

**К.Б.Уразов – СамИСИ профессор и,
А. Б.Файзуллаев -СамИСИ магистранти**

ҚУРУЛИШ ТАШКИЛОТЛАРИДА ШАРТНОМАВИЙ АКТИВЛАР ҲИСОБИ ВА АУДИТИНИ ХАЛҚАРО СТАНДАРТЛАР АСОСИДА ТАШКИЛ ҚИЛИШ

Аннотация. Мақолада қурулиш ташкилотларида шартномавий активлар ҳисоби ва аудитини халқаро стандартлар асосида ташкил қилиш масалалари тадқиқ қилинган.

Калит сўзлар: шартномавий активлар, дебиторлик қарзлар, қурулиш шартномалари, бухгалтерия ҳисоби, аудит.

Аннотация. В статье исследованы вопросы организации учета и аудита договорных активов на строительных предприятиях.

Ключевые слова: договорные активы, дебиторская задолженность, строительное договор, бухгалтерский учет, аудит.

Abstract. The article examines the issues of accounting and auditing of contractual assets in entities providing construction services based on international standards.

Keywords: contractual assets, receivables, constructional contracts, reimbursable sales costs, accounting, auditing.

Корхоналарни бошқаришда бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг ўрни бекиёсдир. Бошқарув дастаклари сифатида уларнинг ҳар бири ўзининг аниқ мақсадига эга. Чунончи, бухгалтерия ҳисобининг мақсади бўлиб иқтисодий бирлик (корхона)нинг барча активлари, мажбуриятлари, хусусий капитали, даромадлари, харажатлари, фойда ёки зарари ҳолати ва ҳаракати тўғрисидаги ахборотларни йиғиш, гуруҳлаш, тизимлаштириш, умумлаштириш ва тегишли шакллардаги ҳисоботлар кўринишида фойдаланувчиларга тақдим этиш ҳисобланади. Аудитнинг мақсади бўлиб эса иқтисодий бирлик (корхона)нинг барча активлари, мажбуриятлари, хусусий капитали, даромадлари, харажатлари, фойда ёки зарари ҳолати ва ҳаракати тўғрисидаги ахборотларни йиғиш, гуруҳлаш, тизимлаштириш, умумлаштириш ва тегишли шакллардаги ҳисоботлар кўринишида фойдаланувчиларга тақдим этишнинг қонунлар ва қонуности ҳужжатлари талабларига мувофиқ амалга оширилганлиги ҳақида холис баҳо бериш ҳисобланади. Демак, ҳам бухгалтерия ҳисоби, ҳам аудит фойдаланувчиларга муҳим товар бўлган ахборотларни етказиб берувчилар сирасига киради.

Корхоналарда бухгалтерия ҳисоби ва аудитнинг энг муҳим объектларидан бири бўлиб активлар ҳисобланади. Иқтисодий адабиётлар ва бошқа манбаларда¹, активлар категория, молиявий ҳисоботнинг элементи сифатида турлича талқин қилинган, таснифланган ва тавсифланган.

¹ Қаранг: IAS 1 “Молиявий ҳисоботнинг концептуал асослари; Пардаев М.Қ.Иқтисодий таҳлил назарияси. Дарслик.- Т.: “Инновацион ривожланиш нашриёт-матбаа уйи”, 2021 – 588 б.; .Уразов К.Б., Худайбердиев Н.У., Ибрагимов М.М. Уразов Д.К. Бухгалтерия ҳисоби ва аудит. Дарслик, Самарканд, “Фан булоғи” нашриёти”, 2022, 408 б.; Уразов К.Б. Бошқа тармоқларда бухгалтерия ҳисобининг хусусиятлари: 5230900- «Бухгалтерия ҳисоби ва аудит» таълим йўналиши талабалари учун дарслик . – Т. «ФАН ВА ТЕХНОЛОГИЯЛАР», 2019. – 524 б.

Юқоридаги манбаларга кўра:

***актив**² – бу корхона томонидан назорат қилинадиган ўтган воқеалар натижасида вужудга келган иқтисодий ресурс.

***иқтисодий ресурс** – бу корхонанинг потенциал иқтисодий наф олишга бўлган ҳуқуқи.

***активлар** деганда хўжалик юритувчи субъектнинг баҳолаш қийматига эга бўлган ва ўз ичига пул маблағлари ва дебиторлик қарзларни олган моддий, шунингдек номоддий мулки тушунилади.

Демак, активнинг мавжудлиги тўғрисида хулоса қилиш учун қуйидаги учта шартни борлиги таҳлил қилинади:

- эғалик ҳуқуқи;
- иқтисодий наф келтириши;
- назоратда бўлишлиги.

Шунингдек, актив деб тан олиш учун моддий ва номоддий мулк қуйидаги талабларга жавоб бериши керак:

* қийматга эга бўлиши ва бу қиймат аниқ баҳоланадиган бўлиши;

* эғалик қилиш ҳуқуқига асосан қайси корхона балансига киритилган бўлса, шу корхона томонидан назорат қилиниши;

* келгусида корхонага иқтисодий наф келтириши керак, жумладан корхонанинг пул маблағларини киримини кўпайишига бевосита ва билвосита ҳисса қўшиши;

* юз берган хўжалик операциялари натижаси ҳисобланиши.

Активларнинг характерли хусусиятларига қуйидагиларни киритиш мумкин:

• жисмоний кўринишга (шаклга) эга бўлиши ҳам, эга бўлмаслиги ҳам мумкин, масалан, бино ёки станок аниқ шаклга эга, лекинда патент, лицензия, савдо белгиси, муаллифлик ҳуқуқи моддий шаклга эга эмас;

• сотиб олинган, бепул келиб тушган, ишлаб чиқарилган бўлиши мумкин.

• корхонада юз бераётган жараёнларда моддий асос ёки уларнинг натижаси ҳисобланиши мумкин, масалан, хом-ашё ишлаб чиқаришга моддий асос, тайёр маҳсулот эса ишлаб чиқаришнинг натижаси ҳисобланади;

• бошқа активларга алмаштирилиши мумкин;

• қарзларни тўлаш учун ишлатилиши мумкин;

• қисқа ёки узок вақт мабойнида фойдаланишда бўлишлиги мумкин;

• оборотда ва оборотдан ташқарида бўлишлиги мумкин.

Айрим корхоналарда у ёки функцияни бажаришига қараб махсус “шартномавий активлар” номли активлар ҳам пайдо бўлади. Бундай активлар шартнома шартларини бажариш натижасида маълум маблағни (пул, товар, иш, хизматни) олиш ҳуқуқидир. Бу бевосита воситачилик йўли билан ўзгаларнинг товарларини сотиб берувчи корхоналарга, яъни консигнатор ёки комиссиянер тегишлидир.

² Адабиётларда ушбу атамага синоним сифати маблағлар ва мулк атамалари ҳам кенг ишлатилади

Шартномавий активлар - бу корхоналар ўртасида тузилган шартномага асосан тарафларнинг ўтказиладиган пул маблағи ёки товар (иш, хизмат)ларни олиш ҳуқуқи. **Шартномавий активлар** ҳисоби МҲХС 15 “Харидорлар билан шартномалар бўйича тушум” стандартига мувофиқ юритилади. МҲХС 15 “Харидорлар билан шартномалар бўйича тушум” стандарти 2014 йилда ишлаб чиқилган ва амалиётга 2018 йил 1 январдан бошлаб жорий қилинган¹.

Дебиторлар – бу корхонага қарздор бўлган юридик ва жисмоний шахслар. Уларнинг корхона олдидаги қарзлари **дебиторлик қарзлар** деб аталади.

Шартномавий активлар ва дебиторлик қарзлари, бу иккала тушунчанинг бир-биридан қандай фарқи бор? Бу терминларнинг маноси бир хилми ёки фарқи борми деган саволлар бухгалтерия ҳисобини халқаро стандартлар асосида юритаётган бухгалтерларда пайдо бўлмоқда. Ушбу саволларга қуйида халқаро стандартлар асосида жавоб берамиз:

Шартномавий активлар ва дебиторлик қарзлари бир-биридан фарқли тушунчалар, албатта. Шартномавий активлар МҲХС 15 “Харидорлар билан шартномалар бўйича тушум” стандартига янги киртилган термин ҳисобланади.

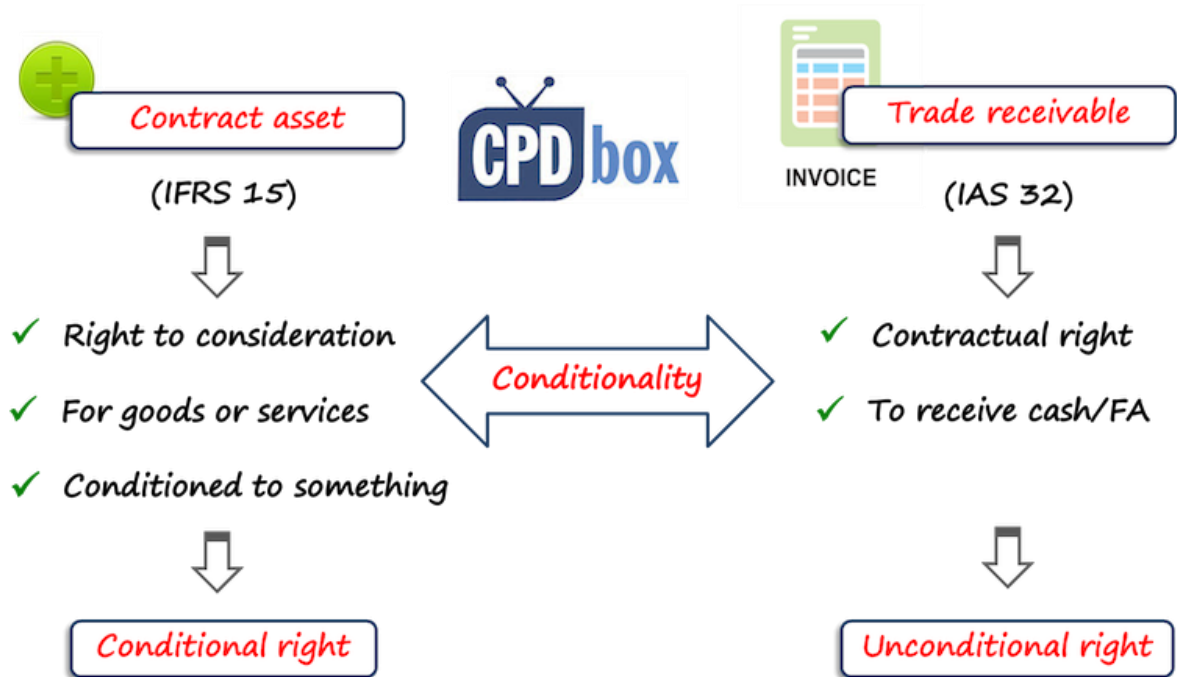
Дебиторлик қарзлари эса БҲХС 32 “Молиявий инструментлар: тақдим этиш” стандартига асосан шартнома асосида сотилган товарлар ёки кўрсатилган хизматлар учун томонларга тўланадиган пул маблағлари ёки бошқа молиявий активлардир. БҲХС 32 “Молиявий инструментлар: тақдим этиш” стандарти 1995-йилда ишлаб чиқилган, 2003 йилда қайта ишлаб чиқилган ва амалиётга 2005 йил 1-январдан жорий қилинган².

Шартномавий активлар ва дебиторлик қарзларини бир-биридан фарқлаш учун қуйидаги –расмни³ шархлашни жоиз топдик:

¹ Қаранг: <https://www.cpdbox.com/ifrs/ifrs-15/>

² Қаранг: <https://www.cpdbox.com/ifrs/ias-32/>

³ Қаранг: <https://www.cpdbox.com/036-contract-asset-vs-account-receivable/>



1-расм. Шартномавий активлар ва дебиторлик қарзларининг фарқи

Шартномавий активлар:

- Талаб қилиш ҳуқуқи бор
- Товарлар ёки хизматлар учун
- Бирон шарт бажаридиши керак

Дебиторлик қарзлари

- Шартномавий ҳуқуқ бор
- Пул маблағлари ёки бошқа молиявий актив олиш ҳуқуқи бор

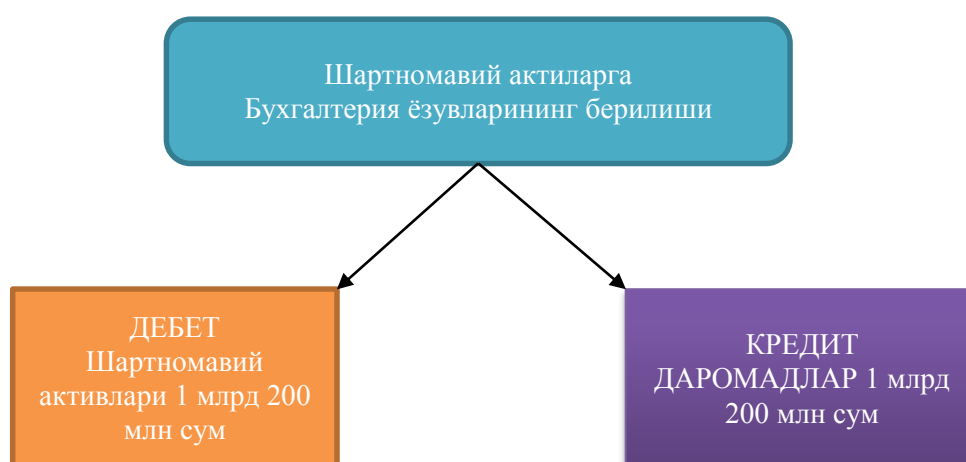
Шартномавий активлар билан дебиторлик қарзларининг бир-биридан асосий фарқини қуйидаги ҳўжалик ситуацияси арқали кенгроқ ёритиб беришга ҳаракат қиламиз:

Шартномавий активлар қандай ва қачон вужудга келади? Улар қачон ва қайси ҳужжат асосида тан олинади? Шартномавий активлар ҳисобда қандай акс эттирилади? Шартномавий активлар аудитида аудитор нималарни текширади? Шартномавий активларнинг дебиторлик қарзларидан фарқи нимада?

Қуйида ушбу саволларни «SAM AUTO STREET» МЧЖ материаллари асосида кўриб чиқамиз.

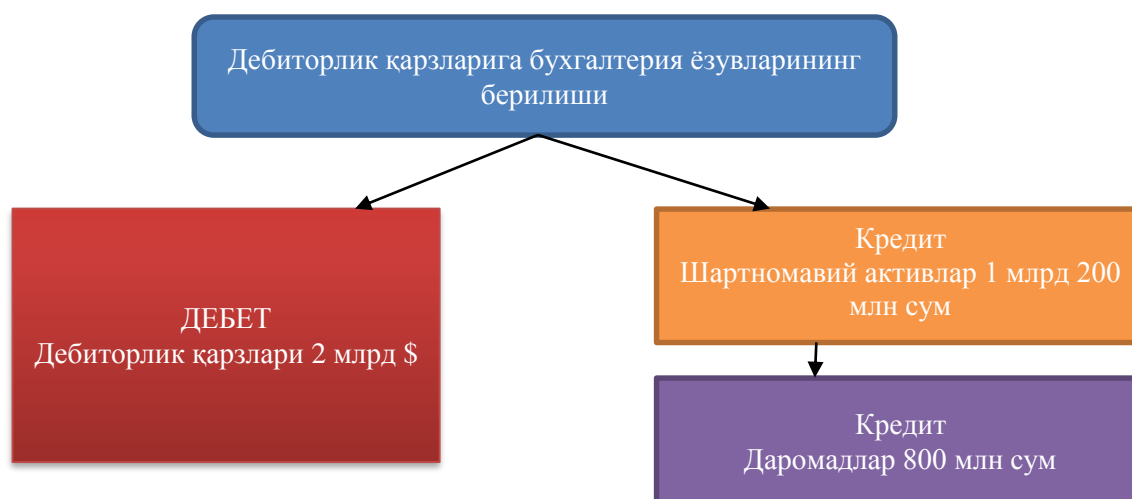
«SAM AUTO STREET» МЧЖ (бундан буён матнда «Қурулиш

ташкilotи») 2022 йил 5-май куни «PROFIT 007» МЧЖ (бундан буён матнда «Буюртмачи») билан қурулиш шартномаси имзолаган. Шартномага асосан «Қурулиш ташкilotи» «Буюртмачи»нинг худудида ишлаб чиқариш биносини қуриб бериши керак. Шартноманинг умумий суммаси 2 млрд сум. Шартномани амал қилиш муддати 2023 йил 31 декабргача қилиб белгиланган. Шартноманинг 4.1 бандида «Буюртмачи» «Қурулиш ташкilotи»га ишлаб чиқариш биноси тўлиқ қурилиб «Буюртмачи»га топширилгандан кейин тўловларни амалга ошириши белгиланган. «Қурулиш ташкilotи» 2022 йил 31 декабрда ишлаб чиқариш биносининг 60%ни қуриб бўлди. Бу жами шартномада кўрсатилган сумманинг 60% ($2 \text{ млрд} * 60\% = 1 \text{ млрд } 200 \text{ миллион}$) 1 млрд 200 млнни ташкил қилади. «Қурулиш ташкilotи» ҳисобот даври охирида ушбу суммани дебиторлик қарзларида эмас шартномавий активларда акс еттириши керак. Чунки қурулиш ташкilotи буюртмачи билан тузган шартномасида ишлаб чиқариш биносини тўлиқ қуриб бўлгач тўловлар амалга оширилади деб кўрсатилган. Қурулиш ташкilotида “тўлиқ қуриб бўлиш” деган шартни бажариш мажбурияти бўлганлиги сабабли ушбу 1 млрд 200 млнни шартномавий активларда акс еттириши керак. Ушбу операцияга МХХС 15га асосан қуйидаги бухгалтерия ёзувлари берилади.



1-чизма. Шартномавий активларга бухгалтерия ёзувлари берилиши

Қурулиш ташкилоти 2023-йил март ойида объектни тўлиқ куриб бўлди ва буюртмачига топширди. Топшириш-қабул қилиш далолатномалари ва ҳисоб варақ фактуралар томонлар ўртасида тасдиқланди. Қурулиш ташкилоти томонидан 2023-йил I чорақ учун шартномавий активлар эмас дебиторлик қарзлари акс эттирилади ва қуйидаги бухгалтерия ёзувлари берилади:



2-чизма. Дебиторлик қарзларига бухгалтерия ёзувлари берилиши

Қурулиш ташкилоти шартнома шартларини тўлиқ бажарганлиги сабабли дебиторлик қарзларини акс эттирмоқда. Ушбу 2 млрд сумни талаб қилиш учун ҳеч қандай шарт йўқ шу сабабли шартномавий активлар акс эттирилмайди. Демак, шартномавий активлар ва дебиторлик қарзларининг бир-биридан асосий фарқи бирон бир шарт бажарилиши ёки бажарилмаслигига боғлиқ экан.

Таъкидлаш жоизки, республикада амалда бўлган 21-сон БҲМСда³ шартномавий активларни ҳисобга олиш тартиби махсус белгиланмаган, чунончи унда мазкур қопламалар ҳисоби учун мўлжалланган махсус счётлар тизими ҳам назарда тутилмаган. Шартномавий активларни солиққа тортиш амалиётида ҳам яхлитлик мавжуд эмас.

Шартномавий активларни тизимли ҳисобини юритиш ва назоратини олиб бориш учун, бизнингча, 21-сон БҲМСда назарда тутилган 5920 “Бошқа жорий активлар” счётлар тизимида махсус 5921 “Шартномавий активлар” счётини назарда тутиш мақсадга мувофиқ. Ушбу тавсия этилаётган счётнинг дебитида шартномавий активларнинг келиб тушиши акс эттирилиши лозим деб ҳисоблаймиз. Чунончи, шартномавий активлар билан боғлиқ операцияларга қуйидагича бухгалтерия ёзувлари берилиши лозим (1-жадвалга қаранг).

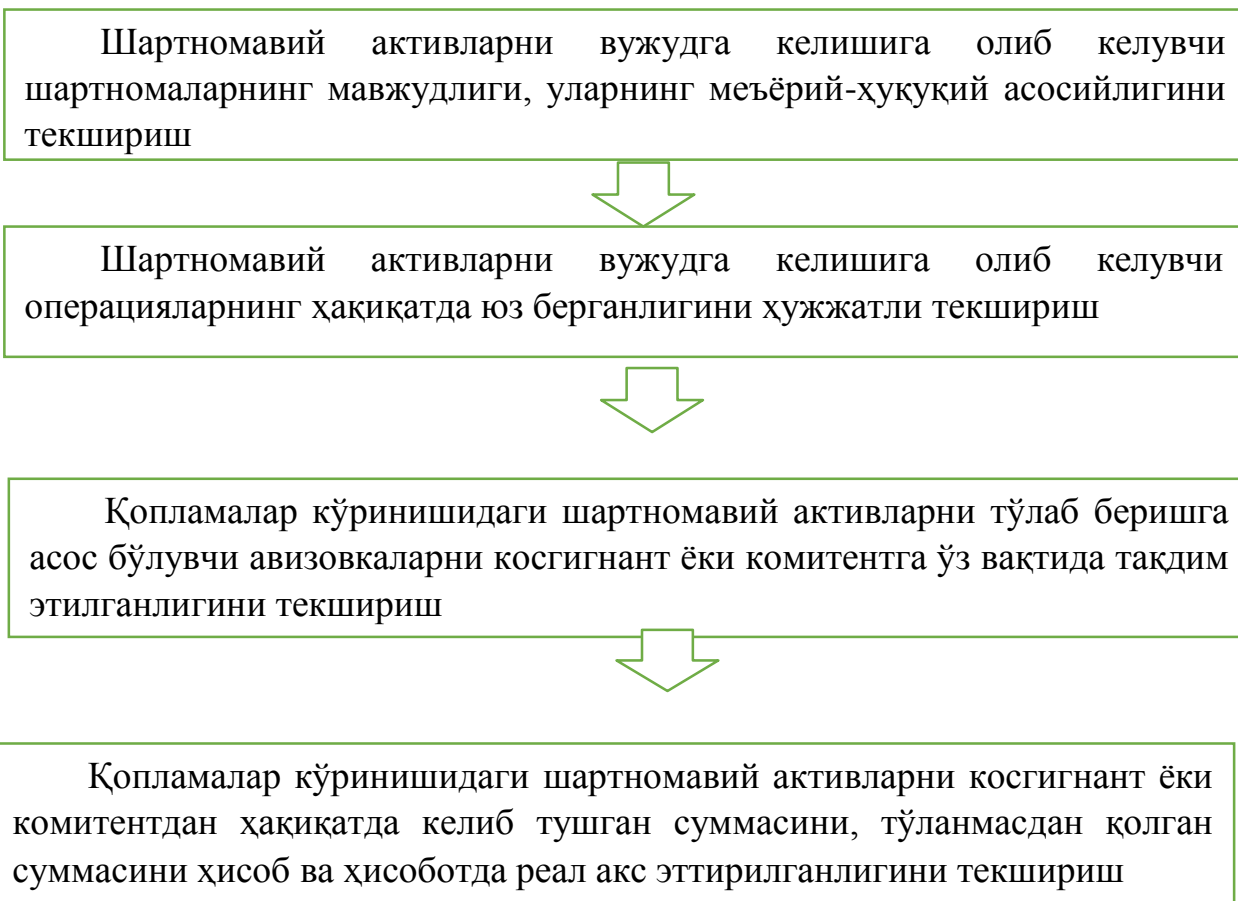
1-жадвал

Шартномавий активлар билан боғлиқ операцияларга бериладиган бухгалтерия ёзувлари

№	Операция мазмуни	Дебет	Кредит	Сумма
1	Шартномавий активларнинг вужудга келиши	5921	6010, 6990, 6710, 6520, 6410, 5110 ва бошқалар	6 940 000
2	Шартномавий активларнинг қопланиши (келиб тушуши)	5110	5921	6 940 000

Шартномавий активлар даромад келтирмайди. Шу боис, ушбу активлар ҚҚС ва фойдасолиғига тортилмаслиги лозим, деб ҳисоблаймиз.

Шартномавий активлар қурулиш ташкилотларида ўтказиладиган аудитнинг энг муҳим объектларидан бири ҳисобланади. Ушбу объектни қуйидаги кетма-кетликда ва тартибда аудитдан ўтказиш, бизнингча етарлича самара беради (2-расмга қаранг).



3-расм. Шартномавий активлар аудитининг кетма-кетлиги

Фикримизча, қопламалар кўринишидаги шартномавий активлар

ҳисобини юқорида келтирилган тартибларини меъёрий-ҳуқуқий ҳужжатларга киритиш ушбу операцияларни қурилиш ташкилотларида яхлит тарзда қўллаш, шунингдек, бу мазкур операциялар аудитини яхлит услубда амалга ошириш имконини беради.

Фойдаланилган адабиётлар рўйхати

1. БХМС 21 Хўжалик юритувчи субъектларнинг молия-хўжалик фаолияти бухгалтерия ҳисоби ҳисобварақлари режаси ва уни қўллаш бўйича йўриқнома "Ўз.Р АВ томонидан 12.11.2003 й. 1181-1-сон билан рўйхатга олинган

2. IAS 1 "Молиявий ҳисоботнинг концептуал асослари;

3. Пардаев М.Қ. Иқтисодий таҳлил назарияси. Дарслик.- Т.: "Инновацион ривожланиш нашриёт-матбаа уйи", 2021 – 588 б.;

4. Уразов К.Б., Худайбердиев Н.У., Ибрагимов М.М. Уразов Д.К. Бухгалтерия ҳисоби ва аудит. Дарслик, Самарканд, "Фан булоғи" нашриёти", 2022, 408 б.;

5. Уразов К.Б. Бошқа тармоқларда бухгалтерия ҳисобининг хусусиятлари: 5230900- «Бухгалтерия ҳисоби ва аудит» таълим йўналиши талабалари учун дарслик . – Т. «ФАН ВА ТЕХНОЛОГИЯЛАР», 2019. – 524 б.