

И.Р. Давлетов,
катта илмий ходим-изланувчи, ТДАУ

ИНТЕЛЛЕКТУАЛ МУЛК ОБЪЕКТЛАРИ ҲИСОБИ: ХАЛҚАРО АМАЛИЁТ ВА УНДАН ФОЙДАЛАНИШ ИМКОНИЯТЛАРИ

В статье изучены вопросы признание, оценка, отражение в учете и отчетности объектов интеллектуальной собственности на основе международных стандартов финансовой отчетности и опыта зарубежных стран. В частности, проведены сравнительный анализ признание объектов интеллектуальной собственности как актива и учет связанные с ними операции на основании нормативно-правовых документов США, Велико Британии и Российской Федерации, а также выявлен их общие и отличительные стороны. Сформированы предложения по использованию их в нашей практике.

The article explored the issue of recognition, assessment, recording and reporting of intellectual property based on international financial reporting standards and foreign practice. In particular, it made a comparative analysis of the recognition of intellectual property as an asset and records related operations on the basis of legal documents of United States, Great Britain and Russia, and also revealed their common and distinctive sides. Formed proposals to use them in our practice.

Калим сўзлар: интеллектуал мулк объектлари, номоддий активлар, илмий-тадқиқот ишлари, тажриба-конструкторлик ишлари, амортизация.

Мамлакатимизнинг иқтисодий тараққиёти, халқаро ҳамжамиятдаги нуфузи ва аҳолининг турмуш даражаси ХХІ асрга келиб инновацион фаолиятнинг ривожланиш даражасига боғлиқлиги аён бўлмоқда. Бу борада Биринчи Президентимиз И.А. Каримов «Бугун ҳеч кимга сир эмаски, **биз яшаётган ХХІ аср – интеллектуал бойлик ҳукмронлик қиладиган аср.** Кимки бу ҳақиқатни ўз вақтида англаб олмаса, интеллектуал билим, интеллектуал бойликка интилиш ҳар қайси миллат ва давлат учун кундалик ҳаёт мазмунига айланмаса – бундай давлат жаҳон тараққиёти йўлидан четда қолиб кетиши муқаррар» [1] деб таъкидлайдилар.

Дарҳақиқат, мамлакатимиз иқтисодиётини, хусусан, аграр соҳани модернизация қилиш шароитида фан-техника тараққиётини жадаллаштириш зарурати, интеллектуал мулк объектларининг товар сифатидаги роли ошиб бориши ва инвесторлар ҳамда бошқа манфаатдор фойдаланувчилар томонидан улар қиймати тўғрисида аниқ ва ишончли ахборот олиш эҳтиёжини кучайтирмоқда.

Ҳозирги кунда интеллектуал мулк объектларини баҳолаш, ҳисоб ва ҳисоботда акс эттириш ҳамда аудити масалаларига сезиларли даражада эътибор кучаймоқда. Булар иқтисодий алоқаларнинг ривожланиши ва чет эл инвестицияларининг кўплаб жалб қилиниши, молия бозорларининг ривожланиши; жаҳон иқтисодиётида яккахокимлик учун рақобатли курашнинг

кучайиши, инновацион фаолиятнинг жадаллашиши каби жаҳон иқтисодий тараққиёти умумий тенденцияларининг қонуний оқибати ҳисобланади.

Интеллектуал мулк объектларини актив сифатида тан олиш ҳамда ҳисобда акс эттириш нафақат мамлакатимизда, балки ривожланган мамлакатларнинг ҳисоб амалиётида ҳам энг мураккаб ва мунозарали масалалардан бири бўлиб келмоқда. Интеллектуал мулк объектларини аниқлаш, уларнинг қийматини баҳолаш, харажатларни жорий даврда ҳисобдан чиқариш ёки уларни номоддий активлар сифатида капиталлаштириш, балансда акс эттириш, амортизация муддатларини аниқлаш ва шу кабиларга турли хил ёндашувлар мавжуд.

Интеллектуал фаолият натижаларини ҳисобга олиш ҳамда молиявий ҳисоботда акс эттириш халқаро амалиётда 38-сонли «Номоддий активлар» номли молиявий ҳисоботнинг халқаро стандартига (№38 МҲХС) мувофиқ амалга оширилади. Ушбу халқаро стандарт Молиявий ҳисоботни халқаро стандартлари комитети (МҲХСК) томонидан 2004 йил 31 мартда янги таҳрирда қабул қилинган. №38 МҲХС компанияларнинг 2004 йил 31 мартдан бошлаб тузиладиган ҳар йилги молиявий ҳисоботлари учун амал қилади.

1998 йилгача номоддий активларни молиявий ҳисоботда акс эттириш 9-сонли «Илмий тадқиқотлар ва ишланмалар харажатларини ҳисобга олиш» ва 22-сонли «Корхоналарнинг бирлашиши» номли молиявий ҳисобот халқаро стандартлари (МҲХС) асосида амалга оширилган. 38-«Номоддий активлар» МҲХС қабул қилиниши муносабати билан 9 МҲХС юқорида кўрсатилган муддатдан бошлаб бекор қилинган, 22 МҲХС эса қайта кўриб чиқилиб, 1998 йилда янги таҳрирда чоп этилган.

Молиявий ҳисоботнинг ушбу иккала халқаро стандарти билан бир қаторда Европа Ҳамжамиятининг (ЕХ) 4-сонли “Эълон қилинадиган ҳисоботни баҳолаш усуллари, тузиш тартиби ва таркиби()” ва 7-сонли “Корпорацияларда ҳисоб ва ҳисоботнинг ўзига хос хусусиятли, консолидацияланган ҳисобот” номли директивалари компаниянинг молиявий ҳисоботида ўзига хос номоддий актив-«Goodwill»ни акс эттиришда қўлланилмоқда.

Турли мамлакатларда сиёсий ва иқтисодий вазиятлар, шунингдек миллий анъаналар ҳисоб моделларининг турли хиллигига, шу жумладан интеллектуал мулк объектларини ҳисобга олиш бўйича ёндашувларга ҳам ўз таъсирини кўрсатган [2].

Бухгалтерия ҳисоби моделидаги фарқлар номоддий активларнинг моҳиятини англашда ҳам ўз аксини топган. 1998 йилда чоп қилинган №38 МҲХС номоддий активларни тан олиш, уларни баҳолаш, амортизацияси ва маълумотларни очиб бериш каби мезонларни ўз ичига олган. Номоддий актив сифатида физик (жисмоний) шаклга эга бўлмаган нонмонетар идентификацияланадиган актив тушунилади. Ўз навбатида актив бу – ўтган даврлардаги ҳодисалар натижасида корхона томонидан назорат қилинадиган, ундан фойдаланиш натижасида келгусида иқтисодий наф олиш кутилаётган ресурсдир.

Америка Қўшма Штатлари ҳисоб тизимида номоддий активлар масалаларига бағишланган бир қатор меъёрий ҳужжатлар мавжуд. Молиявий ҳисоб концепциялари тўғрисидаги низом (SFAS 5, 6, 7, 63, 88) ва бухгалтерия

ҳисоби тамойилларини ишлаб чиқиш бўйича Кенгаш тавсиялари (АРВ.17, 16, 21) шулар жумласидандир.

Америка Қўшма Штатларида интеллектуал мулк объектлари US GAAPга мувофиқ Молиявий ҳисоб стандартларини ишлаб чиқиш бюроси (FASB) томонидан ишлаб чиқилган SFAC № 2 «Ҳисоб маълумотларининг сифат тавсифи (Qualitative characteristics of accounting information)», SFAS №142 «Гудвилл ва бошқа номоддий активлар (Goodwill and Other Intangible Assets)», SFAS №144 «Узоқ муддатли активлар қиймати пасайиши ёки чиқиб кетиши (Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets)», 86 “Дастурий таъминотни сотиш, ижарага бериш ёки бошқача фойдаланиш учун ишлаб чиқиш харажатлари ҳисоби (Accounting for the Costs of Computer Software to Be Sold, Leased, or Otherwise Marketed)”, 141R “Бизнесни бирлаштириш (Business Combinations (Acquisition Method))” номли стандартлари; EITF 00-2 “Веб-сайтларни ишлаб чиқиш харажатлари (Accounting for Web Site Development Costs)”, EITF 07-3 “Келгусидаги тадқиқот ва ишланмаларда фойдаланиш учун қопланмайдиган товар ва хизматлар харажатлари ҳисоби (Accounting for Nonrefundable Advance Payments for Goods or Services)”, EITF 08-7 “Ҳимояланган номоддий активлар (Accounting for Defensive Intangible Assets)” номли стандартларга шарҳлар, FSP FAS 142-3 “Номоддий активлардан фойдаланишнинг фойдали хизмат муддатини аниқлаш (Determination of the Useful Life of Intangible Assets)” номли шарҳлари билан тартибга солинади[3].

АҚШ GAAP тизимида номоддий активлар, хусусан, интеллектуал мулк объектлари тушунчаси нисбатан кенгроқ баён қилинган. Шу сабабли БХМСларга мувофиқ номоддий активлар таркибига киритилмайдиган активлар, яъни ходимлар малакаси, сотиш учун мўлжалланган активлар ва шу кабилар АҚШ GAAP тизими бўйича номоддий активлар таркибига киритилади [4].

Буюк Британияда интеллектуал фаолият харажатларини ҳисобга олиш ва уларнинг натижаларини бухгалтерия ҳисобида актив сифатида тан олиш масалалари SSAP 13 “Тадқиқотлар ва ривожланиш учун бухгалтерия ҳисоби (Accounting for Research and Development)”, FRS 10 “гудвилл ва номоддий активлар (Goodwill and Intangible Assets)” билан тартибга солинади.

FRS 10 “Гудвилл ва номоддий активлар”га мувофиқ интеллектуал мулк объектларини бухгалтерия ҳисобида актив (номоддий актив) сифатида тан олиш учун интеллектуал мулк объекти ифодаладиган келгусидаги иқтисодий наф келтириш имкониятини корхона васийлар ёки ҳуқуқий ҳимоя орқали назорат қилиши зарур [5].

Ушбу стандартга мувофиқ харид қилинган интеллектуал мулк объектлари актив сифатида акс эттирилади. Корхонанинг ўзида яратилган интеллектуал мулк объектлари жорий бозор баҳоси мавжуд бўлган ҳоллардагина актив сифатида капитализация қилинади.

Интеллектуал мулк объектларининг қиймати амортизация ҳисоблаш йўли билан ҳисобдан чиқарилади. FRS 10 “Гудвилл ва номоддий активлар”га мувофиқ номоддий актив сифатида тан олинган интеллектуал мулк объектларига амортизация ҳисоблаш учун уларнинг фойдали хизмат муддати аниқланади. Бу ерда шуни эсда тутиш керакки, FRS 10 га мувофиқ номоддий активларга

амортизация ҳисоблашда уларнинг фойдали хизмат муддати ҳисобга қабул қилинган санадан бошлаб йигирма йилдан ошмаслиги керак.

Агар интеллектуал мулк объектининг фойдали хизмат муддати 20 йилдан кўп бўлса, ёки унинг фойдали хизмат муддатини аниқлаш имконияти бўлмаса, ушбу активларга нисбатан амортизация ҳисобланмайди.

Амортизация ҳисобланмайдиган интеллектуал мулк объектларининг қиймати ҳар йили қайта кўриб чиқирилиши ҳамда улар қийматининг пасайиши юз берса, ушбу қиймат ҳисобдан чиқарилиши зарур. Амортизация ҳисобланмайдиган интеллектуал мулк объектлари мавжуд бўлган компаниялар молиявий ҳисоботда уларнинг тўғри ва ишончли қиймати ҳамда улар қийматининг камайиши ёки чиқиб кетишининг батафсил сабаблари келтирилган тушунтириш беришлари шарт.

Россия Федерациясида интеллектуал фаолият харажатларини ҳисобга олиш ҳамда унинг натижаларини бухгалтерия ҳисобида актив сифатида тан олиш “Илмий-тадқиқот, тажриба-конструкторлик ва технологик ишларга харажатлар ҳисоби” (ПБУ 17/02) ва “Номоддий активлар ҳисоби” (ПБУ 14/2007) [6] номли стандартлар билан тартибга солинади.

Россия Федерациясида номоддий активлар Бухгалтерия ҳисоби стандартларига (ПБУ 14/2007) мувофиқ улар бухгалтерия ҳисобига қабул қилиш санасидаги ҳолати бўйича аниқланган ҳақиқий харажатлар (дастлабки) қиймати асосида қабул қилинади (ПБУ 14/2007, 6-моддаси) [7]. Бошқача айтганда, номоддий активларнинг ҳақиқий (дастлабки) қиймати деганда интеллектуал мулк объектларини харид қилишда, активни яратишда ва корхонанинг режалаштирилган фаолиятида фойдаланиш учун яроқли ҳолатга келтиришда корхона томонидан тўланган ёки ҳисобланган мажбуриятларнинг пулдаги ифодаси тушунилади. Активлар қийматини бухгалтерия ҳисобида бундай тартибда акс эттириш бухгалтерия ҳисоби мақсадлари учун қулай бўлсада, лекин кейинчалик молиявий ҳисоботдан фойдаланувчиларни чалғитиши мумкин. Чунки амалиётда номоддий активнинг бухгалтерия ҳисобида акс эттирилган қиймати унинг ҳақиқий (реал) қийматидан фарқ қилади.

Шу ўринда халқаро стандартларга мувофиқ номоддий активларни ҳисобга олишнинг асосий тамойилларини батафсил кўриб чиқамиз. №38 МҲХСга мувофиқ «Номоддий актив – бу жисмоний шаклга эга бўлмаган, товар ёки хизматларни ишлаб чиқариш, ёки тақдим этиш, бошқаларга ижарага бериш, ёки маъмурий мақсадлар учун хизмат қиладиган, пул кўринишида бўлмаган идентификацияланувчи актив.» Стандартда актив дейилганда «ўтган ҳодисалар натижасида компания томонидан назорат қилинадиган ва компанияга иқтисодий наф келтириши кутилаётган ресурс» тушунилади.

№38 МҲХСга мувофиқ номоддий активларни белгиловчи умумий мезонлар сифатида қуйидагилар келтирилган:

а) идентификацияланиши;

б) активнинг ташкилот томонидан назорат қилиниши;

в) ушбу активни ишлатишга доир келгусида иқтисодий наф олиниш имкониятига эгаллиги;

г) ушбу активни сотиб олиш ёки тайёрлашга қилинган харажатларни баҳолашнинг реал имконияти мавжудлиги [10].

Объектни номоддий актив сифатида тан олиш учун ушбу активга тааллуқли келгусидаги иқтисодий наф компания томонидан олиниши ва активнинг қиймати ишончли баҳоланиши зарур.

Шундай қилиб, бухгалтерия ҳисобининг халқаро стандартларига мувофиқ номоддий активлар уч гуруҳга бўлинади:

I. Мустақил ҳисоб бирлиги сифатида ажратиб кўрсатиладиган айирбошланадиган номоддий активлар;

II. Мустақил ҳисоб бирлиги сифатида ажратиб кўрсатиладиган, аммо айирбошланмайдиган номоддий активлар;

III. Гудвилл – айирбошланадиган актив бўлиб, мустақил ҳисоб бирлигига ажратилмайди.

Номоддий активларнинг биринчи гуруҳига қуйидагилар киради:

1) Патент. Қонуний ҳуқуққа мувофиқ олинган, уни ушлаб турувчига улар қамраб олган предметларни ишлаб чиқариш, жараёнлар ёки фаолият турларини сотиш ва назорат қилиш имконини берувчи ва айти пайтда худди шундай ишларни бошқа шахсларга маън қилувчи номоддий актив. Четдан сотиб олинган патентнинг бошланғич баланс қиймати ҳақиқий харажатлар асосида аниқланади. Патентни сотиб олиш пул маблағлари счётини кредитлаш ва мазкур патент счётини дебетлаш орқали акс эттирилади. Ихтирони ёки такомиллаштиришни ҳимояловчи, корхонанинг ўзида ишлаб чиқилган патентнинг бошланғич баланс қиймати фақат ушбу ихтирони рўйхатга олиш ва унинг патент ҳимоясига қилинган харажатлар асосида аниқланади. Мазкур янгиликни тадқиқ қилиш ва яратишга доир ишланмалар учун қилинган харажатлар давр сарфларига олиб борилади. Патентнинг баланс қиймати мамлакатда амал қилаётган қонунчиликка мувофиқ аниқланган хизмат муддати ёки бухгалтерияда баҳолаш методи билан аниқланган муддат асосида, уларнинг қайсиниси қисқа бўлса, шу усул билан амортизацияланади. Патентга ҳисобланган амортизация харажат счётларини дебетлаш ва патент счётини ёки унга амортизация ҳисоблаш счётини кредитлаш йўли билан акс эттирилади. Хорижий мамлакатлар тижорат амалиётида патент эгаси ундан фойдаланиш ҳуқуқини бошқа шахсга, тегишли контрактда кўрсатилган муддатда вақти-вақти билан ҳақ тўлаш – роялти бўйича бериши мумкин. Бундай даромадлар бухгалтерия ҳисобида улар олинган даврда акс эттирилади.

2) Муаллифлик ҳуқуқлари муаллифларнинг адабиёт ва санъат соҳасидаги ўз асарларини монополь тарқатиш ва кўпайтириш учун қонун билан кафолатланган ҳуқуқлардир. Уларнинг амал қилиш муддати ҳар бир мамлакатнинг қонунчилиги асосида аниқланади. Муаллифлик ҳуқуқлари олди-сотди ёки бошқа тамойиллар асосида юридик шартномалар тузиш объекти ҳисобланади. Муаллифлик ҳуқуқларини сотиб олиш ҳуқуқдан кўчирилган нусха счётини дебетлаш ва пул маблағлари счётини кредитлаш йўли билан расмийлаштирилади. Мазкур объектларнинг баланс қиймати ҳақиқий харажатлар бўйича аниқланади. Амортизация ҳисоблаш патентники каби амалга

оширилиб, харажат счётларига дебетланади ва муаллифлик ҳуқуқи счёти кредитланади.

3) Ижарага олинган мулк. Ижара номоддий активларни хўжаликда ишлатиш ҳуқуқининг бир компаниядан бошқасига вақти-вақти билан тўланадиган ҳақ эвазига ўтказиш бўлиб, бу тўлов давр сарфларига олиб борилади. Аммо ижара шартномасини тузишда кўп ҳолларда ижара бонуси тўланиб, у бутун ижара даврига тааллуқли бўлган, олдин тўлов каби бир марталик тўлов ҳисобланади. Бу тўлов капиталлаштирилади, “ижарага олинган мулк” счётининг дебетига олиб борилади ва ижарадан иқтисодий наф олинадиган давр ичида амортизацияланади. Бир қатор ҳолларда ижарага олинган мулкларга ўзгаришлар киритилиб, у модернизацияланади ва ҳоказо. Ушбу тадбирлар учун қилинган харажатлар ижарага олинган мулкни такомиллаштириш счётининг дебетига олиб борилади ва кўпинча номоддий активлар сифатида қаралади. Чунки, ижарага олинган мулк ижарачига тегишли бўлмайди. Ижарага олинган мулкни такомиллаштириш учун қилинган харажатлар капиталлаштирилади ва ижаранинг қолган муддати ёки замонавийлаштириш хизмат муддатига тақсимланадиган харажатлар сифатида амортизацияланади.

4) Франчайзинг – бу бир ташкилот томонидан бошқа ташкилотга ўзига тегишли бўлган асосий воситалар, савдо маркалари ва бошқа моддий ҳамда номоддий активларни, улардан белгиланган мақсад бўйича фойдаланиш, тақдим этилган товар ва хизматлар учун белгиланган сифат стандартларига риоя қилиш шарти билан, одатда пуллик асосда, бериш. Франчайзинг ҳуқуқларини сотиб олиш учун қилинган харажатлар капиталлашади ва улар берилган муддат давомида амортизацияланади. Бир қатор мамлакатларда амортизация ҳисоблашнинг давомийлиги амалдаги ҳуқуқий меъёрий ҳужжатлар билан чекланади. АҚШда амалдаги қонунчилик билан белгиланган умумқабул қилинган бухгалтерия ҳисоби принциплари (GAAP USA)га мувофиқ бу муддат 40 йилдан ошмаслиги лозим. Франчайзинг ҳуқуқларига эгалик қилиш иқтисодий бефойда ёки қонунчилик йўли билан тўхтатилганда ушбу ҳуқуқ учун қилинган харажатлар актив қийматини йўқотиш сифатида ҳисобдан ўчирилиши зарур.

5) Савдо маркалари ва номлар бошқа фирмалар томонидан рухсатсиз фойдаланишдан қонунчилик билан ҳимоя қилинади. Уларни сотиб олиш харажатлари (четдан сотиб олинганида), ишлаб чиқиш, тарқатиш ва ҳимоясини таъминлаш харажатлари капиталлаштирилади.

Иккинчи гуруҳдаги активларнинг асосий тавсифи шундан иборат-ки, улар бир томондан бир неча даврларнинг олдин тўланган харажатлари ҳисобланса, бошқа томондан уларни амалга оширган компанияга ҳеч қандай ҳуқуқ бермайди. Бундайлар жумласига қуйидагилар киради:

1) бир неча ҳисоб даврларини қамраб оладиган олдиндан тўланган сарфлар келгуси даврларда даромад олишга ёрдам берадиган хизматлар учун ҳақ тўлаш харажатлари (олдиндан тўланган суғурта мукофотлари, ижара харажатлари, қурилмаларни кўчириш) дан иборат. Бу харажатлар улар даромад олишга ёрдам берадиган муддат давомида капиталлаштирилиши ва амортизацияланиши керак.

Бундай активлар моддий шаклга эга эмас ва кўпчилик ҳолларда четга берилиш имкони йўқ.

2) тижорат фаолиятининг бошланишидаги харажатлар ўз фаолиятини ривожлантиришнинг бошланғич босқичида турган компаниялар (режалаштирилган асосий фаолият ҳали бошланмаган ёки бошланган, аммо ундан ҳали даромад олинмаган) учун хос бўлиб, бунда улар сезиларли даромад олмасдан катта харажат қиладилар. Бундай корхоналар кучларининг катта қисмини молиявий режалаштиришга, капитални жалб қилишга, тадқиқот ва ишланмаларга, мулкларни сотиб олишга, бозорни ўрганишга ва ҳоказоларга йўналтирадилар. GAAPга мувофиқ ушбу компаниялар бундай харажатларни компания даромад олган вақтида, кейинги йилларда амортизацияланади деган тахмин билан капиталлаштирадилар.

3) Ташкилий харажатлар компания ўз фаолиятини бошлашида ишни ташкил этиш билан боғлиқ барча харажатларни ўз ичига олади: иш юритиш, бухгалтерия ҳисоби, юридик расмийлаштириш ва ҳ.к. Бу харажатлар компания томонидан танланган, нисбатан қисқа вақт ичида капиталлаштирилади ва амортизацияланади. Бу харажатларни капиталлаштиришнинг асосий сабаби шундан иборат-ки, улар бир қанча даврларга тарқатилади ва уларни битта ёки дастлабки бир неча йиллар харажатларига олиб бориш компаниянинг молиявий ҳисоботини чалкаштиришга олиб келади. №38 МҲХСга мувофиқ ташкилий харажатлар номоддий активлар деб тан олинмайди. Улар корхонани ташкил этиш харажатлари деб таърифланади, натижада фойдали хизмат муддатига эга эмас.

Гудвилл номоддий активларнинг учинчи гуруҳини ташкил этади. Бухгалтерия ҳисоби нуқтаи назаридан гудвилл компанияларнинг бирлашиши ва бири иккинчисини сотиб олиши пайтида вужудга келадиган, сотиб олинаётган компания учун тўланадиган баҳо билан унинг активлари бозор қиймати ўртасидаги фарқдан иборат бўлиб, алоҳида ҳисоб бирлиги сифатида ажратиб кўрсатилади. Гудвилл фақат компанияни бутунлигича сотиб олиш пайтида аниқланади. Чунки уни мустақил ҳисоб бирлигига ажратиш имкони йўқ ва фақат бошқа номоддий активлар ҳамда компаниянинг моддий активлари билан бирлашган ҳолда мавжуд бўлади. Бу объект вужудга келишининг сабаблари хилма-хил, масалан, самарали реклама сиёсати, махсус ишлайдиган сотиш тизими, рақобатчилардан устун келадиган бошқарувчилар командасининг мавжудлиги, юқори кредит рейтинги, мол етказиб берувчилар билан самарали ва барқарор алоқалар ва бошқалар. Демак, гудвилл компаниянинг бутун фаолият даврида мавжуд, аммо ҳисоботда фақат унинг сотилиши пайтида акс эттирилади. Чунки бу ҳолдагина унинг объектив ахборотларга асосланган баҳоси – фирма сотиладиган баҳо шаклланади. Гудвиллни баҳолаш бир неча босқичларда амалга оширилади.

1-босқич. Келгуси давр фойдаларини аниқлаш. Бунда энг ишончли баҳолаш методи уларнинг ўтган даврлардаги динамикасини келгуси даврларга экстраполяция қилиш ҳисобланади. Оддий ҳолатда бунинг учун компаниянинг сўнгги 3-5 йиллик ҳисоботи олинади ва ушбу даврлардаги фойда суммасининг ўртача арифметик миқдори ҳисоблаб чиқарилади.

2-босқич. Мазкур тармоқ учун нормал фойдалилик даражасини аниқлаш. Ушбу мақсадларда корхоналар ҳисоботларига асосан фойдалиликнинг ўртача тармоқ кўрсаткичлари олинади. Фойдалилик фойданинг тармоқдаги корхоналар бўйича активларнинг ўртача баланс қийматига нисбати каби аниқланади.

3-босқич. Нормал фойдалилик даражасида гипотетик сотиб олинаётган фирмани аниқлаш. Бу активларнинг баланс қийматини тармоқ бўйича ўртача фойдалилик даражасига кўпайтириш йўли билан амалга оширилади.

4-босқич. Мазкур фирма ҳисоб-китоб фойдасини унинг келгуси ҳисоб давридаги фойдаси ҳисоб-китоб гипотетик даражасидан юқори бўлишини аниқлаш. Фирма даромадлиги ва унинг активлари қийматини ўтган даврлар маълумотлари асосида аниқланган билимлардан келиб чиққан ҳолда унинг фойдасининг навбатдаги ҳисоб даври учун баҳоланган кўрсаткичи аниқланади (уларни кўпайтириш орқали). Ушбу миқдордан учинчи босқичда олинган гипотетик даромад чегириб ташланади.

5-босқич. Гудвиллни ҳисоб-китоб қилиш. Моҳиятига кўра бу корхона фойдасининг нормал даражадан ошган, кўлами тўртинчи босқичда аниқланган вазиятни миқдорий акс эттириш ҳисобланади. Мазкур кўрсаткич гудвиллнинг мавжудлигини белгилловчи омилларнинг амал қилиш давомийлиги билан аниқланади. Корхона фойдасининг нормал даражадан юқорилик ҳажмини, у сақланиб қоладиган йиллар сонини билган ҳолда гудвиллнинг ўзини ҳам фойданинг бир қанча даврлардаги нормал фойда даражасидан ошган ҳозирги қиймати сифатида ҳисоблаб чиқариш мумкин.

Маълум вазиятларда гудвилл фақат ижобий бўлмасдан, балки салбий бўлиши ҳам мумкин. Бу сотиб олинаётган фирма активларининг қиймати уни сотиб олиш баҳосидан юқори бўлганда содир бўлади. Салбий гудвиллни ҳисобга олиш куйидаги тарзда амалга оширилади. Унинг суммаси фирма асосий воситалар қийматига, қимматли қоғозларга қилинган узоқ муддатли инвестициялардан ташқари, мутаносиб тақсимланади. Агар бундан кейин асосий воситалар қиймати нолга тушиб қолса, салбий гудвиллнинг бир қисми эса сақланиб қолса, у ҳолда бу қисми келгуси даврларга кўчирилган кредит сифатида қаралиши ва унинг фойдали ишлатилиш муддати давомида амортизацияланиши лозим. Хориждаги ҳисоб амалиётида гудвиллни ҳисобдан ўчиришнинг 4 та усули мавжуд:

1) актив сифатида ҳисобга олинади ва фойдали хизмат муддати давомида амортизацияланади. Ҳисобдан ўчириш даври 40 йил (АҚШ) ва 5 йил (ЕХ) муддат билан чегараланган.

2) сотиб олинган вақтда хусусий капитал ва фойда ҳисобидан дарҳол ҳисобдан ўчирилади. Бундай ёндашув юқоридаги усул билан бир қаторда Англияда рухсат этилган. Эҳтиёткорлик принципига мувофиқ гудвилл актив деб ҳисобланмаслиги мумкин. Чунки у менежмент назоратидан ташқарида бўлиб, корхонани тугатиш пайтида ҳеч нарсага арзимаиди, фойдали хизмат муддатини аниқлашнинг эса умуман имкони йўқ.

3) “Доимий актив” сифатида ҳисобга олинади, амортизацияланмайди, фақатгина қиймати аниқ ва жиддий йўқотилганда ҳисобдан ўчирилади.

Корхона фаолиятини нормал бошқаришда тегишли даражада сақланиб туриши лозим бўлганлиги сабабли сотиб олинган гудвилл ўз қийматини йўқотмайди деб ҳисобланади. Гудвиллнинг тугатилиш қиймати (кейинчалик сотишда) мос равишда унинг дастлабки қийматига тенг бўлади, натижада эса амортизацияни ҳисоб-китоб қилиш учун база бўлмайди. Бундан ташқари, бизнесни қўллаб-қувватлаш бўйича харажатлар олдиндан харажатга чиқарилган бўлиб, агар амортизацияланган тақдирда, бу икки марта ҳисобдан ўчиришга олиб келади.

4) Хусусий капиталга дебетда “осилиб турувчи” (контр-счёт) сифатида ҳисобга олинади.

Оддий маънода гудвилл актив ҳисобланмайди, объектив қийматга эга эмас деб ҳисобланади ва бундай ёндашув, бир томондан унинг хусусиятини акс эттиришга, бошқа томондан фойдаланувчига “гудвилл” тушунчасини мустақил баён қилишга имкон беради.

Шундай қилиб, халқаро амалиётда ҳам гудвиллни ҳисобга олиш ва қийматини амортизациялаш масаласига ягона ёндашув ишлаб чиқилмаган.

Юқорида санаб чиқилган усуллардан ҳар бири ўзларининг ижобий ва салбий томонларига эга бўлиб, у ёки бу усулни қўллаш бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартлари билан тартибга солинади.

Илмий тадқиқот ва тажриба-конструкторлик ишланмалари (ИТТКИ) га қилинган харажатлар ҳам, агар бундай фаолиятнинг натижалари корхонанинг ўз фаолиятида фойдаланилиши режалаштирилган бўлса, номоддий активлар қаторига киритилади. №38 МҲХСда ИТТКИ га доир харажатларни иккита гуруҳга яққол ажратилган:

- илмий тадқиқот харажатлари;
- тажриба-конструкторлик ишлари харажатлари [10].

Бунда илмий-тадқиқот харажатлари ҳисобот даври харажатларига, тажриба-конструкторлик ишлари харажатлари эса, қоида сифатида номоддий активлар таркибига киритилади.

Номоддий активларнинг дастлабки қиймати уларни сотиб олиш қийматига тенг тарзда баҳоланади. Корхонанинг номоддий активларни ишлаб чиқишга қилган харажатлари, қоида тариқасида, жорий давр харажатлари сифатида ҳисобдан ўчирилади. Сотиб олиш қиймати номоддий активни сотиб олиш ва уни фойдаланишга тайёр ҳолга келтириш учун қилинган барча харажатларни ўз ичига олади. Хусусан, харид баҳоси, юридик йиғимлар ва бошқа зарур харажатлар.

Агар номоддий активлар акциялар ёки бошқа активларга айирбошланиб олинган бўлганда ҳам асосий воситаларни ҳисобга олиш учун қўлланиладиган қоида амал қилади: номоддий активларнинг қиймати бериладиган нарсанинг бозор қиймати каби ёки нима аниқлигига қараб, олинладиган номоддий активларнинг бозор қиймати каби аниқланади.

Агар бир гуруҳ номоддий активлар бир вақтда сотиб олинса, у ҳолда ҳар бирининг алоҳида қиймати барча харажатлар суммасини ёки бозор, ёки конкрет актив турининг сотиш қийматига мутаносиб тақсимлаш йўли билан аниқланади.

Номоддий активлар улар қийматини қисман фойдали хизмат муддати давомида давр харажатларига вақти-вақти билан олиб бориш орқали амортизацияланади.

Номоддий активларнинг фойдали хизмат муддати корхона томонидан мустақил аниқланади. Аммо америка стандартлари (US GAAP) га мувофиқ бу муддат 40 йилдан, Буюк Британия стандартлари (UK GAAP) га мувофиқ 20 йилдан ошмаслиги лозим. Бошқа мамлакатларда бундай юқори чегара анча паст бўлиши мумкин. Масалан, Европа директивалари гудвиллни кўпи билан 5 йилда ҳисобдан ўчиришни талаб қилади. Ўзбекистонда эса номоддий активларни ҳисобдан чиқариш уларнинг фойдали хизмат муддатларини аниқ белгилаш имконияти бўлмаган ҳолда 5 йилни ташкил қилади.

№7 “Номоддий активлар” номли БҲМСга мувофиқ номоддий активларнинг фойдали хизмат муддатлари 2 та мезон бўйича аниқланади. №38 МҲХС 7-сонли БҲМСдан фарқли равишда номоддий активларнинг фойдали хизмат муддатини аниқлашда ҳисобга олиниши зарур бўлган бир қатор омилларни келтиради. Жумладан: тармоқнинг барқарорлиги, активдан олинadиган товар ва хизматларга бозор талабининг ўзгариши, техник, технологик ва бошқа турдаги эскиришлар, активни ишлатишнинг юридик чекланиши, шунга ўхшаш номоддий активлар фойдали хизмат муддатларини баҳолаш тўғрисидаги ошкора ахборотлар.

Номоддий активларни амортизациялаш одатда, тўғри чизиқли усул билан, яъни фойдали хизмат муддати давомида тенг улушлар билан амалга оширилади. Ушбу усул солиққа тортиш мақсадида фойдани ҳисоб-китоб қилишда ҳам қўлланилади, шунинг учун уни қўллаш корхона учун қулайдир. Аммо корхона исталган бошқа усулни қўллаши мумкин, агар уни кўпроқ мақсадга мувофиқ деб ҳисобласа. Ҳар қандай ҳолатда ҳам усул ва амортизациялаш даври молиявий ҳисоботда баён қилиниши лозим.

Амортизация ажратмаларини ҳисоблашнинг икки варианты мавжуд:

1) номоддий активлар счётларидан бевосита ҳисобдан ўчириш.

Д-т Амортизация харажатлари

К-т Номоддий активлар

2) тузатувчи счётдан фойдаланиш:

Д-т Амортизация харажатлари

К-т Тўпланган амортизация

Ғарб мамлакатларида биринчи вариант кўпроқ тарқалган. Фикримиз далили сифатида америка стандартларига мувофиқ номоддий активларни ҳисобга олиш тартибини келтирамиз (жадвал) [8].

Номоддий активлар ҳисоби

Номоддий активлар тури	Тавсифи	Бухгалтерия ҳисобининг асосий муаммолари
1	2	3
Патент	Маълум турдаги махсулотни ишлаб чиқариш ёки махсус жараёндан фойдаланиш учун ўн етти йилгача бўлган даврга давлат томонидан кафолатланган мутлақ ҳуқуқ.	Патентни муҳофаза қилиш харажатлари патентнинг дастлабки қийматини кўпайтиради. Патентнинг дастлабки қиймати унинг фойдали хизмат муддати давомида амортизацияланади. Бу муддат 17 йилдан кам бўлиши ҳам мумкин.
Копирайт (нуса кўпайтириш ҳуқуқи)	Адабиёт, мусиқа, кино, видео ва бошқа материалларни, компьютер дастур таъминотини, шу жумладан компьютер дастур таъминотини муаллифнинг ҳаёти даврида 50 йилни кўшган ҳолда, кўпайтириш ва сотиш учун давлат томонидан кафолатланган мутлақ ҳуқуқ.	Ҳақиқий таннархи бўйича рўйхатга олинади ва фойдали хизмат муддати, лекин 40 йилдан ошмаган муддат давомида амортизацияланади.
Лизхолд	Маълум ер участкасини ёки бинони узоқ муддатли ижара тўғрисидаги шартномага мувофиқ эгаллаш ҳуқуқи. Масалан, “А” компания ер участкасининг эгаси бўлагуриб, ундан 10 йил давомида фойдаланишни истамайди. Бу ҳолда “В” компания лизхолд сотиб олади.	“Лизхолд” счётининг дебитида ер майдонидан фойдаланиш ҳуқуқи учун тўланган сумма акс эттирилиб, ушбу ҳуқуқ берилган муддат давомида амортизацияланади
Савдо маркаси	Ишлаб чиқариладиган товарлар ёки кўрсатиладиган хизматларни идентификациялаш учун ҳуқуқ берувчи рўйхатга олинган символ ёки ном.	“Савдо маркаси” счётининг дебитида сотиб олиш баҳоси акс эттирилиб, 40 йилдан ошмаган муддатда амортизацияланади.
Франчайз, Лицензия, Формула, Жараён	Маълум формула, технология ёки ташқи кўринишдан фойдаланиш учун мутлақ ҳуқуқ.	“Франчайз”, “Лицензия”, “Формула”, “Жараён” счётларининг дебитида сотиб олиш баҳоси акс эттирилиб, 40 йилдан ошмаган муддат давомида амортизацияланади.
Гудвилл - “Фирманинг баҳоси”	Корхонани бутунлигича сотиб олиш қийматини корхонанинг алоҳида сотиб олинган барча активлари бозор қийматидан ошган қисми.	“Фирманинг баҳоси” счётининг дебитида ҳақиқий ошган миқдор акс эттирилиб, 40 йилдан ошмаган муддат давомида амортизацияланади.

Бозор иқтисодиёти ривожланган ғарб мамлакатлари ва Ўзбекистонда номоддий активлар ҳисобини ташкил этиш ва юритишнинг асосий фарқлари фикримизча, қуйидагилардан иборат:

- номоддий активларнинг ҳисобда тан олиш мезонларини қўллашда;
- илмий тадқиқот ва тажриба конструкторлик ишланмаларига доир харажатлар Ўзбекистонда хориждаги каби икки гуруҳга бўлинмайди;
- республикаимиз ҳисоб амалиётида “Кечиктирилган харажатлар” атамаси ғарбдаги каби кенг қўлланилмайди. “Узоқ муддатга ошиқча тўлаш”га доир харажатлари номоддий актив ҳисобланмайди. Масалан, бўнак сифатида тўланган суғурта тўлови, кечиктирилган солиқлар ва ҳ.к.;
- Ўзбекистонда фойдали хизмат муддатини аниқлаш имкони бўлмаган номоддий активларга амортизация ҳисоблаш муддати 5 йил белгиланган;
- Ўзбекистонда номоддий активлар киримининг ҳисобини ташкил этишда, сотиб олиш ва фойдаланишга яроқли ҳолга келтириш харажатлари 0830-“Номоддий активларни сотиб олиш” счётида тўпланиб, транзит усулида 0400-

“Номоддий активларни ҳисобга олувчи счётлар”га ўтказилади. Хориж амалиётида бундай харажатлар бевосита “Номоддий активлар” счётига олиб борилади.

Шундай қилиб, республикамізда бухгалтерия ҳисоби тизимининг молиявий ҳисобот халқаро стандартларига ўтказилаётганлиги ва хориж тажрибасидан фойдаланаётганимизга қарамасдан, бухгалтерия ҳисобининг миллий стандартларида ўзига хос хусусиятлар сақланиб қолган.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати

1. «Ўзбекистон Конституцияси – биз учун демократик тараққиёт йўлида ва фуқаролик жамиятини барпо этишда мустаҳкам пойдевордир». Ўзбекистон Республикасининг Биринчи Президенти И.А. Каримовнинг Ўзбекистон Республикаси Конституцияси қабул қилинганининг 17 йиллигига бағишланган тантанали маросимдаги маърузаси, 5.12.2009 й. www.president.uz.

2. Бобкова Н.Г., Лапина А.В. Нематериальные активы: особенности учета. «Бизнес-образование как инструмент устойчивого развития экономики» Научно-практическая конференция, 1 февраля-22 апреля 2011 г. 43-47 стр.

3. Самойленко О.Н. Раскрытие информации об интеллектуальном капитале в системах бухгалтерского учета. “Вестник ФА. №1, 2010. 69-71 стр.

4. Башкатов В.В., Дагаргулия Р.Г. Особенности учета нематериальных активов по РСБУ И US GAAP. Научный журнал КубГАУ, №95(01), 2014 года. <http://ej.kubagro.ru/2014/01/pdf/32.pdf>

5. Financial reporting standart 10 “Goodwill and Intangible Assets”. The Accounting Standards Board Limited, 1997. p. 8.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02) (утверждено приказом Минфина России от 19.11.2002 № 115н, с изменениями от 18.09.2006 № 116н); Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007). (утверждено приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н, с изменениями от 25.10.2010 № 132н, от 24.12.2010 №186н). <http://minfin.ru/ru/performance/accounting/accounting/legislation/positions/>

7. Положение по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007). (утверждено приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н, с изменениями от 25.10.2010 № 132н, от 24.12.2010 №186н). <http://minfin.ru/ru/performance/accounting/accounting/legislation/positions/>

8. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдэулл Д. Принципы бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1997., 229 стр.