазмуни	Сумма, минг сўм	Счётлар корреспонденция	
			дебет	кредит
1	Номоддий активни сотиш акс эттирилди	470	4010	9220
2	ҚҚС акс эттирилди	56,7	9220	6410
3	Патентнинг бошланғич қийматини ҳисобдан чиқариш	250	9220	0410
4	Ҳисобланган амортизацияни ҳисобдан чиқариш	120	0510	9220
5	Патентдан воз кечиш тўғрисидаги шартномани рўйхатдан ўтказиш учун бож ҳисобланди	75,12	9220	6990
6	Бож тўланди	75,12	6990	5110
7	Молиявий натижа акс эттирилди	208,213	9220	9320
8	Сотилган номоддий актив учун тўланган маблағ келиб тушди	470	5110	4010

Номоддий активлар таркибига кирувчи гудвилл учун амортизация ҳисоблаш ва бунда қайси усуллардан фойдаланиш лозимлиги соҳа мутахассисларини уйлантираётган асосий масалалардан бири ҳисобланади. Шу боис мазкур масалага бўлган ёндашувларни таҳлил қилдик.

Тадкикотлар натижасига кўра, гудвилл бўйича энг юқори амортизациялаш муддатлари қуйидагича⁴²:

- Австралияда 20 йилгача;
- Бельгия ва Грецияда 5 йилгача;
- Буюк Британияда корхоналар хусусиятига боғлиқ;
- Германияда 4 йилдан 15 йилгача, айрим ҳолларда 40 йилгача;
- Данияда 5 йилгача ва узайтирилиши мумкин;
- Эстонияда ва Люксембургда 5 йил;

⁴² Соклов Я.В., Бутынец Ф.Ф., Горещкая Л.Л., Палков Д.П. Бухгалтерский учет в зарубежных странах. М.: Проспект. 2005. С.379-380.

- Испания ва Италияда 5 йилдан 10 йилгача;
- Нидерландия ва Португалияда 5 йилдан 20 йилгача;
- Россияда 20 йилгача;
- Францияда катъий белгиланмаган, асосан 20 йилдан 40 йилгача;
- Швейцарияда 5 йилдан 40 йилгача;
- Швецияда 12 йил;
- Японияда 5 йилгача.

Келтирилган маълумотлардан куриш мумкинки, ривожланган давлатлар амалиётида гудвиллни амортизациялаш муддатлари турлича, лекин энг асосийси бу муддатларнинг юқори ва куйи чегаралари деярли аниқ кўрсатилган. Республикамизда эса бу муддатнинг факатгина юқори чегараси 20 қилиб белгиланган. Шу боис, ушбу чегарани 5 йил қилиб белгилашни таклиф этамиз. Юқори чегараси хакида гапирадиган бўлсак, унинг микдори етарли деб ўйлаймиз. Чунки, 20 йилдан кейинги даромадлар билан ҳозирги харажатларни узаро боғлаш мантиқан нотўғри бўлади, деган фикрдамиз.

Юқоридаги фикрлар, таклиф ва тавсияларни умумлаштириш куйидаги хулосалар имконини беради:

- амортизация ва амортизацияланувчи активлар тушунчаларига алоҳида ёндашиш асосида номоддий активларга амортизация ҳисоблашдаги муаммоларни ҳал этишга имкон яратилди. Бу борада корхоналар эркинлигини таъминлаш, фойдали хизмат муддатини аниқ белгилаш имкони бўлмаган номоддий активлар учун амортизация муддатини 20 йилгача деб белгилаш таклифи берилди;

- амортизация усуллари белгилашда номоддий активлар турлари, улардан фойдаланиш муддатлари ҳамда кутилаётган даромадларни аниқ белгилаш аҳамиятлидир. Шунингдек, номоддий активлардан фойдаланиш кўламига қараб унга амортизация усули белгилаш мақсадга мувофиқ. Бу ўз навбатида харажатлар ва даромадлар мутаносиблигини таъминлайци;

- номоддий активлардан бири гудвиллга амортизация ҳисоблашда турли хил ёндашувлар мавжудлигини ҳисобга олиб, ундан фойдаланиш муддати, ҳисобдаги аниқсизликларга барҳам бериш ва меъёрий ҳукуқий

хужжатларни мукаммаллаштириш мақсадида гудвиллни амортизациялаш муддатининг қуйи чегарасини 5 йил қилиб белгилаш нафақат корхона даражасида, балки мамлакат даражасида ҳам аҳамиятли ҳисобланади.

3.3. Иқтисодийни модернизациялаш шароитида гудвилл операциялари ҳисобини такомиллаштириш

Корхонани сотиб олишда (хусусийлаштиришда) сотиб олиш баҳоси билан ушбу субъектни ташкил қилувчи ва сотиб олувчи корхона томонидан кирим қилиниши лозим бўлган активларнинг ҳақиқий баҳоси ўртасида фарқ вужудга келади. Бу фарқ гудвилл (фирма баҳоси, ишчанлик обрўси) деб аталади. У сотиб олувчи корхона ушбу битимдан келажакда иқтисодий наф олишни кўзлаб тўлайдиган нархга қўшимча сифатида қаралади. 7-сон БҲМСнинг 62-бандида назарда тутилишича, харид қилинган гудвиллнинг миқдори ҳисоб-китоб қилиш йўли билан, харид қилинаётган корхонанинг ҳақиқий қиймати билан уни харид қилиш санасидаги корхона соф активлари-нинг бозор қиймати (барча мажбуриятлар суммаси айирилган ҳолда активларнинг бозор қиймати) ўртасидаги тафовут сифатида аниқланади.

Гудвилл компания ишбилармонлик алоқаларининг шартли қиймати, жамғарилган номоддий активлар “баҳоси”, сезилмайдиган сармоя - савдо маржасининг нуфузи, амалий алоқалар тажрибаси, мижозларнинг, шунингдек бошқарув, ташкилий ва техника ресурсларининг муҳимлиги, молия дунёсидаги нуфуз, маҳсулот сотиш фаолияти устидан назорат механизми ва шу кабиларни пул ҳисобида “баҳолаш”ни ҳам англатади.

Гудвилл корхона мулкини баҳолашнинг пинҳона имкониятларини аниқлашга қаратилиб, объектнинг узил-кесил баҳолаш қийматини аниқлаш чоғида ундан фойдаланиш мажбурийдир.

Гудвилл муомалаларида сотиб олинаётган корхонани баҳолашда қуйидагиларга эътибор қаратилади:

- инвесторлар учун корхона жойлашувининг фойдалилигига;
- меҳнат ресурсларининг мавжудлиги ва қийматига;

- ишлаб чиқарилаётган маҳсулотга (кўрсатилаётган хизматларга) бўлган талабга;

- ривожланиш ва иқтисодий кўрсаткичларни ўзгартириш истиқболларига ва бошқа омилларга.

Бухгалтерия ҳисоби нуктаи назаридан гудвилл (фирма баҳоси) харидор сотиб олинаётган корхона учун мазкур корхона активларини алоҳида сотиб олинганида юзага келадиган активларнинг ҳақиқий бозор қийматидан юқори нархда тўлаган ҳолатида юзага келади. Агар харидор айрим объектларнинг ҳақиқий қийматидан (харид қилинаётган корхона мажбуриятларини чегирган ҳолда) юқори нарх тўлаган бўлса, у ҳолда сезилмайдиган (кўзга кўринмайдиган) активлар юзага келади, бундан эса бу ортиқча тўлов “фирма баҳоси”ни ташкил қилади деган хулоса чиқариш мумкин. Яъни, гудвилл фақатгина корхонанинг яхлит олди-сотдисиди акс эттирилиши мумкин, чунки у мустақил ҳисоб бирлигига ажратилмайди ҳамда корхонанинг бошқа активлари билан биргаликдагина амал қилади.

Гудвиллнинг юзага келиш сабаблари турли хил бўлиши мумкин. Энг кўп учрайдиганлари жумласига, одатда, самарали реклама сиёсати, алоҳида таъсирчан сотиш тизими, бошқарув гуруҳининг устун рақобатчилари мавжудлиги, компаниянинг қулай ёки имтиёзли меъёрий-ҳуқуқий иш режими ва солиққа тортиш шартлари, рақобатчилар эгаллаб ололмайдиган ишлаб чиқариш сирларидан фойдаланиш, ходимларнинг касбий тайёргарлиги ва малакасини оширишга оид ноёб дастурни ўтказиш ва бошқаларни айтиб ўтиш лозим. Мазкур омилларнинг санаб ўтилиши гудвиллнинг корхонанинг бутун фаолияти давомида амал қилишидан, бироқ у фақатгина корхона сотилишида, фирма харид қилинаётган баҳо - объектив маълумот асосидаги уни баҳолаш имконияти мавжуд бўлган ҳолатдагина акс эттирилишидан далолат беради.

Айрим ҳолларда гудвилл манфий миқдорга эга бўлади. Бу ҳол харид қилинган компания активлари қиймати унинг харид баҳосидан ортиқ бўлганида юзага келади. Бундай вазиятлар камдан-кам ҳолларда учрайди, мазкур ҳолатда эса манфий гудвилл суммаси қимматли қоғозларга

инвестицияларни истисно қилган ҳолда, фирманинг узоқ муддатли активлари қийматига мутаносиб равишда тақсимланади.

Гудвилл бухгалтерия ҳисобида 0480-“Гудвилл” ҳисобвараёида ҳисобга олинади. Корхона томонидан гудвилл кирим қилинаётганда, активларнинг ҳақиқий ва харид қийматлари орасидаги фарқ сифатида ифодаланади.

Корхонани сотиб олишда (хусусийлаштиришда) активларни ва пайдо бўлган гудвиллни кирим қилиш қуйидаги жадвалдан кўриш мумкин.

3.3.1-жадвал.

Гудвилгинг вужудга келиши.

Корхонани сотиб олишда (хусусийлаштиришда) гудвиллнинг пайдо бўлиши		
	дебет	кредит
Корхонани сотиб олиш акс эттирилади	0890- “Бошқа капитал қўйилмалар”	6010- “Мол етказиб берувчилар ва пудратчиларга тўланадиган счётлар”
Корхона активларининг бухгалтерия балансига мувофиқ ҳақиқий қиймати бўйича кирим қилиниши	0100- “Асосий воситалар”; 0400- “Номоддий активлар”; 0600- “Узоқ муддатли инвестициялар”; 1000- “Материаллар” ва х к	0890- “Бошқа капитал қўйилмалар”
Сотиб олиш баҳоси билан кирим қилинган активларнинг ҳақиқий қиймати ўртасидаги фарқ сифатида гудвиллни (мусбат) акс эттириш	0480- “Гудвилл”	0890- “Бошқа капитал қўйилмалар”

Д-т 0480-“Гудвилл”

К-т 8330-“Пайлар ва улушлар”.

Гудвиллга бошқа турдаги номоддий активлар каби эскириш ҳисобланмайди. Шу боисдан у ишлатилганида бошланғич қийматидан ҳар ойда муайян сумма харажатларга қўшилади. Бу муомалага ҳисобда қуйидагича проводка берилади:

Д-т Харажатларни ҳисобга олувчи счётлар

К-т 0480-“Гудвилл”.

3.3.2-жадвал.

Номоддий актив айрим объектларига эгалик ҳуқуқининг амал қилиш муддатлари

Номоддий актив объектлари	Ҳуқуқ амал қила бошлаган вақт	Асосий муддат (йил)	Узайтирилгандан кейинги қўшимча муддат (йил)
Ихтиро	Биринчилик вақтидан	20 (патент бўйича) 5 (дастлабки патент бўйича)	Кўзда тутилмаган
Саноат намунаси	Биринчилик вақтидан	5	Кўпи билан 5 йил
Товар белгиси	Биринчилик вақтидан	10	Ҳар гал 10 (энг кўп муддати чекланмаган)
ЭҲМ учун дастур	У қачон чиқарилганидан қатъий назар, 3-шахслар фойдалана оладиган объектив шакл берилган пайтдан бошлаб	Муаллифнинг бутун ҳаёти мобайнида	+50
Муаллифлик ҳуқуқи	Қачон эълон қилинганидан қатъий назар, асарга 3-шахслар фойдалана оладиган объектив шакл берилган санадан бошлаб	Муаллифнинг бутун ҳаёти мобайнида	+50
Ноу-хау	Ноу-хауга 3-шахслар фойдалана оладиган объектив шакл берилган ва ноу-хауга тааллуқли ахборот махфийлигини сақлаш чоралари кўрилган санадан бошлаб	Муддатсиз (махфий сақлаш муддатига қараб)	

Гудвилл қиймати Солиқ кодексининг 266-моддасига асосан мол-мулк солиғи ҳисоб-китобига қўшилиши лозим.

Номоддий актив - гудвиллнинг суммаси ҳар ойда, унинг фойдали хизмат муддати мобайнида ҳисобдан чиқарилиши керак. Гудвилл суммасининг ҳисобдан чиқарилиши корхонага бўлғуси иқтисодий наф тушуми кутилаётган давр давомида амалга оширилиши керак. Бунда 7-сон БҲМСнинг 64-бандида белгиланишича, гудвиллнинг фойдали хизмат

муддати дастлаб тан олинган пайтдан бошлаб 20 йилдан ошмаслиги керак (лекин корхонанинг фаолият кўрсатиш муддатидан ошиб кетмаслиги лозим⁴³).

Молиявий ҳисоботда гудвиллнинг қиймати тегишли ҳисобот даврида амалга оширилган ҳисобдан чиқаришларни чегирган ҳолда акс эттирилади.

“Қизилтепа пахта тозалаш” очик акциядорлик жамияти Ишлаб чиқариш корхонаси бошқа ташкилотни сотиб олиш натижасида 13 000 минг сўмлик гудвилл ҳосил бўлди.

Мисол. Гудвилл қиймати 2010-“Асосий ишлаб чиқариш” счётидан ҳар ойда, унинг фойдали хизмат муддати мобайнида ҳисобдан чиқарилиши керак. Агар корхона ўз ҳисоб сиёсатида гудвилл фойдали хизмат муддатини 10 йил қилиб белгилаган бўлса, у ҳолда 0480-счёт сатьядоси ҳар ойда 108,333 минг сўмга (13 000 минг сўм : 10 : 12) камайиши керак.

3.3.3-жадвал.

“Қизилтепа пахта тозалаш” очик акциядорлик жамияти гудвилл қийматини харажатларга чиқарилиши.

Т/Р	Хўжалик операцияларининг мазмуни	Сумма, минг сўм	Счётлар корреспонденцияси	
			дебет	кредит
1	Гудвиллни ҳар ойда 10 йил давомида ҳисобдан чиқариш акс эттирилади	108,3	2010	0480

Мол-мулкни хусусийлаштириш жараёнида юзага келган гудвилл 8510-“Мулкни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар” счётида ҳисобга олинадиган асосий воситаларни қайта баҳолаш сальдоси ҳисобига ҳисобдан чиқарилиши мумкин.

Асосий воситаларнинг ҳар бир объекти бўйича гудвилл (фирма баҳоси) қийматини сўндиришга йўналтирилган қўшимча баҳолаш (сальдо) суммаси асосий воситалар ҳар бир объектини қўшимча баҳолаш (сальдо) суммасини тегишли коэффициентга кўпайтириш йўли билан белгиланади. Бу коэффициент гудвилл қиймати (фирма баҳоси)ни сўндириш учун

⁴³Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан рўйхатга олинган 7-сон “Номоддий активлар” Бухгалтерия ҳисоби миллий стандарти. 2005 йил 27 июнда

йўналтирилган асосий воситаларни қайта баҳолашдан резерв капитали суммасининг гудвилл қиймати (фирма баҳоси) сўндирилгунга қадар асосий воситаларни қайта баҳолашдан резерв капитали суммасига нисбати сифатида белгиланади.

Қайта баҳолаш сальдоси гудвилл қиймати (фирма баҳоси)ни сўндиришга йўналтирилган асосий воситалар объектлари чиқиб кетишида 9210-“Асосий воситаларнинг чиқиб кетиши” счёти кредитига гудвилл қиймати (фирма баҳоси)ни сўндиришга йўналтирилган қўшимча баҳолаш суммаси чегирилган ҳолда ушбу асосий воситалар объектини қайта баҳолаш сальдоси ўтказилади.

“Қизилтепа пахта тозалаш” очик акциядорлик жамияти 8510-“Мулкни қайта баҳолаш бўйича тузатишлар” счётидаги асосий воситаларни қайта баҳолаш сальдоси 100 минг сўмни, бундан 24 минг сўми гудвилл қийматжи сўндиришга йўналтириладиган қайта баҳолаш сальдо-сини (асосий воситаларнинг битта объекти бўйича) ташкил этади. Корхонани хусусийлаштириш чоғида юзага келган гудвилл суммаси 12 000 минг сўмни ташкил этади.

Бухгалтерия ҳисобида корхонани хусусийлаштириш чоғида юзага келган гудвиллни қайта баҳолаш сальдоси ҳисобига ҳисобдан чиқариш куйидаги ёзувлар билан акс эттирилади.

3.3.4-жадвал.

“Қизилтепа пахта тозалаш” очик акциядорлик жамияти гудвиллни қайта баҳолаш сальдоси ҳисобига ҳисобдан чиқариш.

Т/Р	Хўжалик операцияларининг мазмуни	Сумма, минг сўм	Счётлар корреспонденцияси	
			дебет	кредит
1	8510-счёт бўйича қайта баҳолаш сальдоси ҳисобига гудвилл ҳисобдан чиқарилди	24	8510	0480

Мулкний комплекс сифатида корхонани сотиб олиш вақтида қўшилган қиймат солиғи ҳисоби юзасидан саволлар туғилади. Хусусан, мулкний комплекс сифатида корхонани сотиб олиш чоғида битта счёт-

фактура ёзилади ва унда битта қўшилган қиймат солиғи суммаси кўрсатилади. Активларни қабул қилиш вақтида табиий савол туғилади: счёт-фактура бўйича тўланган ушбу ҚҚСни активлар ўртасида қандай қилиб тақсимлаш лозим?

Бунинг учун ҚҚСни тақсимлаш коэффициентини ҳисоблаб чиқариш лозим. База сифатида қабул қилинаётган ҳар бир активнинг харид қилинган барча активлар умумий қийматидаги улушини олиш лозим. Асосий воситалар ва номоддий активлар, шу жумладан гудвилл бўйича ҚҚС суммаси уларнинг бошланғич қийматига қўшилади, товармоддий захиралар бўйича - ҳисобга ўтказишга қабул қилинади.

“Қизилтепа пахта тозалаш” очиқ акциядорлик жамияти фирма дўкони ташкил қилиш мақсадида савдо растасини сотиб олди. Харид қиймати 36 000 минг сўмни, шу жумладан ҚҚС - 6 000 минг сўмни ташкил қилди. Баланс бўйича кирим қилинган активларнинг қиймати қуйидагича:

- савдо растаси биноси - 6 000 минг сўм;
 - савдо ускунаси - 4 000 минг сўм;
 - музлаткич ускуналари - 8 000 минг сўм;
 - гудвилл - 12 000 минг сўм.
 - ҚҚС суммаси - 6 000 минг сўмни қуйидагича тақсимлаш лозим:
- минг сўм

3.3.5-жадвал.

Гудвилни ҳисобга олиниши

Т/р	Активлар номи	Активлар қиймати	Тақсимлаш коэффициенти	Коэффициент бўйича ҚҚС	Активларнинг ҚҚС билан
1	Бино	6 000	6/30	1 200	7 200
2	Савдо ускунаси	4 000	4/30	800	4 800
3	Музлаткич	8 000	8/30	1 600	9 600
4	Гудвилл	12 000	12/30	2 400	14 400
	Жами	30 000		6 000	36 000

Амалиётда шундай ҳолатлар вужудга келадики, мулккий мажмуа сифатида корхонани сотиб олиш баҳоси унинг ҳақиқий активлари баланс

қийматидан паст бўлади. Яъни баъзан манфий гудвилл деб аталадиган фарқ вужудга келади. Уни сотиб олинган идентификацияланадиган амортизацияланадиган активларнинг ўртача фойдали хизмат муддати мобайнида мунтазамлик асосида корхонанинг операцион даромади сифатида бухгалтерия ҳисобида акс эттириш лозим.

“Қизилтепа пахта тозалаш” очик акциядорлик жамияти бошқа хусусий корхонани сотиболмоқда. Харид қиймати 85 000 минг сўмни ташкил этди. Бунда объект - бино кўринишида харид қилинган ташкилот активлари қиймати (мажбуриятларсиз) 80 000 минг сўмни, ускуна-ники 20 000 минг сўмни ташкил этди.

Манфий гудвилл суммаси 15 000 минг сўмга тенг (100 000 - 85 000). У корхона даромади деб эътироф этилиб, харид қилинган амортизацияланадиган активларнинг ўрта ҳисобдаги фойдали хизмат муддати давомида ҳисобдан чиқа-рилади. Корхона активлар фойдали хизмат муддатини Солиқ кодексининг 144-моддасида белгиланган амортизация меъёрларидан келиб чиқиб белгилайди.

Бинонинг хизмат муддати 20 йил ($100 : 5$), ускуна-ники 6,7 йил ($100 : 15$).

Бино ва ускунанинг ўрта ҳисобдаги фойдали хизмат муддати 17,3 йилни ташкил этади $\{[(20 * 80) + (6,7 * 20)] : 100\}$.

3.3.5-жадвал.

Манфий гудвиллни тан олиш ва ҳисобдан чиқариш.

Т/р	Хўжалик операцияларининг мазмуни	Сумма, минг сўм	Счётлар корреспонденцияси	
			дебет	кредит
1	Корхонани харид қилишдаги манфий гудвилл акс эттирилди	14 133 867	0120 0130	7230 6230
2	Кечиктирилган даромаднинг жорий қисми ҳисобдан чиқарилди	867	6230	9390

Солиқ солиш мақсадида кечиктирилган даромад - манфий гудвилл бошқа даромад деб тан олинади.

ХУЛОСА ВА ТАКЛИФЛАР

Ўзбекистон Республикасида бозор ислохотларини босқичма - босқич чуқурлаштириш, иқтисодий эркинлаштириш ва модернизациялаш жараёнида корхоналар ҳисоб тизимида ўтказилаётган комплекс ислохотлар янги объектларни, жумладан, номоддий активларни ҳисобда акс эттириш ва унинг аудитини ташкил этиш билан боғлиқ муаммоларни назарий ва амалий жиҳатдан ҳал қилишни тақозо этмоқда. Хусусан, номоддий активлар таркибини ташкил этувчи барча объектлар ҳозирги иқтисодий муҳитнинг долзарб объектлари сифатида таъкидланиши муҳим аҳамиятга эга эканлигини кўрсатмоқда. Шундай экан, корхоналарда бухгалтерия ҳисобининг бу каби объектларини тан олиш, баҳолаш, туркумлаш, дастлабки ва йигма ҳисобини ташкил этиш ҳамда улардан самарали фойдаланилаётганлигини мустақил текшириш. Номоддий активлар жумласига кирувчи интеллектуал мулк объектлари ҳалқаро амалиётда кескин ривожланаётган объектлар ҳисобланади. Шу боис, бу жараённи янада жадаллаштириш муҳим аҳамият касб этади.

Номоддий активлар таркибини ташкил этувчи барча объектларга ҳозирги иқтисодий муҳитнинг муҳим объектлари сифатида қаралаётгани ҳам бу соҳада чуқур илмий изланишлар олиб бориш зарурлигини тақозо этмоқда.

Ҳозирги шароитда ушбу номоддий активларни қайта баҳолаш ҳамда уларни балансдан чиқариш ҳисоби ва уларнинг аудитини ташкил этиш тартибини ишлаб чиқиш масаласи иқтисодчи олимлар олдидаги муҳим вазифалардан ҳисобланади.

Юқорида таъкидланган фикр-мулоҳазалардан келиб чиқиб, номоддий активларнинг ҳақиқий ҳолатини ҳисобга олишни таҳлил қилиш ва уларнинг ҳисобини такомиллаштириш ҳамда аудит қилинишини тўғри олиб бориш муҳим аҳамият касб этади. Айниқса, номоддий активлар янги турларининг пайдо бўлиши ва мавжуд меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатлар орқали амалга оширилиш диссертация ишнинг долзарблигини белгилаб

беради. Шу мақсадда диссертация ишида қуйидагича хулоса ва таклифлар ишлаб чиқилди:

1. Номодлий активлар бухгалтерия ҳисобининг асосий ҳолатлари: этироф қилиш пайти, қийматини баҳолаш ва фойдаланиш муддатини аниқлаш, амортизация яни ҳисобга олиш, баланс қийматининг бошқа ўзгаришларни ҳисобга олиш ва уларнинг сўнгги баҳоси ҳамда уларнинг чиқишидан кейинги молиявий натижаларни аниқлаш, шунингдек корхонанинг молиявий ҳисоботидаги номоддий активлар бўйича ахборотларни очиб бериш.

2. Номоддий активларни халқаро тажрибага кўра туркумлаш ва уларни баҳолаш усуллари таклиф қилинди. Унга мувофиқ, номоддий активларни қуйидагича туркумлаш мумкин: интеллектуал мулк объектлари, саноат мулки объектлари, табиий ресурслардан фойдаланиш ҳуқуқлари. Шунингдек, бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартидаги баҳолаш қоидалари ўрганилди.

3. Номоддий активларнинг муҳим таркибий қисми сифатида “интеллектуал мулк”ларнинг умумий ҳамда хусусий жиҳатлари аниқланиб уларни устав капиталига ҳисса тариқасида қўшиш тартиби ишлаб чиқилди. Тадқиқотда “интеллектуал мулк”ларнинг тармоқ корхоналари иқтисодиётидаги ўрни ёртилиб, уларни бухгалтерияда ҳисобга олиш ва молиявий таҳлилини ўтказишнинг ўзига хос хусусиятлари очиб берилди.

4. Номоддий активларнинг фойдали ҳизмат муддатларидан келиб чиққан ҳолда уларга амортизация меъёрларини тадбиқ этиш бўйича, янги меъёрларнинг тартиби таклиф этилди. Унга кўра номоддий активларга амортизация ҳисоблашни соддалаштириш мақсадида уларни 5 та гуруҳга ажратилиб, 5 фоиздан 20 фоизгача бўлган коэффициентларни қўллаш мумкинлиги илмий асосланди. Шунингдек, номоддий активларга жадаллаштирилган амортизация усулларида фойдаланиб харажатларни қоплаш тизимини жорий этиш бўйича тавсиялар ишлаб чиқилди.

5. Номоддий активларни қайта баҳолашда унинг жорий

қийматини ҳужжат асосида тасдиқлаш учун корхона ихтиёрига кўра қуйидагилардан фойдаланиш мумкин:

- ишлаб чиқарувчи фирмалар ва уларнинг махсус дилерлари, ваколатхоналардан ёзма шаклда олинган ўхшаш номоддий активга берилган нархлар тўғрисидаги маълумотлар;

- қайта баҳолаш ўтказилган ва номоддий активлар сотиб олинган кундаги Марказий Банк курслари нисбатига қараб белгиланган ҳисоб-китоб коэффициенти қўллаш билан эркин муомаладаги валютада сотиб олинган кундаги (тасдиқловчи ҳужжат бўлганда) номоддий активларнинг қиймати ҳақидаги маълумотлар;

- қайта баҳолаш даврида оммавий ахборот воситалари, махсус адабиёт ва бошқаларда эълон қилинган жорий нархлар даражаси ҳақидаги маълумотлар;

- тегишли номоддий актив қиймати ҳақида баҳоловчининг эксперт хулосаси.

6. Номоддий активларнинг чиқиб кетишидан молиявий натижа (фойда ёки зарар) номоддий активларнинг чиқиб кетишидан олинган даромаддан уларнинг қолдиқ (баланс) қийматини, номоддий активларнинг чиқиб кетиши билан боғлиқ бўлган билвосита солиқлар ва харажатларни чегириб ташлаш орқали аниқланади

7. Гудвилл (фирма баҳоси)га амортизация ҳисоблашнинг корхона учун иқтисодий жиҳатдан асоссизлиги исботлаб берилди. Чунки, гудвилл ноаниқ номоддий актив бўлиб, корхонанинг имиджи учун тўланадиган суммадир. Бунда гудвиллни ҳосил қилувчи харажатлар амортизация қилинмасдан бевосита харажатларни ҳисобга олувчи счётларга олиб борилиши зарурлиги таъкидланди.

Ушбу таъкидлаб ўтилган хулоса ва таклифларимиз хўжалик субъектларида номоддий активларни баҳолаш, қайта баҳолаш ҳамда уларни балансдан чиқариш ҳисоби ва аудити янада такомиллашишига ўз хиссасини қўшади деган фикрдамиз.

ФОЙДАЛАНИЛГАН АДАБИЁТЛАР РЎЙХАТИ

1. Ўзбекистон Республикаси Қонунлари

- 1.1.1. Ўзбекистон Республикасининг Конституцияси. - Т.: Ўзбекистон, 2003.
- 1.1.2. Ўзбекистон Республикаси Фуқаролик кодекси. Т.: Адолат, 1996 й
- 1.1.3. Ўзбекистон Республикаси Меҳнат кодекси. - Т.: Адолат, 1999.
- 1.1.4. Ўзбекистон Республикаси Солиқ кодекси. - Т.: Адолат,
- 1.1.5. 2008.Ўзбекистон Республикасининг Қонуни 05.05.1994 й. №1054-ХП
Банкротлик тўғрисида
- 1.1.6. “Бухгалтерия ҳисоби тўғрисида”ги Ўзбекистон Республикаси Қонуни.
1996 йил 30 август.
- 1.1.7. “Аудиторлик фаолияти тўғрисидаги Ўзбекистон Республикаси
Қонуни. 2000 йил 26 май.
- 1.1.8. “Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя
қилиш тўғрисида”ги Ўзбекистон Республикаси Қонуни. 1996 йил 25 апрел.
- 1.1.9. “Банкротлик тўғрисида”ги Ўзбекистон Республикаси Қонуни.
05.05.1994 й. N 1054-ХП-
- 1.1.10. “Акциядорлик жамиятлари ва акциядорларнинг ҳуқуқларини ҳимоя
қилиш тўғрисида”ги Ўзбекистон Республикаси Қонунига ўзгартиш ва
қўшимчалар киритиш ҳақидаги Ўзбекистон Республикаси Қонуни, 2008 йил 26
сентябр.

1.2. Ўзбекистон Республикаси Президенти Фармонлари ва Қарорлари

- 1.2.1. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 04.03.1998 й. N Пф-1938
Хўжалик юритувчи субъектларнинг иқтисодий ночорлиги ва шартнома
Мажбуриятларининг бажарилиши учун мансабдор шахсларнинг
Жавобгарлигини кучайтириш тўғрисида Фармони
- 1.2.2. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2003 йил 22 декабрдаги
“Хўжалик бошқарув органлари тизимини такомиллаштириш тўғрисида”ги
ПФ-3366-союш Фармони.
- 1.2.3. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2005 йил 14 июндаги
“Бозор ислохотларини чуқурлаштириш ва иқтисодиётни янада

эркинлаштириш соҳасидаги устувор йўналишлар амалга оширилишини жадаллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги ПФ-3618-сонли Фармони.

1.2.4. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2005 йил 14 июндаги “Тадбиркорлик субъектларини ҳуқуқий ҳимоя қилиш тизимини янада такомиллаштириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги ПФ-3619-сонли Фармони.

1.2.5. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2007 йил 12 ноябрдаги “Ички тармоқ ва тармоқдараро саноат кооперациясини янада кучайтириш чора-тадбирлари тўғрисида”ги ПФ-3937-сонли Фармони.

1.2.6. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2005 йил 14 мартдаги “2005-2006 йилларда корхоналарни давлат тасарруфидан чиқариш ва хусусийлаштириш давлат Дастури тўғрисида”ги ПҚ-29-сонли Қарори;

1.2.7. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2005 йил 15 июндаги “Тадбиркорлик субъектлари томонидан такдим этиладиган ҳисобот тизимини такомиллаштириш ва уни ноқонуний талаб этганлик учун жавобгарликни кучайтириш тўғрисида”ги ПҚ-100-сонли Қарори;

1.2.8. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2005 йил 21 сентябрдаги “Тадбиркорлик фаолияти юритиш учун рухсатнома турларини қисқартириш ва уларни бериш тартиб қоидаларини соддалаштириш тўғрисида”ги ПҚ-186-сонли Қарори;

1.2.9. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2007 йил 4 апрелдаги “Аудиторлик ташкилотлари фаолиятини янада такомиллаштириш ҳамда улар кўрсатаётган хизматлар сифати учун жавобгарликни ошириш тўғрисида”ги ПҚ-615-сонли Қарори;

1.2.10. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 2008 йил 2 июлдаги “Аудиторлик ташкилотларининг молиявий барқарорлигини ошириш юзасидан қўшимча чора-тадбирлар тўғрисида”ги ПҚ- 907-сонли Қарори.

1.2.11. Ўзбекистон республикасининг 2013 йилги асосий макроиқтисодий кўрсаткичлари прогнози ва давлат бюджети параметрлари тўғрисида. Ўзбекистон Республикаси Президентининг 25.12.2012 й. N ПҚ-1887 Қарори.

1.3. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамаси Қарорлари

1.3.1. Ўзбекистон Республикаси Вазирлар Маҳкамасининг Қарори 04.08.1998 й.

1.3.2. Дебиторлик ва кредиторлик қарзлари тўғрилигини текшириш тўғрисида.

1.3.3. Вазирлар Маҳкамасининг 1999 йил 5 февралдаги №54-сонли Қарори. “Маҳсулот (ишлар, хизматлар)ни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида”ги Низом.

1.3.4. Вазирлар Маҳкамасининг 2003 йил 15 октябрдаги №444-сонли Қарори. “Маҳсулот (ишлар, хизматлар) ни ишлаб чиқариш ва сотиш харажатларининг таркиби ҳамда молиявий натижаларни шакллантириш тартиби тўғрисида Низом”га ўзгартиршп ва қўшимчалар.

1.3.5. Вазирлар Маҳкамасининг 2004 йил 14 апрелдаги 182-сон қарорига илова Муддати ўтказиб юборилган дебиторлик ва кредиторлик қарзларни қисқартириш ва бюджетга тўловлар интизомини мустаҳкамлаш бўйича республика комиссияси тўғрисида Низом

1.3.6. Ўзбекистон Республикаси Бухгалтерия ҳисоби миллий стандартлари тўплами. - Тошкент: NORMA МЧЖ, 2006. - 352 б.

1.3.7. Ўзбекистон Республикаси Адлия вазирлиги томонидан рўйхатга олинган 03.02.2000 й. N 887 Ўзбекистон Республикаси Макроиктисодиёт ва статистика вазирлиги қошидаги Иқтисодий ночор корхоналар ишлари кўмитаси томонидан тасдиқланган 29.12.1999 й. N 17, Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлиги билан келишилган 28.12.1999 й. “Тутатилаётган корхонанинг мол-мулки ва мажбуриятларини инвентарлашни ташкил этиш ва қийматини аниқлаш бўйича йўриқдома”

1.4. Ўзбекистон Республикаси Президенти асарлари ва маърузалари:

1.4.1. Каримов И.А. Инсон, унинг ҳуқуқ ва эркинликлари ҳамда манфаатлари - энг олий кадрият. - Тошкент: “Ўзбекистон”, 2006. - 280 б.

1.4.2. Каримов И.А. Эришилган ютуқларни мустаҳкамлаб, янги марралар

- еари изчил ҳаракат қилишимиз лозим. - Тошкент: “Ўзбекистон”, 2006. - 280 б.
- 1.4.3. Каримов И.А. Жамиятнимизни эркинлаштириш, ислохотларни чуқурлаштириш, маънавиятимизни юксалтириш ва халқимизнинг ҳаёт даражасини ошириш - барча ишларимизнинг мезони ва мақсадидир. - Тошкент: “Ўзбекистон”, 2007.-320 б.
- 1.4.4. Каримов И.А. Ватаннимиз ва халқимизга садоқат билан хизмат қилиш - олий саодатдир. - Тошкент: “Ўзбекистон”, 2007. - 80 б.
- 1.4.5. Каримов И.А. Юксак маънавият - енгилмас куч. - Тошкент: “Маънавият”, 2008. - 176 б.
- 1.4.6. Каримов И.А. Банк тизими, пул муомаласи, кредит, инвестиция ва молиявий барқарорлик тўғрисида. Т.: Ўзбекистон, 2005, -517 б.
- 1.4.7. Каримов И.А. Демократик-ҳуқуқий давлат, эркин иқтисодиёт талабларини тўлиқ жорий этиш, фуқаролик жамиятлари асосларини қуриш – фаровон ҳаётимиз гаровидир. Т.: Ўзбекистон, 2007, -62 б.
- 1.4.8. Каримов И.А. Бош мақсадимиз - кенг кўламли ислохотлар ва модернизация йўлини қатъият билан давом эттириш. -Т. Ўзбекистон. 2013.

2. Дарсликлар ва ўқув қўлланмалар.

- 2.1.1. Абдуллаев А. Бухгалтерия ҳисоби назарияси. Дарслик. - Тошкент: Ўқитувчи, 2005.-216 б.
- 2.1.2. Абдуллаев А., Қаюмов И., Эргашев А. Бухгалтерия ҳисоби назарияси. Т.: “Шарқ”, 2003.- 254 б.
- 2.1.3. Ваҳобов А.В., Иброҳиов А.Т., Ишонқулов Н.Ф. Молиявий ва бошқарув таҳлили. Т.: “Шарқ” НМАК – 2005,- 480 б.
- 2.1.4. В.П.Астахов Теория бухгалтерского учета.- Ростов на Дон: Издательский центр “МарТ”, 2002 -с.448.
- 2.1.5. Белий И.А. Калькуляция себестоимости продукции в сельском хозяйстве. Учеб. пос. для экон. Вузов. –Мн.: выш.шк. 1990, -176с.

- 2.1.6. Бобожонов О, Жуманиёзов К. Молиявий ҳисоб. Т.:”Молия” нашириёти, 2002,- 672 б.
- 2.1.7. Власова В.М. Первичные документы В 3-х выпусках.-М.:Финансы и статистика .1995, -214с.
- 2.1.8. Вещунова Н.Л. Основы бухгалтерского учета. Задачи и вопросы: Учебное пособие. –М.: Финансы и статистика. 1996.- 219с.
- 2.1.9. Гулямова Ф.Г. Файзиева У.Т. Учетная политика. Т.: Мир экономики и права. 2004, -208с.
- 2.1.10. Гинзбург А. Экономический анализ. Питер, 2008.-522 стр.
- 2.1.11. Дўсмуратов Р.Д. Аудит асослари. “Ўзбекистон миллий энциклопедияси” Давлат илмий нашриёти, Т.: – 2003, -518 б.
- 2.1.12. Дўсмуратов Р.Д. Бухгалтерия ҳисоби назарияси. Т.:–“Янгийўл полиграф сервис” - 2007, -320 б.
- 2.1.13. Дўсмуратов Р.Д., Жўраев Б.М., Давлетов И.Р. Фермер хўжаликларида қўлланиладиган дастлабки ҳужжатлар ва уларни расмийлаштириш бўйича услубий тавсиялар.-Т.: ТошДАУ Тахририят нашриёт бўлими, 2010.-153 б.
- 2.1.14. Каримов А., Исломов Ф., Авлокулов А. Бухгалтерия ҳисоби. Т.: “Шарқ”НМАК, 2004. – 592 б.
- 2.1.15. Друри. К., Управленческий и производственный учет. Учебник. Москва 2003, -1071с.
- 2.1.16. Друри К. Учет затрат методом стандарт-кост. –М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998, -634с.
- 2.1.17. Ефремова А.А. Учетная политика предприятия. М.: Книжный мир. 2000, -218 с.
- 2.1.18. Завалишина И.А. Янгича бухгалтерия ҳисоби –Т.: “Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси” нашриёт уйи. 2004.-476 б.
- 2.1.19. Исроилов Б.И. Солиқлар ҳисоби ва таҳлили: муаммолар ва уларнинг ечимлари. Монография. –Т.: “Ўзбекистон”, -272 б.

- 2.1.20. Ибрагимов А.К, И.Очилов, И.Қўзиев, Н.Ризаев, Молиявий ва бошқарув ҳисоби./ Ўқув қўлланма.- Т.: “Iqtisod-moliya”, 2008.- 444 б
- 2.1.21. Иткин М.Ю., Егорычева И.Ф. Учетная политика предприятия в Узбекистане. –Т.: Изд. Ассоциация бухгалтеров и аудиторов Узбекистана. 2000, -с 102.
- 2.1.22. Остонокулов.М. ва бошқалар. Бухгалтерия ҳисоби назарияси.Дарслик.-Т. “Ўзбекистон ёзувчилар уюшмаси нашриёти”, 2005й. -368б.
- 2.1.23. Каримов А.А. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудит. Монография.- Т.: IQTISOD-MOLIYA, 2008.-152 б.
- 2.1.24. Кондраков Н. Бухгалтерский учет. М.: ИНФРА, 2008.-698 стр.
- 2.1.25. Кулакова Н.Б. Учетная политика как системаобразующий фактор бухгалтерского учета и отчетности в организации. уч. нос. Учётная политика на 2002 г. – М.: ИДФБК – ПРЕСС. 2002. 19-21 с.
- 2.1.26. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. –М.: Инфра-М 1997, -560 с.
- 2.1.27. Маматов З.Т. Аудит: муаммолар ва ривожлантириш истиқболлари,. Монография, Тошкент, ТМИ, 2004, -348 б.
- 2.1.28. Маренков Н.Л. Международные стандарты финансовой отчетности. М.: “НИКС” 2005. - 288 стр.
- 2.1.29. Мусаев Ҳ.Н. Аудит. Дарслик, Т.: “Молия” - 2003, -220 б.
- 2.1.30. Мельник М., Когфенко В. Экономический анализ в аудите. М.: ЮНИТИ, 2007.-519 стр.
- 2.1.31. Николаева С.А. Учетная политика предприятия. М.: Инфра-М, 1997, -324с
- 2.1.32. Носиров У.Н. Қорамолчилик. Т.: “Меҳнат” 2001,- 401б.
- 2.1.33. Палий В.Ф. Финансовый учет. Учеб. Пос. -2-й Изд. Пер и доп. –М.: ИД ФБК-ПРЕСС. 2001, -672 с.
- 2.1.34. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. –М.: “Аналитика-пресс” 1998, -288с.

- 2.1.35. Завалишина И. Янгича бухгалтерия ҳисоби. Тошкент, “Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси” нашриёт уйи, 2004, -476 б.
- 2.1.36. Пардаев М.Қ. Иқтисодий таҳлил. Ўқув қўлланма. 1-қисм. Т.: “Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси” нашриёт уйи, 2001, -176 б.
- 2.1.37. Пардаев М.Қ. Иқтисодий таҳлил назарияси. Дарслик, Самарқанд.: “Зарафшон”, 2001.- 272 б.
- 2.1.38. Пардаев А.Х. Бошқарув ҳисоби – Т.: Академия. 2002. – 172 б.
- 2.1.39. Полковский Л.М. Теория бухгалтерского учета: Учебные пособие- М.: “Экономика и организация”, 2002 - с 408.
- 2.1.40. Пачоли Л. Трактат о счётах и записях. М.: Финансы и статистика, 1983.-286 с
- 2.1.41. Ризақулов А. Фермер хўжаликларида бухгалтерия ҳисоби. Тошкент -1999.-35 б.
- 2.1.42. Ризақулов А. Узоқ муддатли активлар ҳисоби. – Т.: Фан. 1998 – 92 б.
- 2.1.43. Тулаходжаева М.М. Корхона молиявий аҳволи аудити. Т.: “Иқтисодиёт ва ҳуқуқ дунёси” нашриёт уйи, 1996 й., -208 б.
- 2.1.44. Туйчиев А.Ж. Рақобатчилик муҳити шаклланаётган тармоқ корхоналарида маҳсулотларни сотиш ҳамда молиявий натижалар ҳисоби ва таҳдили. Монография. -Т.: Тошкент Молия института, 2006. 160 б.
- 2.1.5.7. Туйчиев А.Ж. Мажбуриятлар ҳисоби ва таҳдилининг назарий-методологик муаммолари. Монография. —Т.: "IQTISOD-MOBIYA", 2010. 272 б.
- 2.1.45. Титов В.И. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности. Учебник. –М.: Дашков и К, 2005. 352 стр.
- 2.1.46. Уразов К.Б. Иқтисодиётни эркинлаштириш шароитида бухгалтерия ҳисобининг концептуал масалалари. Т.: “Фан” - 2005, -236 б.
- 2.1.47. Хасанов Б.А. Бошқарув ҳисоби: назария ва услубиёт. Т.: “Молия” нашриёти, 2003.-248 б.

- 2.1.48. Холбеков Р.О. Ишлаб чиқариш ҳисобини ташкил қилиш тамойиллари ва услубиёти. Монография.- Т.: ФАН, 2005. - 198 б.
- 2.1.49. Ҳошимов Б. Бухгалтерия ҳисоби назарияси. Т.: “Янги аср авлоди”, 2004--279 б.
- 2.1.50. Чая В.Т. Международные стандарты финансовой отчетности. Учебное пособие. - М.: НОРУС, 2005. - 240 стр.
- 2.1.51. Щвецкая В.М. Бухгалтерский учет. Учебник. –М.: НОРМА, 2005. 394 с.

3. Интернет сайтлари

- 3.1.1. <http://www.iasc.org.uk>
- 3.1.2. <http://www.aicpa.org/index.htm>
- 3.1.3. <http://www. uza.uz>.
- 3.1.4. <http://www.uzbekistan.uz>
- 3.1.5. <http://www.accountingweb.com>
- 3.1.6. <http://www. mf. uz>.