

**AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ**

“MAGİSTRATURA MƏRKƏZİ”

Əlyazması hüququnda

İMANOV RAFİQ TOFİQ OĞLU

**«İCTİMAİ İAŞƏ MÜƏSSİSƏLƏRİNDƏ QEYRİ-MADDİ AKTİVLƏRİN
UÇOTU» mövzusunda**

MAGİSTR DİSSERTASİYASI

İxtisasın şifri və adı: 060402 “Mühasibat uçotu və audit”

İxtisaslaşma: “Xidmət sferasında mühasibat uçotu və audit”

Elmi rəhbər

Magistr proqramının rəhbəri

i.e.n. dos. Süleymanov S.M.

i.e.n. prof. Daşdəmirov Ə.İ.

Kafedra müdiri:

i.e.d. prof. Səbzəliyev S.M.

BAKİ - 2016

M Ü N D Ə R İ C A T

Giriş	..... 3
I FƏSİL: Qeyri-maddi aktivlərin uçotu və təhlilinin nəzəri-metodoloji əsasları	
1.1. Qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi mahiyyəti, təsnifatı və qiymətləndirilməsi prinsipləri	..... 11
1.2. Qeyri-maddi aktivlərin uçotu və təhlilinin nəzəri-metodoloji əsasları	..... 24
II FƏSİL: Qeyri-maddi aktivlərin uçotu metodikası və amortizasiya hesablanması qaydasının təkmilləşdirilməsi	
2.1. Qeyri-maddi aktivlərin daxil olması və yaradılmasının uçotu metodikası	..... 32
2.2. Qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyası hesablanması metodları və uçotu metodikası	.....42
2.3. Qeyri-maddi aktivlərin təsərrüfatdan çıxmasının uçotu	.....51
III FƏSİL: Bazar şəraitində qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin təhlili metodikası və onun təkmilləşdirilməsi	
3.1. Qeyri-maddi aktivlərin həcmi, dinamikası və strukturunun təhlili ..	59
3.2. Qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin təhlil	..... 65
3.3. Qeyri-maddi aktivlərin rentabellik səviyyəsinin təhlili metodikası və onun təkmilləşdirilməsi	.....73
Nəticə	.....79
İstifadə olunmuş ədəbiyyatların siyahısı	.....85

GİRİŞ

Mövzunun aktuallığı. Bazar iqtisadiyyatına münasibətlərinə keçidlə əlaqədar olaraq Azərbaycan iqtisadiyyatında baş verən dəyişikliklər onun idarəetmə mexanizminin mühüm elementləri olan uçot və hesabat sahəsində də müvafiq dəyişikliklərin aparılmasını, həmin sistemin təkmilləşdirilməsini və müasir tələblərə uyğunlaşdırılmasını zəruri etmişdir. Belə olan şəraitdə təsərrüfat subyektlərinin fəaliyyət mexanizminin şərtləri dəyişir, onlara yeni parametrlər və aspektlər əlavə olunur. Müasir dövrdə idarəetmə və maliyyə menecmenti sisteminin kökündən dəyişməsi, müəssisə aktivlərinin formalaşdırılması və istifadəsi prosesində yaranan pul münasibətlərinin yeni iqtisadi məzmun daşması respublikamızın uçot praktikası üçün nisbətən yeni sayılan «qeyri-maddi aktivlər» anlayışına sistemli və kompleks yanaşmağı zəruri edir. Məhz buna görə də, müasir bazar münasibətləri şəraitində qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyi, onların tətbiqindən yaranan pul gəlirlərinin formalaşdırılması və istifadəsi kimi xarakterizə olunur. Məsələn bu prizmadan yanaşdıqda qeyri-maddi aktivlərin uçotu və təhlilinin kompleks proses olduğu və onlardan istifadənin səmərəliliyinin yüksəldilməsi ehtiyatlarının müəyyən edilməsinə əlverişli şərait yaratdığı bilavasitə aydın görünür. Məhz buna görə də, müxtəlif mülkiyyət münasibətlərinə mənsub təsərrüfat subyektlərinin əmlakının tərkibində müəyyən xüsusi çəkiyə malik olan qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin yüksəldilməsi yollarının axtarılması probleminin həlli aktual bir vəzifə kimi qarşıda durur. Xüsusilə qeyd etmək lazımdır ki, iqtisadi münasibətlərin tənzimlənməsinin normativ-hüquqi bazasının təkmilləşdirilməsi, xarici investisiyalı müəssisələrin fəaliyyət sferasının genişləndirilməsi və onların xarici ticarət əlaqələrinin sərbəst subyektinə çevrilməsi uçot, hesabat və maliyyə təhlili sisteminin yenidən qurulmasının vacibliyini və əhəmiyyətini xeyli artırır. Bu isə, öz növbəsində, beynəlxalq təcrübədən istifadə etməklə müəssisənin istehsal və kommersiya fəaliyyətinin uçotu və təhlilinin bütün tərəflərini, eləcə də qeyri-maddi aktivlərdən ucotu və

istifadənin səmərəliliyinin təhlili və qiymətləndirilməsi metodikasının təkmilləşdirilməsini və ona yeni istiqamətlərin əlavə olunmasını bir daha tələb edir.

Müasir dövrdə qeyri-maddi aktivlərin uçotu və onlardan istifadənin səmərəliliyinin təhlili metodikası maliyyə uçotunun və təhlilinin ayrılmaz bir hissəsi sayılır. Praktikadan məlumdur ki, qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin kompleks təhlili və qiymətləndirilməsi metodikası maliyyə uçotu və hesabatının məlumatlarına, onun istehsal, kommersiya və investisiya fəaliyyətinin nəticələrinin real qiymətləndirilməsini təmin edən və düzgün idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsinə imkan verən iqtisadi göstəricilər sisteminə əsaslanır. Hazırda mühasibat uçotu, maliyyə və statistik hesabatların beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması ilə əlaqədar onlardakı bir sıra göstəricilərin ixtisar edilməsi problemin həllini xeyli çətinləşdirir ki, nəticədə ənənəvi qaydalardan fərqli olan və bazar iqtisadiyyatının tələblərinə cavab verən iqtisadi təhlilin yeni metodikasının işlənilməsi və hazırlanması, onun təşkilinin konseptual, metodoloji və praktiki əsaslarının müəyyənləşdirilməsi obyektiv zərurətə çevrilir. Aydın ki, müasir bazar münasibətləri şəraitində belə bir metodikanın işlənilməsi və hazırlanması maliyyə və istehsal menecmentində zəruri olan problemlərin həll edilməsi, bazarın tələbatına və özünün istehsal potensialına uyğun məhsul (iş və xidmətlər) istehsalı və satışı prosesində işgüzar tərəfdaşın düzgün seçilməsi, qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin effektivliyinin müəyyən olunması və qiymətləndirilməsində müstəsna əhəmiyyət daşıyır.

Məlumdur ki, kommersiya təşkilatlarının uzunmüddətli aktivlərinin tərkibində mühüm yer tutan qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyi müəssisənin maliyyə nəticələrinə və maliyyə vəziyyətinə bilavasitə təsir göstərir. Belə ki, həmin fəaliyyətin müsbət nəticələri müəssisənin maliyyə vəziyyətini və firmanın imicini xeyli yaxşılaşdırır. Əgər bu proses əks istiqamətdə baş verərsə, onda müəssisənin istehsal prosesində başdayanmalar baş verir, məhsulun (iş və xidmətlərin) keyfiyyətinin və firmanın imicinin aşağı düşməsinə şərait yaranır və son nəticədə təsərrüfat subyektlərinin intellektual mülkiyyətdən istifadə hesabına daxil olan pul

gəlirlərinin həcmi azaldır və onların ödəmə qabiliyyəti pisləşir. Təcrübədə bəzən yaxşı işləyən müəssisələrin maliyyə çətinliklər ilə qarşılaşması halları müşahidə olunur.

Məhz buna görə də müasir dövrdə təsərrüfat subyektlərinin maliyyə fəaliyyətinin müəssisənin uzunmüddətli aktivlərindən, eləcə də qeyri-maddi aktivlərdən səmərəli istifadəsinin təmin edilməsinə, onlara optimal qaydada amortizasiya hesablanmasına və mühasibat uçotunda əks etdirilməsinə yönəldilməsi tamamilə qanunauyğun və məntiqli görünür. Deməli, bazar münasibətləri şəraitində qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin uçotu və səmərəliliyinin təhlili yalnız iqtisadi amillərin məcmusu deyil, həmçinin onun maliyyə münasibətlərinin bütün elementlərinin qarşılıqlı təsirinin nəticəsi kimi çıxış edir.

Göründüyü kimi, hazırki bazar münasibətləri şəraitində təsərrüfat subyektlərinin uzunmüddətli aktivlərinin tərkibində mühüm yer tutan qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin uçotu və təhlili, onlara optimal qaydada amortizasiya hesablanması müəssisənin maliyyə fəaliyyətinin mühüm xarakteristikası hesab olunur. O müəssisənin rəqabətə davamlılığı və işgüzar əməkdaşlıqda onun potensialını müəyyən edir, maliyyə münasibətlərinin bütün iştirakçılarının iqtisadi maraqlarının səmərəli realizə olunmasına bilavasitə təsir göstərir.

Deyilənlərdən bir daha aydın olur ki, uzunmüddətli aktivlərdən istifadənin sistemli uçotu və təhlili nəzəriyyəsi «qeyri-maddi aktivlər» anlayışını yalnız müəssisənin maliyyəsinin keyfiyyət xarakteristikası deyil, eləcə də həmin vəziyyətin kəmiyyətə qiymətləndirilməsini nəzərdə tutur. Bu prinsiplial nəticə qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin uçotu, təhlili və qiymətləndirilməsinin elmi cəhətdən əsaslandırılmış metodikasının ümumi prinsiplərini, onun metodoloji və konseptual əsaslarını formalaşdırmağa imkan verir.

Qeyd etmək lazımdır ki, qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin sistemli uçotu və təhlilinin metodiki və praktiki problemləri iqtisadçı alim və

tədqiqatçılardan S.M. Səbzəliyevin, Q.Ə.Abbasovun, H.İ.Namazəliyevin, T.Ş.Zeynalovun, S.M.Süleymanovun, V.M.Quliyevin, N.M.İsmayılovun, V.Q.Artemenkonun, M.İ.Bakanovun, V.V.Kovolyevun, O.V.Yefimovanın, N.V.Rusakın, Y.V.Neqaşevin, O.V.Savitskayanın və başqalarının əsərlərində öz əksini tapmışdır. Xüsusi olaraq qeyd etmək yerinə düşər ki, , iqtisadi ədəbiyyatlarda və elmi-tədqiqat işlərində sadalanan müəlliflər tərəfindən geniş şərh olunan və praktiki aprobeşiyadan keçən qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin uçotu və kompleks təhlili metodikasını fəaliyyətdə olan dövlət və qeyri-dövlət müəssisələrinin iş təcrübəsində mexaniki surətdə tətbiqi nəzəri və metodoloji cəhətdən yanlış sayılmaqla, praktiki baxımdan səmərəli olmur.Çünki, müxtəlif mülkiyyət münasibətlərinə mənsub respublika müəssisələrin spesifik xüsusiyyətləri nəzərə alınmadıqla həmin metodikanın səmərəsi xeyli azalır. Ona görə də dövlət və qeyri-dövlət müəssisələrinin fəaliyyəti ilə bilavasitə bağlı olan və onların spesifikasını nəzərə alan metodikanın işlənməsi və istifadə olunması müasir dövrdə məqsədəuyğun sayıla bilər. Bundan başqa, dövlət və qeyri-dövlət müəssisələrinin uzunmüddətli aktivlərindən istifadənin səmərəliliyinin uçotunun konseptual, metodoloji, metodiki və praktiki əsaslarının sistemli tətbiqinin qənaətbəxş səviyyədə olmaması və maliyyə hesabatının təhlili prosesində yaranan çətinliklər həmin problemin həllinin zəruriliyini daha da artırır. Bütün bunlar maqistr dissertasiyası üzrə mövzunun seçilməsi üçün əsas amil olmuşdur.

Tədqiqatın məqsədi və vəzifələri. Aparılan tədqiqat işində əsas məqsəd bazar münasibətlərinin tələbləri nəzərə alınmaqla qeyri-maddi aktivlərin uçotu və onlardan istifadənin təhlili metodikasını yeni aspektdə işləyib hazırlamaqdan və beynəlxalq təcrübə baxımından onun təkmilləşdirilməsinə dair nəzəri və praktiki əhəmiyyətə malik, elmi cəhətdən əsaslandırılmış tövsiyyə və təkliflər işləyib hazırlamaqdan ibarətdir. Məhz bu məqsədə çatmaq üçün dissertasiya işində aşağıdakı vəzifələrin həlli nəzərdə tutulmuşdur:

- iqtisadi və hüquqi baxımdan qeyri-maddi aktivlərin mahiyyəti və məzmununu açıqlamaq və onun digər uzunmüddətli aktivlərdən fərqli cəhətlərini göstərmək;

- qeyri-maddi aktivlərin uçot və hesabatda tanınma şərtləri və kriteriyalarını dəqiqləşdirmək;

- qeyri-maddi aktivlərin informativliyini təmin etmək, uçotu və təhlilinin düzgün və səmərəli təşkili məqsədi ilə onların təsnifatını dəqiqləşdirmək;

- qeyri-maddi aktivlərin hərəkətinin mövcud uçotu metodikasını nəzərdən keçirmək və qiymətləndirmək;

- qeyri-maddi aktivlərin amortizasiya hesablanması metodikasının konseptual, metodiki və praktiki əsaslarının işlənib hazırlanması;

- qeyri-maddi aktivlərin tanınmasının dayandırılması və təsərrüfatdan çıxmasından olan nəticələrin uçotda əks etdirilməsi məsələlərini açıqlamaq;

- qeyri-maddi aktivlərin təklif olunan təsnifatına uyğun olaraq sintetik uçotunun metodikasının təkmilləşdirilməsinə dair metodiki xarakterli təkliflər hazırlamaq;

- beynəlxalq təcrübə nəzərə alınmaqla qeyri-maddi aktivlərin uçotu və təhlili metodikasının konseptual, metodoloji və praktiki əsaslarının işlənib hazırlanması;

- qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin təhlili üçün zəruri olan göstəricilər sisteminin işlənib hazırlanması və onların müxtəlif əlamətlər üzrə təsnifləşdirilməsi;

- respublika müəssisələrinin spesifik xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla müəssisənin uzunmüddətli aktivlərindən və eləcə də qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin təhlili metodikasının yeni aspektdə işlənib hazırlanması;

- müəssisənin qeyri-maddi aktivlərindən istifadənin səmərəliliyinin beynəlxalq təcrübəyə uyğun təhlili metodikasının işlənib hazırlanması;

Tədqiqatın predmeti və obyektı. Elmi-tədqiqat işinin predmeti ictimai iəşə müəssisələrində qeyri-maddi aktivlərin uçotu və onlardan istifadənin səmərəliliyinin təhlili metodikasının yeni aspektdə işlənilib hazırlanması və beynəlxalq təcrübə nəzərə alınmaqla onun beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması məqsədi ilə təkmilləşdirilməsi hesab olunur.

Tədqiqatın obyektini qeyri-maddi aktivlərin mahiyyəti, tanınma kriteriyaları, təsnifatı, uçotunun aparılması, onlardan istifadənin səmərəliliyinin müəyyən edilməsi üzrə uçotun və təhlilin metodikası, bununla bağlı ölkə və xarici təcrübə və s. təşkil edir.

Bazar iqtisadiyyatı şəraitində qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin uçotu və təhlilinin nəzəriyyəsi, metodologiyası, ölkə və xarici təcrübəsi tədqiqatın obyektini təşkil edir..

Tədqiqatın metodologiyası və metodikası. Tədqiqatın nəzəri və metodoloji əsasını Azərbaycan Respublikasının Milli Məclisi tərəfindən qəbul edilmiş «Azərbaycan Respublikasının Vergi Məcəlləsi», «Mühasibat uçotu haqqında» Qanunlar, «Mülki Məcəllə», Nazirlər Kabinetinin və Maliyyə Nazirliyinin normativ-hüquqi sənədləri, Azərbaycan, xarici və MDB ölkələrinin görkəmli iqtisadçı-alimlərinin qeyri-maddi aktivlərin uçotu və istifadəsinin səmərəliliyinin təhlilinə dair elmi-tədqiqat işləri təşkil edir. Dissertasiya işində obyektin gerçəkliyin dərk olunma, iqtisadi təhlilin müşahidə, qruplaşdırma, müqayisə, ümumiləşdirmə və digər üsullarından geniş istifadə edilmişdir. Tədqiqat prosesində iqtisadi islahatların aparılmasına dair qüvvədə olan normativ sənədlərdən, müəssisələrin uçot və hesabat məlumatlarından istifadə olunmuşdur.

Tədqiqatın mənbələri. Tədqiqat prosesində Azərbaycan Respublikasında fəaliyyət ictimai iəşə müəssisələrinin statistik məlumatları cəlb edilmişdir. Bundan başqa dissertasiya işində DSK-nın, Respublika İqtisadi İnkişaf Nazirliyinin və Respublika Maliyyə Nazirliyinin rəqəm məlumatlarından istifadə edilmişdir.

Tədqiqatın elmi yeniliyi iqtisadi cəhətdən inkişaf etmiş ölkələrin təcrübəsi nəzərə alınmaqla qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin uçotu və təhlilinin təşkili metodologiyası, mövcud təcrübənin öyrənilməsi, ümumiləşdirilməsi və müqayisəsi əsasında qeyri-maddi aktivlərin uçotu və istifadənin səmərəliliyinin kompleks təhlili metodikasının təkmilləşdirilməsi üzrə tövsiyə və təkliflər işlənilib hazırlanması ilə xarakterizə olunur. Aparılan tədqiqat nəticəsində elmi yeniliyə malik bir sıra nəzəri və praktiki nəticələr əldə edilmişdir:

- müəssisədə qeyri-maddi aktivlərin təhlili və qiymətləndirilməsi prosesində əsas informasiya mənbələrindən hesab edilən uçot və maliyyə hesabatının beynəlxalq standartlarının tələblərinə uyğunlaşdırılmasına imkan verən dəyişikliklərin edilməsi üzrə təkliflər irəli sürülür;

- qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi və hüquqi mahiyyəti, tanınma kriteriyaları daha da dəqiqləşdirilmişdir;

- qeyri-maddi aktivlərin beynəlxalq təcrübədə mövcud olan uçot təcrübəsi araşdırılmış və müxtəlif məqsədlər üçün təsnifat əlamətləri müəyyən edilmişdir;

- qeyri-maddi aktivlər haqqında informasiya formalaşdırmaq üçün başlıca metodoloji prinsiplər kimi ikili yazılış, pulla ölçü, hesablama metodu, fəaliyyətin fasiləsizliyi və ardıcılıq prinsipləri götürülməlidir;

- qeyri-maddi aktivlərin uçotu və onlara amortizasiya hesablanması metodikası beynəlxalq təcrübə nəzərə alınmaqla dəqiqləşdirilmişdir;

- xarici təcrübə nəzərə alınmaqla qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin təhlili metodikasının təkmilləşdirilməsi üzrə elmi cəhətdən əsaslandırılmış və praktiki əhəmiyyətə malik təkliflər işlənilib hazırlanmışdır.

- qeyri-maddi aktivlərin uçotu və təhlilinin inkişaf etdirilməsi və təkmilləşdirilməsi üzrə əsas istiqamətlər müəyyənləşdirilmişdir.

İşin praktiki əhəmiyyəti. Tədqiqat işinin nəticələrinin təcrübədə reallaşdırılması bazar münasibətlərinə keçid şəraitində qeyri-maddi aktivlərin

uçotu və istifadənin səmərəliliyinin kompleks təhlili metodikasının nəzəri və metodoloji səviyyəsinin artırılmasına imkan verə bilər. Bu sahə üzrə işdə müəllif tərəfindən uçot və təhlilin təklif edilən metodikası dövlət və qeyri-dövlət müəssisələrinin uzunmüddətli aktivlərini daha real qiymətləndirməyə, qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyini xarakterizə edən əsas iqtisadi göstəricilərin qarşılıqlı əlaqəsini müəyyənləşdirməyə, bu sahədə mövcud olan çatışmazlıqları aradan qaldırmağa, qəbul edilən operativ idarəetmə və maliyyə qərarların əsaslandırılması səviyyəsini yüksəldilməsinə əlverişli şərait yaradır.

Dissertasiyanın quruluşu və həcmi. Dissertasiya işi giriş, üç fəsil, nəticə və istifadə edilmiş ədəbiyyat siyahısından ibarətdir. Dissertasiya işində 11 cədvəl vardır. İşin yazılmasında 40 adda ədəbiyyatdan istifadə olunmuşdur. Dissertasiya işi 88 səhifə kompyuter yazısı həcmindədir.

Dissertasiya işinin birinci fəslində qeyri-maddi aktivlərin uçotu və hesabatının nəzəri və metodoloji əsasları nəzərdən keçirilmişdir.

Tədqiqat işinin II fəslində qeyri-maddi aktivlərin uçotu metodikası və onun təkmilləşdirilməsinin əsas istiqamətlərinə həsr edilmişdir. Bu fəsildə qeyri-maddi aktivlərin daxil və xaric olmasının uçotu metodikası, onların tanınmasının dayandırılması, onlara amortizasiyanın hesablanması və uçotda əks etdirilməsi metodikası və onların təkmilləşdirilməsi məsələlərini əhatə edir.

İşin üçüncü fəslində “Qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin təhlili metodikası və onun təkmilləşdirilməsi” adlanır ki, burada qeyri-maddi aktivlərin həcmi dinamikası və strukturunun, onlardan istifadənin iqtisadi səmərəliliyinin və rentabellik səviyyəsinin amillə təhlili metodikasının təkmilləşdirilməsi məsələləri araşdırılır.

İşin nəticə hissəsində araşdırma nəticəsində əldə edilən nəticələr verilməklə yanaşı, qeyri-maddi aktivlərin uçotu və onlardan istifadə göstəricilərin təhlili metodikasının təkmilləşdirməsi məqsədi ilə irəli sürülmüş təklif və tövsiyələr də öz əksini tapmışdır.

I Fəsil: Qeyri-maddi aktivlərin uçotu və hesabatının nəzəri metodoloji əsasları

1.1. Qeyri-maddi aktivlərin iqtisdi mahiyyəti, təsnifatı və qiymətləndirilməsi prinsipləri

Mövcud bazar münasibətlərinə şəraitində xarici hüquqi şəxslərin və vətəndaşların iştirakı ilə yaradılan müştərək müəssisələrin əmlakının tərkib hissələrindən, təsərrüfat fəaliyyətinin əsas amillərindən və mühasibat uçotunun mühüm obyektlərindən biri də qeyri-maddi aktivlər hesab edilir. Qeyri-maddi aktivlər dedikdə, fiziki əsası olmayan, lakin pul ifadəsində müəyyən qiyməti olan və mənsub olduğu təsərrüfat subyektinə gəlir əldə etmək imkanı verən uzunmüddətli istifadə obyektləri başa düşülür. Qeyri-maddi aktivlər o aktivlərdir ki, onlar uzunmüddətə (12 aydan artıq müddətə) və ya adi əməliyyat dövründə istifadə üçün nəzərdə tutulmuşdur. Qeyri-maddi aktivlərə müəssisə tərəfindən pulla alınmış sənaye mülkiyyəti obyektləri üzərində olan istifadə hüquqları, müəlliflik hüquqları, “NOU-HAU” hüquqları, torpaq və digər təbii ehtiyatlardan istifadə hüquqları, hesablama texnikasının proqram təminatı, broker yerlərinin əldə edilməsi hüquqları, seleksiya nailiyyətləri və s. aid edilir.

Beynəlxalq Mühasibat Uçotu Standartlarına keçidlə əlaqədar olaraq yeni qaydaya əsasən qeyri-maddi aktivlərin mühasibat uçotunun tənzimlənməsi **“Qeyri-maddi aktivlər üzrə”** kommersiya təşkilatları üzrə 12 nömrəli Milli Mühasibat Uçotu Standartları əsasında həyata keçirilir. Bu standart Azərbaycan Respublikasının “Mühasibat uçotu haqqında” Qanununa uyğun olaraq hazırlanmış və AR-n maliyyə nazirliyinin 2007-ci il 23 iyul tarixli İ-73/1 nömrəli əmri ilə təsdiq edilmişdir.

Standart **“Qeyri-maddi aktivlər”** adlı 38 nömrəli Mühasibat

Uçotunun Beynəlxalq Standartlarının müddəaları əsasında hazırlanmışdır. Standartın tələblərinə görə hər hansı bir müəssisə tərəfindən qeyri-maddi aktivlər tanınması yalnız müəyyən meyarlara cavab verdikdə mümkündür.

“Qeyri-maddi aktivlər üzrə” kommərşiya təşkilatları üzrə 12 nömrəli Milli Mühasibat Uçotu Standartlarında qeyri-maddi aktivlər fiziki əsasa malik olmayan, tanınma bilən qeyri-monetar aktivlər kimi təqdim edilir və onlar onlar aşağıdakı meyarlar əsasında müəyyən olunur:

- a) qeyri –maddi aktivimn identifikasiyası (müəyyən edilə bilməsi);
- b) nəzarət;
- c) gələcək iqtisadi səmərə.

Uçot və hesabatın beynəlxalq standartlarında nəzərdə tutulduğı sistemə görə qeyri-maddi aktivlər aşağıdakı növlər üzrə qruplaşdırılır:

- intellektual mülkiyyət hüquqları;
- torpaq və təbii ehtiyatlardan istifadə hüquqları;
- təxirə salınan xərclər ;
- firmanın qiyməti (Qudvill);

Qeyri-maddi aktivlərə aşağıdakı intellektual mülkiyyət obyektlərinin dəyəri də aid edilməlidir:

- patentlərin;
- patent sahiblərinin ixtira, sənaye nümunəsi və faydalı model hüququ;
- EHM üçün proqram məhsulları, inteqral mikrosxemlər üçün məlumatlar bazası;
- mal və xidmət nişanları sahiblərinin hüququ;
- torpaqdan, sudan və digər təbii ehtiyatlardan istifadə hüquqları və s.

Qeyd edilənlərdən başqa, qeyri-maddi aktivlərə aşağıdakılar da aid edilir:

-təşkilatı xərclər;

-Təsis sənədlərinə əsasən, müəssisənin nizamnamə kapitalına iştirakçının payı kimi nəzərdə tutulan hüquqi şəxsin yaradılması ilə bağlı çəkilən xərclər;

-işgüzar əlaqə (fəaliyyət, müəssisənin qiyməti- Qudvill) müəssisənin alış qiyməti ilə mühasibat balansı üzrə onun bütün aktiv və öhdəlikləri arasındakı fərq kimi müəyyən olunur.

Bunlarla yanaşı qeyd etmək lazımdır ki, müəssisənin işçi heyətinin intellektual və işgüzar keyfiyyətləri, ixtisas dərəcəsi və əmək vərdişləri qeyri-maddi aktivlərə aid edilə bilməz, çünki onlar öz daşıyıcılarından ayrı mövcud olurlar və onlarsız istifadə oluna bilməzlər.

Qeyd edilən bu qeyri-maddi aktivlərin mahiyyəti və xüsusiyyətlərini nəzərdən keçirək.

Sənaye mülkiyyəti obyektlərinə ixtira hüquqları, sənaye nümunələri, əmtəə və xidmət nişanları aid edilir.

İxtira hüquqları dedikdə, mülkiyyətçiyə məxsus olan, məsələlərin texniki həlli üzərində müstəsna hüquqlar başa düşülür. İxtiraların mühafizəsi üçün müxtəlif sistemlərdən istifadə olunur. Bunların içərisində ən geniş yayılanı ixtiraların patentləşdirilməsidir.

Sənaye nümunələri üzərində hüquqlar sənaye - texniki təyinatlı məmulatların və xalq istehlakı mallarının xarici görkəmini müəyyən edən bədii konstruktor tərtibi əsaslarından istifadə hüquqlarıdır. Fiziki mənada sənaye nümunələri həcmi model (avtomobil, dəzgah, mebel və s.) və ya müstəvi təsvir şəklində (parçanın, xalçanın, şriftin və s. şəkli) ola bilər.

İntellektual mülkiyyət obyektləri bir qayda olaraq patent və müəlliflik hüquqları ilə tənzimlənən iki növə (formaya) bölünür. İxtiraları, faydalı modelləri,

firma adlarını, mal və xidmət nişanlarını özündə birləşdirən patent hüququ müvafiq qaydada dövlət orqanlarında qeydiyyatata düşməlidir.

Sənaye mülkiyyəti obyektlərinin müəllifi onun yaradılmasında iştirak edən bir və ya bir neçə fiziki şəxs hesab edilir. Patentdə onların adları göstərilir. Lakin öz xidməti vəzifə borclarını və ya işəgötürənin verdiyi konkret tapşırığı yerinə yetirərkən yaradılan sənaye mülkiyyəti obyektindən patent almaq hüququ işəgötürənə məxsusdur.

Yeni ixtiralar patent haqqında qanunla tənzimlənir. İxtira üzrə patent hüququ adətən 20 il müddətinə verilir. Bəzi müəssisələr məlumatın zahiri görkəmini dəyişən yeni konstruksiyalı modellər hazırlayır ki, bunlar üçün patent verilməsi 10 il müddətinə nəzərdə tutulur. Zəruri hallarda bu müddət artırıla bilər.

Lisenzia vasitəsi ilə verilən patent hüququ zamanı patentin sahibi müəssisəyə ixtiranın özünü deyil, yalnız onun istifadə hüququnu verir.

Mal (əmtəə) nişanları müəssisənin məhsullarını və ya xidmətlərini digər müəssisələrin eyni tipli və ya eyni təyinatlı mallarından və xidmətlərindən fərqləndirmək üçün tətbiq olunan işarələrdir. Onlar söz, təsvir, həcm və s. şəkildə ola bilər. Mal (əmtəə) nişanları bir qayda olaraq malların və onlar qablaşdırılan bağlamaların, taraların, çertyojların, hesabların, blankların, yarlıqların və s. üzərində əks etdirilir.

Mal (əmtəə) nişanları hüququ qanunla qorunur. Mal nişanının sahibi onda əlahiddə istifadə və mülkiyyət hüququna malik olub, onlardan digərlərinin istifadə etməsinə qadağa qoya bilər. Mal nişanlarının qorunmasının ən mühüm şərti onun dövlət qeydiyyatı hesab edilir. Mal nişanları sahibkarlıqla məşğul olan hüquqi və ya fiziki şəxsin adına qeyd edilə bilər. Qeydə alınmış mal nişanlarına mal nişanının şəhadətnaməsi verilir.

Sənaye mülkiyyəti obyektlərindən biri də “Nou-hau” hüququdur. “Nou-hau” ingilis dilində **“know-how”** ifadəsində olub, hərfi mənası “bilirəm–necə” deməkdir.

Ümumiyyətlə, “Nou-hau” dedikdə yeni ideyaların, yeni texnologiyaların, habelə kommersiya xarakterli digər informasiyaların dəyəri başa düşülür. “Nou-hau” tipli informasiya istehsal, ticarət, rəqabət amili kimi maraq doğurur və bir qayda olaraq bir və ya bir neçə patentləşdirilməyən “istehsal və ya kommersiya sirri”ndən ibarət olur. Yəni, onlar hüquqi qüvvəyə malik olan bu və ya digər sənədlərlə təsdiq olunur.

Bununla belə informasiya ilə tanış olmaq qadağandır. “Nou-hau” obyektləri qeydiyyatla alınmır və həmin informasiyalara malik olan şəxslərin onu yayması qadağandır.

Müəlliflik hüquqları dedikdə elmi, ədəbi və incəsənət əsərlərindən kütləvi və ya digər şəkildə istifadə edilməsi, onların nəşr edilməsi üzərində müstəsna hüquqlar başa düşülür və yalnız müqavilə əsasında həyata keçirilə bilər. Müəlliflik hüququ ilə tənzimlənən obyektlərdən biri EHM üçün proqramlar hesab olunur. Bu proqramlar müxtəlif kompyuter qurğularının fəaliyyəti üçün nəzərdə tutulmuşdur ki, onlar özlərində proqram vəsaitlərini, habelə avtomatlaşdırılmış sistemləri və informasiyanın işlənməsi sistemlərini birləşdirir.

Təbii resurslardan (torpaq, yerin təkisi, su və digər hövzələrdən) istifadə hüququ qeyri-maddi aktivlərin bir elementi kimi müvafiq qanunla tənzimlənir.

Xarici ölkə nümayəndələri ilə Azərbaycan Respublikası ərazisində müştərək müəssisələr yaradılarkən Azərbaycan tərəfi müəssisənin nizamnamə kapitalında iştirak payı kimi torpaq sahəsi təqdim edə bilər. Bu halda həmin torpaq sahəsi yeni yaradılan müəssisənin mülkiyyətinə keçir. Lakin torpaq sahəsinin mülkiyyətçisinin dəyişməsi nəzərdə tutulmamışdırsa, Azərbaycan tərəfi həmin torpaq sahəsindən istifadə etmək hüququnun qarşı tərəflə razılaşma əsasında qiymətləndirib təsis payı kimi təqdim edə bilər ki, bu da müəssisənin balansında qeyri-maddi aktiv kimi göstərilə bilər. Bu deyilənləri digər təbii sərvətlərdən

istifadə etmək hüquqları haqqında da demək olar. Müəssisələrdə elmi-tədqiqat və layihə konstruktor işlərinə çəkilən xərclər təxirə salınan xərclər hesab edilir.

İqtisadi ədəbiyyatlarda qeyri-maddi aktivlər sırasında **“Qudvill”** ifadəsinə də rast gəlinir. İngilis dilində “good will” satın alınan müəssisənin əmlakının balans dəyəri ilə satınalma (bazar) qiyməti arasındakı fərq başa düşülür. Respublikamızın uçot təcrübəsində “Qudvill” termini əvəzinə **“özləşdirilən müəssisənin əmlakının alış və qiymətləndirmə dəyəri arasındakı fərq”** terminindən istifadə edilir.

Dövlət qeydiyyatından keçənə qədər müəssisənin təşkili xərcləri də qeyri-maddi aktivlərə aid edilə bilər. Təşkilatı xərclər dedikdə, müəssisənin yaradılması ilə bağlı məsləhətçilərə ödənilən haqq, sənədlərin hazırlanması, reklamla bağlı və s. xərclər başa düşülür. Müəssisələrdə adı çəkilən xərclər qeyri-maddi aktiv kimi yalnız o zaman uçota alın bilər ki, təsis sənədləri üzrə həmin xərclər hər hansı bir tərəfin nizamnamə kapitalında iştirak payı kimi nəzərdə tutulmuş olsun və müvafiq təsdiqedicilə sənədlərlə rəsmiyyətə salınmış olsun.

Yuxarıda qeyd edilənlərdən göründüyü kimi, qeyri-maddi aktivlərə uzun müddət müəssisənin fəaliyyəti ilə bağlı olan uzunmüddətli məsrəfləri aid etmək olar ki, onlar müəssisəyə uzun müddət gəlir gətirirlər.

Qeyri-maddi aktivlər qeyd edilən bu funksiyaları yerinə yetirdiyi üçün onlar müəssisə aktivlərinin tərkibində uçota alınmalıdır. Onu da qeyd etmək yerinə düşər ki, bir qədər əvvəl, yəni yaxın keçmişdə mühasibat uçotu üzrə köhnə sovet müəlliflərinin əsərlərində və məqalələrində qeyri-maddi aktivlər kateqoriyası kəskin tənqiddə məruz qalırdı. Bu tənqidlər onunla əsaslandırılırdı ki, qeyri-maddi aktivlər heç bir real fiziki əsasa malik olmadığına görə onları yoxlamaq, inventarizasiya etmək mümkün deyil. Odur ki, bu aktivlərin uçot obyektləri kimi qəbul edilməsi imkanları qəti rədd edilirdi. Lakin digər tərəfdən xarici müəssisə və şirkətlərin fəaliyyəti ilə yaxından tanış olduqda başqa bir həqiqət meydana çıxırdı.

Təəssüflə qeyd etmək lazımdır ki, hazırda qeyri-maddi aktiv kimi qəbul edilən ayrı-ayrı növ aktivlərin yuxarıda qeyd edilən xarakteristikası mövcud təlimatda ümumiyyətlə verilmir. Təlimatda təşkilati xərclər də qeyri-maddi aktivlərə daxil edilmiş, lakin «Elmi-tədqiqat və təcrübə-konstruktor işlərinə çəkilən xərclər», habelə «Qudvill» adlanan anlayışların qeyri-maddi aktivlər sırasına aid olunub-olunmaması barədə konkret göstəriş verilməmişdir. Burada kriteriya kimi yalnız o götürülür ki, qeyri-maddi aktivlər təsərrüfat fəaliyyətində uzun müddət istifadə edilir və müəssisəyə gəlir gətirir. Hətta yalnız bu kriteriya əsas kimi götürülsə belə təşkilati xərclərin qeyri-maddi aktivlərin tərkibinə daxil edilməsi düzgün sayıla bilməz. Ona görə ki, təşkilati xərclər ayrıca bir obyekt kimi öz - özlüyündə müəssisəyə uzun müddət ərzində iqtisadi fayda gətirə bilməz. Odur ki, təşkilati xərclərin qeyri-maddi aktivlərin tərkibinə daxil edilməsi yaxud da ayrıca bir təsnifat qrupu olaraq qeyri-maddi aktivlər adı altında uçota alınması düzgün deyildir. Bundan başqa, təşkilati xərclər özgələşdirilə bilməz və ləğv edilmə dəyərinə malik deyildirlər. Beləliklə, təşkilati xərclər qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi məzmununa uyğun deyildir və onlar qeyri-maddi aktivlərin təsnifat qrupu kimi qəbul oluna bilməz.

Ayrı-ayrı ölkələrdə elmi-tədqiqat və təcrübə-konstruktor işləri üzrə xərclərin qeyri-maddi aktivlərin tərkibində əks etdirilməsi və uçota alınmasına müxtəlif cür yanaşılır. Məsələn, İngiltərədə və digər Avropa birliyi ölkələrində elmi-tədqiqat işlərinə çəkilən xərclər dövrü xərclərə aid edildiyi halda, təcrübə- konstruktor işləri üzrə xərclər kapitallaşdırılır və qeyri-maddi aktivlərin tərkibində uçota alınır. ABŞ-da isə elmi-tədqiqat və təcrübə-konstruktor işlərinə çəkilən xərclər gəlirlərin sərf edilməsi (istifadəsi) kimi qiymətləndirilir və onlar baş verdiyi dövrün xərclərinə aid edilir. MHBS-da elmi-tədqiqat və təcrübə konstruktor işlərinə çəkilən xərclər anlayışı əvəzinə «Tədqiqatlar», «İşləmələr» anlayışları işlədilir. MHBS «Tədqiqatlar» anlayışına daxil edilən xərclərin, daha dəqiq desək, tədqiqatlar mərhələsində çəkilməmiş xərclərin bütünlüklə onların çəkildiyi dövrə aid olunmasını

tələb edir. «İşləmələr» anlayışına daxil olan xərclərin isə **MHBS-38** qeyri-maddi aktivlər kimi tanınmasını tələb edir.

Qeyri-maddi aktivlərin idarə edilməsi mexanizminin ən mühüm elementlərindən biri onların qiymətləndirilməsidir. Çünki, elmi-praktiki cəhətdən əsaslandırılmış qiymətləndirmə sistemi olmadan bütövlükdə aktivlərin, o cümlədən də onların tərkib hissəsi olan qeyri-maddi aktivlərin uçotunu aparmaq və onlar barədə hesabatda real, obyektiv və düzgün informasiya formalaşdırmaq mümkün olmur. Daha dərinə getsək deyə bilərik ki, əslində qiymətləndirmə olmadan müəssisənin malik olduğu aktivlərin, bütövlükdə onun təsərrüfat-kommersiya fəaliyyətinin uçotunu aparmaq qeyri-mümkündür. Qiymətləndirmə mühasibat uçotunun, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərin uçotunun aparılmasının ən əsas prinsiplərindən və şərtlərindən biridir. Bu prinsip nəinki bizim ölkəmizdə, həmçinin də beynəlxalq uçot praktikasında eyni əhəmiyyətə və mənaya malikdir. İqtisadi ədəbiyyatlarda bu prinsipin zəruriliyini və əhəmiyyətini bir çox faktorlarla bağlayırlar. Doğrudan da müəssisə aktivlərinin qiymətləndirilməsinin zəruriliyi və əhəmiyyəti müəssisənin fəaliyyətinin müxtəlif aspektləri ilə bağlanır. Sadalanan aspektlərin hamısı qiymətləndirməni zəruri edir, çünki qiymətləndirmə həmin hadisələr haqqında lazımi informasiyanı formalaşdırır.

Deməli, qeyri-maddi aktivlərin mühasibat uçotunun düzgün təşkili məqsədi ilə onların qiymətləndirilməsi xüsusi əhəmiyyətə malikdir. Qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi bir neçə üsulla həyata keçirilir.

Maddi aktivlərlə müqayisədə qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi nisbətən çətindir. Qeyri-maddi aktivlər mənbələrindən, onların növündən və müəssisənin istehsal-təsərrüfat fəaliyyətindəki rolundan asılı olaraq qiymətləndirilir.

Yeni MMNUS-lar qəbul edilənə qədər bütün aktivlər, o cümlədən də müqayisədə qeyri-maddi aktivlər üçün aşağıdakı ilkin qiymətləndirilmə üsulları istifadə olunurdu:

- qeyri-maddi aktivlər nizamnamə kapitalına pay şəklində təsisçilərdən daxil olduqda-tərəflərin razılığına əsasən müəyyən edilmiş dəyərlə:
- digər təşkilatlardan və şəxslərdən satınalma yolu ilə daxil olduqda – onların əldə edilməsinə və istifadə üçün yararlı hala gətirilməsinə çəkilən faktiki xərclər müqabilində;
- müəssisənin özündə yaradıldıqda- obyektin yaradılmasına çəkilən faktiki xərclər məbləğində;
- mübadilə yolu ilə daxil olduqda- təqdim edilmiş və ya təqdim ediləcək maddi qiymətlilərin dəyəri məbləğində;
- digər müəssisə və şəxslərdən əvəzsiz daxil olduqda – ekspert qiymətləndirmə yolu ilə.

Qiymətləndirmənin göstərilən üsulları uçotu və hesabatını tənzimləyən əvvəlki normativ sənədlərdə öz əksini tapırdı. Lakin qiymətləndirmənin sadalanan üsullarının məzmunu onları tənzimləyən sənədlərdə tam açıqlanmamış qalırdı. Məsələn təsisçilərdən daxil olan qeyri-maddi aktivlərin dəyərinin müəyyən edilmə üsulunu tərəflərin subyektiv iradəsi və istəyindən asılı olduğuna görə obyektivliyi şübhəlidir. Digər təşkilatlardan və şəxslərdən satınalma yolu ilə daxil olan qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərinə daxil olacaq xərclərin konkret siyahısı olmadığı üçün o da mükəmməl hesab edilə bilməz.

Prinsiplərdə və Konseptual əsaslarda qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirməsi ayrıca əks etdirilməmişdir. Həmin normativ sənədlərdə maliyyə hesabatı elementləri olan aktivlətin qiymətləndirməsinin müxtəlif metodları ümumi şəkildə şərh edilir.

Konseptual əsaslarda qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirmə metodları aşağıdakı kimi şərh edilir: ilkin dəyər; cari dəyər; mümkün satış dəyəri; diskontlaşdırılmış dəyər və ədalətli dəyər.

Prinsiplərdə isə aktivlərin metodları bir qədər fərqli və aşağıdakı kimi göstərilir: əldə olunmanın faktiki dəyəri; bərpa dəyəri; mümkün satış dəyəri; diskontlaşdırılmış dəyər.

Fikrimizcə, müxtəlif yol və üsullarla əldə edilmiş, yaxud da müəssisənin özü tərəfindən yaradılan müxtəlif qeyri- maddi aktivlərin qiymətləndirməsi məqsədi ilə yuxarıda adları çəkilən normativ sənədlərdə göstərilən qiymətləndirmə metodlarından yalnız üçünü istifadə etmək olar ki, bunlara ilkin dəyəri, əldə olunmanın faktiki dəyəri və ədalətli dəyəri aid etmək olar.

Mühasibat Ucotunun Beynəlxalq Standartlarına əsasən qeyri-maddi aktivlər aşağıdakı hallarda tanınır:

- a) müəssisə aktivlə bağlı gözlənilən iqtisadi səmərə əldə edəgəyi ehtimal edildikdə;
- b) aktivin ilkin dəyərinin etibarlı qiymətləndirilməsi mövcud olduqda.

Konseptual əsaslarda aktivlərin ilkin dəyər əsasında qiymətləndirilməsi onun əldə olunması zamanı pul vəsaitlərin və ya onların ekvivalentlərinin ödənilmiş məbləği və ya verilmiş əvəzləşdirmənin (mübadiləyə verilmiş qeyri-monetar aktivlərin, öhdəlikləri, buraxılmış kapital alətlərinin) ədalətli dəyəri ilə qiymətləndirilməsini nəzərdə tutur. Həmin sənəddə həm də aktivlərin qiymətləndirilməsi üçün də istifadə ediləcək ədalətli dəyərin məzmunu belə şərh edilir: “ Aktivin ədalətli dəyər əsasında qiymətləndirilməsi onun müstəqil, yaxşı məlumatlandırılmış və bu cür əməliyyatları həyata keçirməkdə maraqlı olan tərəflər arasında mübadilə nəticəsində əldə edilə biləcək məbləğlə qiymətləndirməsini nəzərdə tutur”. Qeyri-maddi aktiv də aktiv olduğu üçün deməli onların daxil olması zamanı aşağıdakı qiymətləndirilmə metodları tətbiq oluna bilər: onlar mübadilə yolu ilə daxil olduqda- ədalətli dəyərlə qiymətləndirmə, satınalma yolu ilə əldə edildikdə faktiki dəyəri ilə (ilkin dəyərlə) qiymətləndirmə metodundan. Fikrimizcə, prinsiplər və konseptual əsaslarda göstərilməməsinə baxmayaraq müəssisənin öz ündə

yaradılan qeyri-maddi aktivləri faktiki maya dəyəri, nizamnamə kapitalına pay kimi qoyulan və ya əvəzsis qaydada daxil olan qeyri-maddi aktivləri isə əkspert qiymətləndirmə yolu ilə ədalətli dəyərlə qiymətləndirmək məqsədəuyğun olar.

Deməli, müəssisə qeyri-maddi aktivini qiymətləndirmək məqsədilə özünün uçot siyasətini ya ilkin dəyər modelinə, ya da yenidən qiymətləndirmə modelinə əsasən müəyyən etməlidir. Əgər qeyri-maddi aktiv yenidən qiymətləndirmə modelindən istifadə olunmaqla uçota alınarsa, bu sinfə aid edilə bilən bütün digər aktivlər də, onlar üçün fəal bazar mövcud olmadığı hallar istisna olmaqla, həmin model əsasında qiymətləndirilməlidir.

İlkin tanınmadan sonra qeyri-maddi aktiv, onun dəyərindən yığılmış amortizasiya və qiymətdən düşmə ilə əlaqədar zərərlər çıxılmaqla, ilkin dəyərlə uçota alınır. İlkin tanınmadan sonra qeyri-maddi aktiv, onun dəyərindən hər hansı yığılmış amortizasiya və qiymətdən düşmə zərərləri çıxılmaqla yenidən qiymətləndirmə tarixinə onun ədalətli dəyəri olan yenidən qiymətləndirmə dəyəri ilə təqdim olunmalıdır.

Yenidən qiymətləndirmə modeli qeyri-maddi aktivin ilkin dəyəri ilə tanınmasından sonra tətbiq edilir. Əgər bütün aktivin tanınma meyarına uyğun gəlmədiyindən qeyri-maddi aktivin ilkin dəyərinin yalnız bir hissəsi aktiv kimi tanınarsa, bu zaman bütün aktivə yenidənqiymətləndirmə modeli tətbiq edilə bilər.

Qeyri-maddi aktiv yenidən qiymətləndirildikdə, yenidənqiymətləndirmə tarixinə olan hər hansı yığılmış amortizasiya aktivin ümumi balans dəyərindən çıxılır və qalan xalis məbləğ aktivin yenidən qiymətləndirmə dəyərinə bərabər olması üçün yenidən hesablanır.

Qəbil edilmiş ümumi prinsiplərə əsasən bütün aktivlər, o cümlədən qeyri-maddi aktivlər ilkin dəyərlə uçota alınmalıdır. İlkin dəyəri bir çox hallarda faktiki maya dəyəri də adlandırırırlar. Mühasibat uçotunun başlıca vəzifələrindən biri bəzən qeyri-maddi aktivlərin ikin daxcil olması zamanı onların maya dəyərini, yaxud da dəyərini düzgün müəyyən etməkdir. İlkin dəyərin (yaxud maya dəyərinin) formalaşması qeyri-maddi aktivlərin necə və hansı yolla daxil olmasından asılıdır. Məsələ burasındadır ki, qeyri-maddi aktivlərin müəssisəyə

onun özü tərəfindən hazırlanma, kənardan satınalma, mübadilə yolu ilə, həmçinin təsisçilərdən , hökumət subsudiyası şəklində, digər fiziki və hüquqi şəxslərdən əvəzsiz qaydada daxil ola bilər. Təbiidir ki, müxtəlif yollarla daxil olan obyektləri eyni metodla, yaxud üsulla qiymətləndirmək mümkün deyil. Lakin bütün hallarda daxil olan obyektlər o zaman qeyri-maddi aktivlər kimi tanına və balansə qəbul edilə bilər ki, onların ilk dəyəri etibarlı şəkildə müəyyən edilmiş və ya ölçülmüş olsun.

Qeyd edildiyi kimi, uçot və hesabatda qeyri-maddi aktivlər ilkin dəyəri ilə qiymətləndirilir. Müəssisə tərəfindən alınmış qeyri-maddi aktivlər ilkin tanınmasından və ya müəssisənin daxili imkanları hesabına onların yaradılmasından sonra çəkilmiş məsrəflər yalnız xüsusi hallarda aktivin balans dəyərində tanınır. 12 sayılı MMUS-a əsasən qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyəri aşağıdakı iki elementdən ibarətdir:

- alış qiymətindən satış əmbirimləri çıxıldıqdan sonra idxal rüsumları və alışla bağlı bərpa edilməyən vergilərdə daxil olmaqla sərf edilən məsrəflər;
- aktivdən məqsədayönlü şəkildə istifadə məqsədi ilə lazımı vəziyyətə gətirilməsi üçün çəkilən birbaşa məsrəflər.

Qeyri-maddi aktivlə bağlı məsrəflərin balans dəyəri ilə tanınması onun rəhbərlik tərəfindən nəzərdə tutulmuş qaydada fəaliyyət göstərməsi üçün yararlı olduğu andan dayandırılır. Buna görə də qeyri-maddi aktivlərin istismarı və ya yerdəyişməsi üzrə xərclər həmin aktivin balans dəyərində aid edilmir.

“Təşkilatın fəaliyyətinin birləşdirilməsi üzrə” 18 nömrəli MMUS-a əsasən əgər qeyri-maddi aktiv müəssisələrin birləşməsi nəticəsində alınarsa, bu aktivin ilkin dəyəri onun alış tarixinə olan ədalətli dəyərini əks etdirir.

Müxtəlif müəssisə, təşkilat və şəxslərdən alınan, habelə əvəzsiz qaydada daxil olan qeyri-maddi aktivlər ilk dəyərlə və ya onları müşayiət edən sənədlər olmadıqda ekspert üsulla qiymətləndirilir. Digər müəssisə və şəxslərdən alınan obyektlərin ilk

dəyəri dedikdə, onların satın alınmasına və istifadəyə yararlı hala salınmasına çəkilən faktiki xərclər başa düşülür.

Qeyri-maddi aktivlərin əldə edilməsinə çəkilən faktiki məsrəflər dedikdə, obyektin sahibinə ödənilən vasitəçiyə, informasiya və məsləhət xidmətləri gömrük haqqı və s. məbləğlərin cəmi başa düşülür.

Aşağıdakı xərclərin qeyri-maddi aktivlərin maya dəyərinə daxil edilməsinə icazə verilmir: yeni növ məhsulun yaxud xidmətlərin tətbiqinə çəkilən xərclərin; yeni yerlərdə təsərrüfat fəaliyyətinin aparılmasına(heyətin hazırlanmasına və öyrədilməsinə çəkilən) xərclər; inzibati və digər ümumi qaimə(üstəlik) xərclər.

İştirakçı tərəfindən nizamnamə kapitalında iştirak payı kimi təqdim edilən qeyri-maddi aktivlər tərəflərin razılığı əsasında razılaşıdırılmış qiymətlə uçotda əks etdirilir. Digər müəssisə və şəxslərdən əvəzsiz qaydada alınmış qeyri-maddi aktivlər daxil olma tarixinə bazar qiyməti və ya ekspert qiymətləndirmə yolu ilə qiymətləndirilərək uçotda əks etdirilir.

Hər hansı bir obyekt mübadilə edilməklə əldə olunarsa, daxil olan qeyri-maddi aktivlər qalıq dəyəri ilə, yaxud zəruri olan hallarda isə bazar qiyməti ilə qiymətləndirilə bilər.

Qeyri-maddi aktivlərin müəssisə tərəfindən buraxılan səhmlərə və ya digər qiymətli kağızlara dəyişdirilməsi zamanı isə ya qeyri-maddi aktivlərin mövcud bazar qiyməti, yaxud da onların alınmasına verilən qiymətli kağızların bazar qiyməti ilə qiymətləndirilir.

Müəssisə yaxud təşkilat qeyri-maddi aktivləri əvəzsiz qaydada və hökumət subsidiyaları şəklində əldə etdikdə onlar ilkin olaraq ədalətli dəyərlə qiymətləndirilməlidir. Əgər bu və ya digər səbəblər üzündən bu cür qiymətləndirilə bilməzsə və yaxud müəssisə bu metodla qiymətləndirmək istəmirsə, onda həmin qeyri-maddi aktivlər müəssisə nəzərdə tutulan qaydada

istifadə edilməsi üçün hazır vəziyyətə gətirilməsi ilə bağlı çəkilən xərclər daxil olmaqla nominal dəyəri ilə qiymətləndirilməlidir.

Qeyd edilənlərdən belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, qeyri-maddi aktivlərin uçotda qiymətləndirilməsi üçün vahid, yəni universal qiymətləndirmə metodikası yoxdur.

Müəssisəyə müxtəlif mənbələrdən daxil olan qeyri-maddi aktivlər qeyd etdiyimiz üsullarla qiymətləndirmə yolu ilə ilkin uçotda əks etdirilir.

1.2. Qeyri-maddi aktivlərin uçotu və təhlilinin nəzəri-metodoloji əsasları

Müasir dövrdə müəssisənin idarə edilməsi dedikdə, əslində onun malik olduğu aktivlərin idarə olunması prosesi başa düşülür. Aktivlərin idarə edilməsi isə kompleks idarəetmə sistemidir. Bu sistem özündə əməliyyat menecmentini, maliyyə menecmentini, investisiya menecmentini, iqtisadi və statistik təhlili, auditori, mühasibat uçotunu və hesabatı birləşdirir. Müəssisənin aktivlərinin cari idarə olunması üçün ilkin informasiya mühasibat uçotunun vasitəsi ilə formalaşır.

Deməli, müəssisə çərçivəsində qəbul olunan idarəetmə qərarlarının səmərəliliyi həmin informasiyanın düzgün, operativ və obyektiv olmasından asılıdır. Mühasibat uçotunun formalaşdırdığı informasiya aktivlərin yalnız cari idarə olunması üçün deyil, həm də bütövlükdə müəssisənin investisiya fəaliyyətinin və strateji inkişaf problemlərinin həlli üçün istifadə edilir. Aktivlərin cari idarə edilməsinin strateji inkişaf məsələləri ilə uzlaşdırılması üçün ilkin informasiyadan başqa maliyyə hesabatının məlumatları da vacibdir.

Beləliklə, aktivlərin səmərəli idarə edilməsi həmin aktivlərin mövcudluğu və hərəkəti haqqında ilkin və icmal informasiya formalaşdıran mühasibat uçotunun təşkili və aparılması səviyyəsindən asılıdır. Deməli, aktivlərin uçotunun səmərəli təşkili və aparılması iqtisadi kateqoriya sayılan «aktivlər» anlayışının məzmunu və

mahiyyətinin tam və düzgün açıqlanmasından asılıdır. Qeyd edək ki, bu anlayışın nəzəri aspektləri iqtisadçılar tərəfindən hələ də kifayət qədər tam açıqlanmamış və praktiki tətbiq səviyyəsinə çatdırılmamışdır.

Aparılan tədqiqat və müşahidələr göstərir ki, «aktivlər» anlayışının mənası hələ keçən əsrin 20-ci illərində açıqlanır və bu anlayış o dövrdə konkret uçot kateqoriyası kimi istifadə edilirdi. Aktivlərin mahiyyətinə münasibət bildirən A.Y.Staxanov və R.Y.Veysman müəssisə aktivlərini təsərrüfat subyektlərinin sərəncamında olan vəsaitlərin məcmusu kimi xarakterizə edir. Lakin, onlar tərəfindən aktivlərə verilən bu tərif onların iqtisadi məzmunu və təyinatını tam açmır. Buna baxmayaraq A.Y. Staxanov, R.Y.Veysmanın aktivlərə verdiyi həmin tərfi maliyyə hesabatının beynəlxalq standartları səviyyəsinə qaldırmağa çalışmışlar. Lakin, R.Y.Veysmanın aktivlərə verdiyi tərif maliyyə hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarında verilən tərifdən köklü surətdə fərqlənir. Belə ki, R.Y.Veysman tərəfindən aktivlərə verilən tərifdə onların yalnız tərkibi açıqlanır, lakin onların iqtisadi mahiyyəti və məzmunu aşığılanmır. Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarında isə verilən tərifdə isə aktivlərin mahiyyəti, daha doğrusu, onun ən başlıca funksiyası açıqlanır. A.Y.Staxanovun özü aktivlərə tərif vermir və yalnız R.Y.Veysmanın verdiyi və Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarında verilmiş tərifləri və açıqlamaları şərh edir ki, onun şərhinin özü də fikrimizcə müəyyən qədər mübahisəlidir. İlk növbədə qeyd etmək lazımdır ki, A.Y.Staxanovun vurğuladığı kimi aktiv və passiv anlayışları təkcə mühasibat hesabatının kateqoriyaları deyil, ilk növbədə mühüm mühasibat uçotu kateqoriyasıdır. Çünki, aktiv anlayışına daxil olan əmlakın mövcudluğu və hərəkəti haqqında ilkin informasiyanı məhz mühasibat uçotu formalaşdırır, mühasibat (maliyyə) hesabatı isə məlum olduğu kimi, həmin informasiyanın ümumiləşdirilmiş formasıdır. Deməli, aktiv anlayışının mühasibat uçotunda və hesabatda eyni anlamda işlənməsi təbiidir və zəruridir.

Beləliklə, aktiv anlayışı həm 20-ci illərdə və həm də sonrakı illərdə eyni anlamda işlədilmiş və həmişə də müəssisənin malik olduğu əmlakın, iqtisadi resursla-

rın məcmusunu ifadə etmişdir. Deyildiyi kimi həmin müəlliflər tərəfindən aktivlərin mahiyyəti tam açılmamışdır. Bazar münasibətlərinə keçidlə əlaqədar olaraq qeyd edilən anlayışın iqtisadi mahiyyətində müəyyən dəyişikliklər baş vermişdir. Ümumilikdə, aparılan nəzəri araşdırmalar göstərir ki, son dövrlərdə dərc edilmiş iqtisadi ədəbiyyatlarda aktivlər anlayışının mahiyyətinin açılmasında üzrə ciddi irəliləyişlər olmamışdır.

Tədqiqatlar göstərir ki, son dövrlərdə həm respublikamızda və həm də MDB ölkələrində mühasibat uçotu və maliyyə hesabatına dair qəbul edilmiş normativ sənədlər də qeyri-maddi aktivlərin deyil, bütövlükdə «aktivlər» anlayışının mahiyyəti açıqlanmışdır. Belə ki, qəbul olunmuş «Mühasibat uçotu haqqında» Azərbaycan Respublikasının Qanununda bütövlükdə aktivlər anlayışının deyil, onun tərkib hissəsi olan dövriyyədən kənar və dövriyyə aktivlərinin qısa xarakteristikası göstərilir. Həmin Qanunda aktivlərin iki böyük qrupunun- uzunmüddətli və qısamüddətli aktivlərin faydalı xassələri, yəni istifadə müddəti göstərilir. Məsələyə ciddi yanaşdıqda aktivlərin yalnız istifadə müddətinə görə qruplaşdırılması nəzəri cəhətdən məqsədə uyğun hesab edilmir. Respublikamızda və Rusiya Federasiyasında çap edilmiş «Mühasibat uçotu nəzəriyyəsi» adlı dərslik və dərs vəsaitlərində, eləcə də digər tədris-metodiki vəsaitlərdə «aktivlər» anlayışının interpretasiyası deyil, onun ayrı-ayrı tərkib hissələrinin xassələri ön plana çəkilir. Fikrimizcə əsas məsələ müəssisəyə məxsus olan əmlakın ayrı-ayrı növlərinin necə adlandırılması deyil, həmin aktivlərin hansı iqtisadi mahiyyət və məzmun daşmasıdır.

Fikrimizcə aktivlərin mahiyyətinin düzgün və tam açıqlanmaması onların uçotunun metodoloji və metodiki cəhətdən düzgün təşkilinə imkan vermir ki, bu da son nəticədə həmin aktivlər haqqında obyektiv, doğru və şəffaf informasiya əldə etməyə mane olur. Qeyd etmək yerinə düşər ki, son dövrlərdə nəşr edilmiş uçot və hesabatla dair iqtisadi ədəbiyyatlarında bir sıra iqtisadi anlayışlarının mahiyyəti geniş müzakirə obyektinə çevrilmişdir ki, bunun da nəticəsində onların mahiyyəti kifayət qədər açıqlanmışdır. Bu da onların mahiyyətinin qəbul edilən Beynəlxalq

mühasibat Uçotu və Maliyyə hesabatlı standartları səviyyəsinə yaxınlaşdırılmasına imkan vermişdir. Məsələn, İ.A.Blank tərəfindən aktivlərin məzmunu belə açıqlanır: «Aktivlər təsərrüfat fəaliyyətinin həyata keçirilməsi prosesində müəssisədə istifadə olunan müxtəlif növ iqtisadi resurslardır». Amma İ.A.Blankın açıqlamasında iqtisadi resursların hansı məqsədlə istifadə edilməsi göstərilir. Biz də İ.A.Blankın “aktivlər müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətində istifadə olunan iqtisadi resurslardır” (əmlakdır) fikri ilə tam razıyıq. Halbuki resursların istifadəsi konkret məqsədə xidmət edir və müəssisəyə müəyyən gəlir gətirir. İ.A.Blankın tərəfindən yol vermiş bu çatışmazlıq aktivlərin birbaşa mahiyyətinin açılmasına imkan vermir. Lakin, İ.A.Blank aktivlər barədə öz mülahizəsini davam etdirərkən daha ciddi səhvə yol verir. O yazır: «Müəssisə tərəfindən istifadə olunan, lakin onun tərəfindən nəzarət olunmayan iqtisadi resurslar aktivlər deyildir». İ.A.Blank istifadə olunan, lakin müəssisə tərəfindən nəzarət olunmayan iqtisadi resurslar dedikdə üzərində müəssisənin mülkiyyət hüquqi olmayan iqtisadi resursları nəzərdə tutur. Onun bu fikri ilə də razılaşmaq olmaz. Misal üçün, əgər müəssisə digər hüquqi və ya fiziki şəxsdən əsas vəsaiti icarə etmiş və ondan istifadə edərsə, lakin bu zaman həmin obyekt üzərində mülkiyyət hüququna malik deyildirsə, onda bu o demək deyildir ki, həmin müəssisə göstərilən obyekt üzərində nəzarət etmir. Aydındır ki, nəzarət funksiyasını obyektə real istifadə və idarə edən həyata keçirir. Bu zaman mütləq deyildir ki, mülkiyyət hüququ da həmin idarəetmə subyektinə mənsub olsun. Bu məsələ prinsiplial əhəmiyyət kəsb etdiyi üçün onun üzərində bir qədər ətraflı dayanmağa dəyər. Məsələ burasındadır ki, İ.A.Blankın sözügedən məsələdə mövqeyi nə ümumi iqtisadi, nə də mühasibat uçotu nöqtəyindən düzgün sayıla bilməz. İ.A.Blankın mövqeyindən belə çıxır ki, əgər müəssisə öz fəaliyyətində ona mənsub olmayan iqtisadi resurslardan istifadə etmişdirsə, onda alınan nəticəni bütövlükdə iqtisadi resurslarla deyil, yalnız müəssisəyə mənsub olan aktivlərlə müqayisə olunmalıdır. Digər tərəfdən, müəssisənin fəaliyyətində istifadə edilən, lakin onun tərəfindən üzərində mülkiyyət hüquqi olmayan iqtisadi resursların aktivlərin tərkibinə daxil edilməsi iqtisadi təhlil zamanı bir sıra göstəricilərin ya artmasına, ya da azalmasına səbəb ola bilər.

Üçüncüsü, əgər biz mühasibat balansını və digər hesabat formalarını İ.A.Blankın mövqeyi nəzərə alınmaqla tərtib etsək, onda bütövlükdə müəssisənin maliyyə vəziyyətini təhrif etmiş və beləliklə də informasiyanın xarici istehlakçılarını həmin müəssisə haqqında obyektiv və düzgün informasiyadan məhrum etmiş olardıq.

Göründüyü kimi bütövlükdə aktivlərin mahiyyətinin açıqlanmasında MDB məkanına daxil olan iqtisadçı alimlər arasında vahid mövqe yoxdur. Maraqlıdır ki, xarici iqtisadi ədəbiyyatlarda da aktivlərin müəyyən edilməsində yekdil fikir mövcud deyildir.

Məsələn, R.N.Entoni özünün «Mühasibat uçotunun əsasları» kitabında yazır: «Balans iki tərəfə malikdir: sol tərəf «Vəsaitlər», sağ tərəf isə «Öhdəliklər və Kapital» adlanır. Buradan belə çıxır ki, R.N.Entoni balansın sol tərəfini, yəni, aktivini «Vəsaitlər» kimi başa düşür. Yəni, buradan belə başa düşmək olar ki, müəllif «Vəsaitləri» aktivlər kimi izah edir. Lakin, R.N.Entoni də İ.A.Blank kimi vəsaitlər dedikdə yalnız müəssisəyə mənsub olan resursları nəzərdə tutur. Vəsaitləri, yaxud aktivləri balans mövqeyindən nəzərdən keçirərkən müəllif resursların aktivlərə daxil edilməsi üçün aşağıdakı üç tələbi irəli sürür: 1) aktivlərə müəssisə tərəfindən nəzarət edilməlidir, başqa sözlə, onlar müəssisənin mülkiyyətində olmalıdır; 2) aktivlər müəssisə üçün müəyyən fayda gətirə bilsin; 3) aktivlərə aid edilən hər şey ölçülən dəyərlə ifadə olunsun. Əgər biz R.N.Entoninin həmin tələblərini ölkəmizin uçot və hesabat sistemində şamil etsək, onda belə bir vəziyyət yaranardı ki, müəssisənin uzun müddətə icarəyə götürdüyü əsas vəsaitlər onun mühasibat balansının aktiv elementləri sırasında əks etdirilməlidir. Digər tərəfdən, hal-hazırda müəssisələrdə istifadə edilməyən, lakin onların balansında əks etdirilən xeyli məbləğdə əmlak mövcuddur. Onların dəyərinin balansdan çıxarılması müəssisə aktivlərinin dəyərinin, daha doğrusu balans məbləğinin azalmasına səbəb olardı. Bu da yuxarıda qeyd olunduğu kimi, bir çox neqativ nəticələrə səbəb olardı. Həm də nəzərə alsaq ki, ölkədə bir sıra müəssisələrin özəlləşdirilməsi hələ başa çatmamışdır, onda R.N.Entoninin tələblərinə əsasən istifadə edilməyən əmlakın dəyərini balansdan çıxarmaqla biz müəssisələrin malik

olduğu aktivlərin həqiqi dəyərini azaltmış olardıq və bu da özəlləşdirmədən büdcəyə daxil olan vəsaitlərin azalmasına gətirib çıxardı.

Qeyd edilənləri nəzərə alsaq R.N.Entoninin nəzərdən keçirilən tələbi tamamilə əsassızdır. Əksinə, onun müəssisə üçün çox böyük bir əhəmiyyəti vardır. Çünki, belə əmlakın aktivlərin tərkibinə daxil edilməsi müəssisənin iqtisadi potensialını daha real əks etdirir, əmlakına görə hesablanan verginin həcmi azaldır və bir sıra iqtisadi göstəricilərin səviyyəsini daha düzgün müəyyən etməyə imkan verir.

Göründüyü kimi aktivlərin iqtisadi mahiyyəti haqqında Qərb ölkələrinin iqtisadçı alimləri arasında da vahid bir mövqe yoxdur. Maliyyə Hesabatlarının Beynəlxalq Standartlarında aktivlər anlayışının mahiyyəti daha geniş açıqlansa da, burada mübahisəli məqamlar çoxdur. Orada göstərilən mübahisəli məqamlardan biri müəssisə tərəfindən nəzarət olunan resursların keçmiş hadisələrin nəticəsi kim şərh edilməsidir. Lakin qeyd etmək lazımdır ki, belə xərclər heç də həmişə aktivin yaranmasına səbəb olmaya da bilər. Məsələn, müəssisəyə müxtəlif şəxslər tərəfindən əvəzsiz qaydada müəssisəyə verilən əmlak heç də keçmişdə çəkilən xərclərlə əlaqədar deyildir. Deməli, təşkilatlar heç bir xərc çəkmədən də aktiv əldə edə bilər və onun vasitəsi ilə gəlir götürmək imkanı qazana bilər.

Deməli, aktivlərin mahiyyəti öz əksini onların başlıca funksiyası olan müəssisəyə gəlir gətirməsi hesab olunur. Başqa sözlə, hər cür aktivin yaradılması, əldə olunması yalnız bir məqsəd-iqtisadi fayda əldə etmək məqsədi güdür. Qalan digər əlamətlər (aktivlər üzərində mülkiyyət hüququ) isə onların iqtisadi mahiyyətinin açılması üçün əsas deyildir. Qeyd edilən bu məsələ ilə bizim mövqeyimiz bir sıra iqtisadçıların mövqeləri ilə də üst-üstə düşür.

Qeyd olunduğu kimi, aktivlərin iqtisadi mənasını açıqlayarkən həmin aktivlərin müəssisədə nə məqsədlə istifadə edilməsi ön plana çəkilir. Bu məqsəd isə hər bir müəssisənin qarşısına qoyulan başlıca məqsədlə müqayisə oluna bilər. Belə ki, mülkiyyət hüququndan asılı olmayaraq müəssisənin sərəncamında olan və

müəssisə tərəfindən istifadəsinə nəzarət edilən və müəssisənin əsas məqsədinə xidmət edən hər cür iqtisadi resurs aktivlər adlandırıla bilər. İqtisadi ədəbiyyatlarda sadalanan digər əlamətlər aktivlərin iqtisadi mahiyyətinin açıqlanmasında ciddi rol oynamır. Başqa sözlə, aktivlərin iqtisadi mahiyyəti onların malik olduğu əlamətlərin sayının çoxluğu ilə deyil, daşdığı funksiya ilə müəyyən oluna bilər.

Mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi və praktikasında aktivlər aşağıdakı iki yerə bölünür: a) Dövriyyədən kənar aktivlər; b) Dövriyyə aktivlərinə;

Bütövlükdə götürsək aktivlərin mahiyyətinə nisbətən, dövriyyə aktivlərinin mahiyyəti və məzmunu iqtisadçı alimlər və praktiklər tərəfindən çox bəsit şəkildə işıqlandırılır. İqtisadçılar tərəfindən dövriyyə aktivlərinin mahiyyəti açıqlanarkən əsas kriteriya kimi onların dövretmə vaxtı götürülür. Onların gəlir və ya mənfəət gətirmə funksiyası isə yaddan çıxarılır və göstərilir. Bazar iqtisadiyyatına keçdikdən sonra da dövriyyə aktivlərinin mahiyyətinin açıqlanmasında vahid bir baxış formalaşmamışdır. Bəzi mənbələrdə dövriyyə vəsaitlərinə konkret tərif vermək əvəzinə sadəcə olaraq onların tərkibi sadalanır. Məsələn prof.V.F. dövriyyə aktivlərini belə tərif verir: «Dövriyyə vəsaitlərinə pul vəsaitləri və kifayət qədər tez bir zamanda, yəni bir il ərzində pul vəsaitlərinə çevrilə biləcək əmlak daxildir». Verilən tərifdə dövriyyə aktivlərinin yalnız bir xüsusiyyəti qabardılır, onların çox mühüm əlaməti (mənfəət gətirmək xüsusiyyəti) isə nəzərdən qaçırılır. Təəssüflə qeyd etmək lazımdır ki, dövriyyə aktivlərinin başlıca əlaməti kimi onların dövretmə sürətinin ön plana çəkilməsi nəinki təkcə uçot üzrə dərslərdə, həmçinin də mövcud normativ sənədlərdə öz əksini tapmışdır. Belə ki, Azərbaycan Respublikası «Mühasibat uçotu haqqında» Qanunda dövriyyə aktivləri aşağıdakı kimi xarakterizə edilir: «Dövriyyə vəsaitləri (aktivləri) bir il ərzində, yaxud adi (normal) əməliyyat dövründə (bu dövr bir ildən çox olmamaqla) istehsalat, tədavül və istehlak sahələrində iştirakı nəzərdə tutulan pul vəsaitləri və digər aktivlərdir».

Diqqəti cəlb edən əsas məsələlərdən biri də Qərbi ölkələrinin uçot ədəbiyyatlarında dövriyyə aktivlərindən bəhs edərkən onların dövretmə vaxtı ön

plana çəkilməsidir. Belə ki, ABŞ-da dövriyyə aktivləri dedikdə pul vəsaitləri və bir il ərzində pul vəsaitlərinə çevrilməsi, istehsalı nəzərdə tutulan vəsaitlər başa düşülür. Digər bir mənbədə dövriyyə vəsaitləri belə xarakterizə edilir: «Dövriyyə vəsaitlərinə pullar və yaxud yaxın gələcəkdə tamamilə istifadə oluna biləcək vəsaitlər daxildir».

Beləliklə, istər MDB məkanında və istərsə də inkişaf etmiş Qərbi ölkələrində dövriyyə aktivlərini digər aktivlərdən fərqləndirən başlıca kriteriya onların dövretmə vaxtı, yaxud bir il ərzində tədiyyə vasitəsinə transformasiya olunması götürülür. Sözsüz ki, həmin kriteriya dövriyyə aktivlərini dövriyyədən kənar aktivlərdən fərqləndirən başlıca əlamətdir. Ancaq bu kriteriyaya görə onların mahiyyətini açıqlamaq düzgün deyildir. Məsələn burasındadır ki, müəssisənin fəaliyyəti prosesində aktivlərin bütün növləri, həmçinin də dövriyyədən kənar aktivlər dövr edir və onlar da pul vəsaitlərinə çevrilir..

Məsələn, dövriyyədən kənar aktivlər olan torpaq, tikili və avadanlıqlara və qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış amortizasiya xərc şəklində məsulun maya dəyərində daxil edilir və məhsul (iş, xidmət) satışından əldə edilən pul gəlirlərinin tərkibində onların müəssisəyə daxil olması şəklində baş verir. Odur ki, həmin növ aktivləri dövriyyədən kənar aktivlər adlandırmaq məqsədə uyğun deyil. Müəssisədə mövcud olan bütün növ aktivlər öz dövrünə ilkin olaraq pul şəklində başlayır. Qeyd edilən həmin aktivlərin pula çevrilməsi digərlərinə nisbətən daha uzun müddətdə baş verir.

II FƏSİL: Qeyri-maddi aktivlərin uçotunun metodikası və amortizasiya hesablanması qaydasının təkmilləşdirilməsi

2.1. Qeyri-maddi aktivlərin daxil olması və yaradılmasının uçotu metodikası

Hazırda bazar münasibətləri şəraitində müəssisə aktivlərinin tərkibində uçota alınan qeyri-maddi aktivlər müəssisəyə müxtəlif mənbələrdən mənbələrdən-xüsusən aşağıdakı qaydada daxil ola bilər:

- müəssisənin öz gücü ilə və ya müqavilə əsasında kənar icrakçılar cəlb etməklə yaratmaqla;
- müəssisələrin nizamnamə kapitalına pay şəklində qoyuluş qaydasında;
- digər müəssisə, təşkilat və şəxslərdən satın alınma qaydasında;
- mübadilə qaydasında əldə etməklə;
- digər müəssisə, təşkilat və şəxslərin əvəzsiz qaydada daxil olma yolu ilə;
- birgə fəaliyyəti həyata keçirmək üçün daxil olma qaydasında;
- hökumət subsidiyaları nəticəsində;
- müəssisələrin birləşməsi nəticəsində.
- müəssisənin alınması zamanı onun tərkibində olan əmlak kompleksi kimi.

Bütün hallarda qeyri-maddi aktivlərin müəssisəyə istənilən yolla daxil olması ilkin uçot sənədləri ilə müvafiq qaydada rəsmiləşdirilməlidir. Lakin hazırda qeyri-maddi aktivlərin hərəkətinin sənədləşməsi haqqında konkret təlimat mövcud deyil və ölkə

Müəssisələrində onların daxil olması və hərəkətinin uçotu üçün ilkin sənədlər işlənib hazırlanmamışdır. Bu məsələ həm “Mühasibat uçotu haqqında” qanunda, eləcə də təsdiq edilmiş və qüvvədə olan MMUS-da öz həllini hələlik

tapmamışdır . Ona görə də müəssisələr mövcüd qanunvericiliyi əldə əsas tutaraq müvafiq sənədləşmə formasını özləri sərbəst müəyyən etməlidirlər. Həmin sənədlərdə onların daxil və xaric olmaları üzrə sənədlərdə qeyri- maddi aktivlərin təsviri, xarakteristikası, faydalı istifadə müddəti və qaydası, amortizasiya norması, onların istismara (istifadəyə) verilmə tarixi və s. rekvizitlər öz əksini tapmalıdır.

Qeyri-maddi aktivlərin hərəkəti əsasən onlardan istifadə hüququ verən şəhadətnamələrlə, patentlərlə, proqram təminatının hazırlanması üzrə işlərin qəbul aktları, qeyri- maddi aktivlərin müəssisənin nizamnamə kapitalına iştirak payı kimi verilməsi haqda akta və s. sənədlərlə rəsmiyyətə salınır.

Bir sıra qeyri-maddi aktivlər uçot obyektləri kimi xüsusiyyətlərə malikdirlər ki, bu da onların qorunması üçün tədbirlərin görülməsini tələb edir. Bu məqsədlə həmin obyektlərin qorunması məqsədilə xüsusi müəssisədaxili qaydalar işlənilib hazırlanmalıdır ki, orada onunla tanış olmaq icazəsi olan şəxslərin siyahısı, onların bu məlumatları yaymaması üzrə öhdəlikləri və onların vəzifə təlimatları və digər lazımi məlumatlar öz əksini tapmalıdır.

Qeyri-maddi aktivlər uçotda aşağıdakı şərtlərlə əks etdirilməlidir:

- müəssisənin digər əmlakından fərqləndirilmə mümkünlüyü;
- məhsulun istehsalında, iş və xidmətlərin yerinə yetirilməsində, müəssisənin idarə edilməsi məqsədilə istifadə edilməsi;
- həmin əmlakın sonradan müəssisə tərəfindən satılmasının nəzərdə tutulmaması;
- mövcud olan aktivin mövcudluğunu təsdiq edən müvafiq sənədlərin və müəssisədə intellektual fəaliyyətin yekunlarına dair məxsusi hüququn mövcudluğu şəraitində.

Qeyri-maddi aktivlərin mövcudluğu və hərəkətinin sintetik uçotunu aparmaqın məqsədi ilə Kommersiya təşkilatları üçün tövsiyyə olunan mühasibat uçotunun hesablar planında 101 “Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” adlı aktiv sintetik hesab nəzərdə tutulmuşdur. Qeyd etmək lazımdır ki, bu hesabda MHBS 38 və MMUS 12-də göstərilən tələblərə və kriteriyalara cavab verən qeyri-maddi aktivlər uçota alınmalıdır. Qeyd edilən hesablar Planında qeyd edilən aktivlərin ayrı-ayrı növlərinin uçotu haqda tələb olunan informasiyanı əldə etmək üçün 8 subhesab nəzərdə tutulmuşdur ki, bu da yeni hesablar planının daha informativ olmasına dəlalət edir. Qeyd edilənlə yanaşı bir məsələni də diqqətə çatdırmaq istəyirik ki, fikrimizcə qeyd edilən subhesabların tərkibində beynəlxalq və milli uçot standartlarında göstərilən kriteriya və tələblərə tam cavab verməyən subhesablar da vardır. Bunlara 101-1 “Elmi-tədqiqat və təcrübə konstruktor işləri-Dəyər və 101-2 “Qudvil- Dəyər” subhesablarını misal göstərmək olar. Dediklərimizə arqument kimi MHBS 38 və MMUS 12-yə əsasən elmi-tədqiqat mərhələsində olan işlərin qeyri-maddi aktiv kimi tanınmasına icazə verilmir. Hazırda kommersiya təşkilatları üçün mövcud hesablar planında qeyd edilən hesabın tərkibində aşağıdakı subhesabların açılması məqsədəuyğun hesab edilir:

1. “Elmi-tədqiqat və təcrübə konstruktor işləri-Dəyər”;
2. “Qudvil- Dəyər”;
3. “Proqram təminatı- Dəyər”;
4. “Patentlər-Dəyər” ;
5. “Müəlliflik hüquqları-Dəyər”;
6. “Lisenzialar-Dəyər”;
7. “Ticarət markaları-Dəyər”;
8. “Digər qeyri-maddi aktivlər-Dəyər”.

Qeyd edilən 101 “Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər ” hesab və onun subhesabları aktivdir, onların yekun qalıqları müəssisənin maliyyə vəziyyətini əks etdirən mühasibat balansında əks etdirilir. Hesabın debet qalığı müəssisənin sərəncamında olan qeyri-maddi aktivlərin dəyərini, debet üzrə dövriyyəsi müəssisəyə daxil olan qeyri-maddi aktivlərin, kredit dövriyyəsi isə müəssisənin təsərrüfat dövriyyəsindən çıxan və onun balansından silinən müxtəlif növdən olan qeyri-maddi aktivlərin ilk dəyərini göstərir.

Bu hesabda uçot yazılışları qeyri-maddi aktivlərin daxil olması üsullarından asılı olaraq aparılır. Bu hesabda və onun subhesablarının debetində yazılışlar uçota alınan həmin aktivlərin ilkin dəyəri dəqiq müəyyən edildikdən və istifadəyə hazır oldıqdan sonra aparılmalıdır. Deməli, həmin aktivlərin ilkin dəyərinin tam formalaşmasına qədər çəkilən xərclər 101 “Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” hesabında əks etdirilə (qeyd edilə) bilməz.

Qeyri-maddi aktivlərin alınması və yaradılması üzrə xərclər uzunmüddətli investitsiyalara aid edildiyinə və qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması ilə əlaqədar məsrəflər hesab olduğu üçün əvvəlcə 103” Qeyri -maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması“ hesabının debetində, əks etdirilməsi məqsəduyğundur. Mövcud standartlara əsasən satın alınan, mübadilə yolu ilə əldə edilən və əvəzsiz qaydada daxil olan qeyri-maddi aktivlərlə bağlı onların maya dəyərində (yaxud ilkin dəyərində) birbaşa daxil edilə bilən əlavə xərclər birbaşa 101 “Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” hesabında əks etdirilə bilər.

Qeyri-maddi aktivlərin müxtəlif mənbələrdən müəssisəyə daxil olması zamanı aşağıdakı mühasibat yazılışları ilə uçotda əks etdirilir:

1. Müəssisə qeyri-maddi aktivləri öz vəsaiti hesabına satınalma qaydasında əldə etdikdə:

- a) Kənar hüquqi şəxslərin qeyri-maddi aktivlərin alınması zamanı satıcının hesabnaməsində göstərilən dəyərində (ƏDV-siz)

DT 103 “Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması”
hesabı

KT 431 “Malsatan və podratçılara uzunmüddətli kreditör borcları” hesabı
və ya KT 531 “Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditör borcları”
hesabı

Satıcının hesabnaməsində ayrıca göstərdiyi ƏDV məbləğinə

DT 241 “Əvəzləşdirilən əlavə dəyər vergisi” hesabı

KT 431 “Malsatan və podratçılara uzunmüddətli kreditör borcları” hesabı
və ya KT 531 “Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditör borcları” hesabı

b) qeyri-maddi aktivlərin fiziki şəxslərdən satın alınma qaydasında əldə
edildikdə onların satıcı ilə razılaşdırılmış dəyərinə

DT 103 “Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması”
hesabı

KT 438 “Digər uzunmüddətli kreditör borcları” hesabı

KT 538 “Digər qısamüddətli kreditör borcları” hesabı

Satıcıya pulun ödənilməsi zamanı

DT 431 “Müxtəlif debitor və kreditörərlə hesablaşmalar” hesabı və ya

KT 531 “Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditör borcları” hesabı

KT 221 “Kassa” hesabı

Onu da qeyd etmək lazımdır ki, qeyri-maddi aktivlərin fiziki şəxslərdən alınması zamanı əsas sənəd olan satış haqqında müqavilə rəsmiyyətə salınmalıdır. Həmin müqavilədə satıcının adı, yaşayış yeri, şəxsiyyəti təsdiq edən sənədin məlumatları, satıcı sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan şəxs kimi

qeydiyyatata alındığı təqdirdə, lisenziyanın nömrəsi və verilmə tarixi göstərilməlidir.

Bütün hallarda satın alınmış qeyri-maddi aktivlər müəssisənin balansına götürüldükdə

DT 101 “Qeyri-maddi aktivlər- Dəyər” hesabı

KT 103 “Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması”

hesabı yazılışı verilir.

Qeyri-maddi aktivlərin uçota qəbul edilməsi zamanı onların alınması vaxtı ödənilmiş ƏDV məbləği tam həcmdə büdcəyə ödəniləsi vergi məbləğindən çıxılır ki, bu zaman

DT 521 “Vergi öhdəlikləri” hesabı

KT 241 “Əvəzləşdirilən əlavə dəyər vergisi” hesabı yazılışı verilir.

ƏDV-dən azad edilmiş məhsulların istehsalı və satışında istifadə üçün alınmış qeyri-maddi aktivlər üzrə ƏDV əvəzləşdirilməyərək onların balans dəyərində daxil edilir və köhnəlmə (amortizasiya) hesablamaqla silinir.

Barter qaydasında qeyri-maddi aktivlərin daxil olması zamanı

DT 103 “Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması”

KT 531 “Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları” hesabı
və ya

KT 538 “Digər qısamüddətli kreditor borcları” hesabı

Göstərilən yolla əldə edilən qeyri-maddi aktivlərin mədaxil edilməsi zamanı isə

DT 101 “Qeyri-maddi aktivlər – Dəyər” hesabı

KT 103 “Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması”

hesabı yazılışı vtərtib edilir.

Bu zaman barter qaydasında müəssisələrə təqdim edilən əmlak obyektləri 111 “Torpaq, tikili və avadanlıqlar”, 201 ”Material ehtiyatları”, 207” Digər ehtiyatlar”, 204 “Hazır məhsul”, 205 “Mallar” və s. hesabların kreditindən aktivlərin satışını uçota alan 601 “Satış”, 611 “Sair əməliyyat gəlirləri” və s. hesabların isə debetinə silinir.

2. Təsisçi tərəfindən nizamnamə kapitalında iştirak payı kimi qeyri-maddi aktivlər təqdim edildikdə:

a) nizamnamə kapitalı elan edilib təsisçilərin payı müəyyən edildikdə;

DT 302 “Nominal (nizamnamə) kapitalının ödənilməmiş hissəsi” hesabı

KT 301 “Nominal(nizamnamə) kapitalı” hesabı.

c) Qeyri-maddi aktivlər təsisçi tərəfindən müəssisənin nizamnamə kapitalında iştirak payı kimi təqdim edildikdə və müəssisənin balansına götürüldükdə

DT 101 “Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” hesabı.

KT 302 “Nominal (nizamnamə) kapitalının ödənilməmiş hissəsi” hesabı

9. Digər müəssisə və təşkilatlardan, fiziki şəxslərdən, habelə subsidiya şəklində

hökumət orqanlarından müəssisəyə qeyri-maddi aktivlər əvəzsiz verildikdə:

a) istehsal təyinatlı qeyri-maddi aktivlərin daxil olması zamanı

DT 101 “Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” hesabı.

KT 335 “ Digər ehtiyatlar” hesabı və ya

KT 611-30 “ Əvəzsiz alınmış aktivlər” hesabı .

Qeyri-maddi aktivlər müəssisənin öz gücü ilə yaradılan zaman obyektin yaradılması ilə əlaqədar bütün xərclər 103 “Qeyri-maddi aktivlərin

kapitallaşdırılması ilə bağlı məsrəflər” hesabında uçota alınır. Bununla əlaqədar baş vermiş xərclər uçotda aşağıdakı mühasibat yazılışları ilə əks etdirilir:

a) sərf edilmiş materillər ehtiyatlarının dəyərində

DT 103 “Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması” hesabı

KT 201 “Material ehtiyatları” hesabı

b) Qeyri-maddi aktivlərin yaradılmasında iştirak edən işçilərə hesablanmış əmək haqqı məbləğinə

DT 103 “Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması” hesabı

KT 533 “Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borc” hesabı

c) həmin işçilərə hesablanmış əmək haqqı məbləğindən sosial sığortaya edilmiş ayırma məbləğinə isə

DT 103 “Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması” hesabı

KT 522 “Sosial sığorta və təminat üzrə öhdəliklər” hesabı

d) Qeyri-maddi aktiv obyektlərinin yaradılmasında istifadə edilən əsas vəsaitlərə hesablanmış amortizasiya məbləğinə

DT 103 “Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması” hesabı

KT 112 “Torpaq, tikili və avadanlıqlar-Amortizasiya” hesabı

Yaradılmış obyektin və onlar üzrə qeydə alınmış müstəsna hüquqların uçota alınması zamanı DT 101 “Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” KT 103 “Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması” hesabı mühasibat yazılışı tərtib edilir.

Qüvvədə olan qaydaya görə vergiyə cəlb olunan mənfəət əvəzsiz alınmış qeyri-maddi aktivlərin dəyəri qədər, lakin onu təqdim edən müəssisədə uçotda əks etdirilən qalıq dəyərindən az olmamaqla artırılır.

Qeyri-maddi aktivlərin daxilolma mənbələri üzrə uçotda əks etdirilməsi müəssisəyə məxsus əmlakın hərəkəti üzərində sistemli nəzarəti həyata keçirməklə yanaşı təsərrüfat subyektlərinin istehsal və kommersiya fəaliyyətinin nəticəsi haqqında konkret fikir söyləməyə imkan yaradır.

Müəssisələrdə qeyri-maddi aktivlərin analitik uçotu analitik uçot kartoçkalarında onların ayrı-ayrı növləri və uçot vahidləri üzrə aparılır.

Uçot vahidləri dedikdə, onların inventar obyektləri başa düşülür. Qeyri-maddi aktivlərin inventar obyektləri dedikdə bir alqı-satqı müqaviləsində və ya bir patentdə nəzərdə tutulan hüquqların məcmusu nəzərdə tutulur. Analitik uçot kartoçkaları bütün növdən olan qeyri-maddi aktivlər üçün açılır və ƏV-6 sayılı forma üzrə təşkil olunur.

Kartoçkanın üst tərəfində obyektin tam adı və təyinatı, ilk dəyəri, səmərəli istifadə müddəti, amortizasiya norması və hesablanmış amortizasiya məbləği, uçota qəbul edildiyi tarix, alınma üsulu, qeydə alınma sənədi və obyektin xaric olması haqqında məlumatlar (sənədin tarixi və nömrəsi, xaric olmanın səbəbi, satışdan əldə edilən pul vəsaiti və s.) göstərilir. Kartoçkanın arxa tərəfində isə qeyri-maddi aktiv obyektinin qısa xarakteristikası əks etdirilir.

Müəssisə tərəfindən uçota qəbul edilən qeyri-maddi aktivlər onu öz əmlakının tərkibinə daxil edir. Mövcud qanunvericiliyə əsasən mühasibat uçotu məlumatlarının doğruluğunu təmin etmək məqsədi ilə inventarlaşma həyata keçirilməlidir. Inventarlaşma nəticəsində əmlakın mövcudluğu, vəziyyəti və düzgün qiymətləndirilməsi yoxlanılır. Inventarlaşmanın qaydası və keçirilmə müddəti qanunçuluqda keçirilməsi məcburi qaydada nəzərdə tutulan hallar istisna olmaqla müəssisənin rəhbəri tərəfindən müəyyən edilir və bu müəssisənin uçot siyasəti haqqında əsasnaməsində öz əksini tapmalıdır. Inventarlaşmanın keçirilməsi mövcud təlimata əsasən aşağıdakı hallarda icbari qaydada həyata keçirilməlidir:

- əmlakın icarəyə verilməsi, alınması, satılması və həmçinin müəssisənin yenidən təşkili (statusunun dəyişməsi) zamanı;
- illik mühasibat (maliyyə) hesabatı tərtib edilməzdən qabaq (1 oktyabr tarixindən tez olmayaraq);
- maddi- məsul şəxslərin dəyişməsi zamanı;
- mənimsəmə, sui istifadə və ya əmlakın xarab olması zamanı;
- təbii fəlakət, yanğın və ya ekstrimal hallarla bağlı olan fəvqəladə hallarda;
- müəssisənin yenidən təşkili və ya ləğvi zamanı.

Normativ sənədlərin tələblərinə əsasən inventarlaşmanın aparılması zamanı qeyri-maddi aktivlərdən istifadə hüququnu təsdiq edən sənədlərin mövcudluğu, onların müəssisənin balansında vaxtında və düzgün əks etdirilməsi yoxlanılmalıdır. Inventarlaşmanın nəticəsi komissiya üzvlərinin öz imzası ilə nəticəni təsdiqləyən aktla rəsmiyyətə salınır. Inventarlaşma zamanı müəyyən edilmiş kənarlaşmalar uçotda aşağıdakı mühasibat yazılışları ilə uçotda aşağıdakı qaydada əks etdirilir:

a) əmlakın artıq gəlməsi inventarizasiya tarixinə mövcud olan bazar qiyməti ilə mədaxil edilir və müvafiq məbləğ maliyyə nəticələrinə silinir.

Bu zaman uçotda aşağıdakı mühasibat yazılışı tərtib edilir:

DT 101 “ Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” hesabı

KT 611 “ Sair əməliyyat gəlirləri hesabının 611-30 “Əvəzsiz alınmış aktivlər” subhesabı və ya 801” Ümumi mənfəət(zərər) ” hesabı

b) təbii itki norması daxilində əmlakın əskikgəlməsi və xarab olmasından olan əskikgəlmə məbləği istehsal və ya tədavül xərclərinə, normadan artıq məbləğlər isə günahkar şəxslərin hesabına yazılır. Əgər günahkar şəxslər aşkar edilməzsə və ya əskikgəlmənin məbləğinin onlardan tutulmasını məhkəmə rədd edərsə, bu

zaman əskikgəlmə və xarabolmadan itkilər maliyyə nəticələrinə aid edilir. Əskikgəlmə zamanı əmlakın bazar qiyməti müstəqil qiymətləndiricilər tərəfindən müəyyən edilən hallarda qiymətləndirilmə üzrə xərclər müəssisənin xalis mənfəəti hesabına həyata keçirilir. Bu zaman uçotda aşağıdakı mühasibat yazılışı tərtib edilir:

DT 721 “İnzibatı xərclər” hesabı

KT 531 “Malsatan və podratçılaraqısamüddətli kreditor borcları ” hesabı

Müstəqil qiymətləndiricilərin pulunun dənilməsi zamanı isə

DT 531 “Malsatan və podratçılaraqısamüddətli kreditor borcları ” hesabı

KT 223 “Bank hesablaşma hesabı”

İnventarlaşma nəticəsində qeyri-maddi aktivlər üzrə əskikgəlmələr uçotda əks etdirildikdə

DT 731 “Sair əməliyyat xərcləri” hesabı

KT 101 “Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” hesabı

Normadan artıq əskikgəlmələr günahkar şəxsdən tələb edilmək üçün onun hesabına yazıldıqda

DT 217 “Digər qısamüddətli debitor borcları” hesabı

KT 731 “Sair əməliyyat xərcləri” hesabı

Dəymiş maddi ziyan işçinin əmək haqqından tutulduqda

DT 533 “Əməyin ödənişi üzrə işçi heyətinə olan borc” hesabı

KT 217 “Digər qısamüddətli debitor borcları” hesabı

2.2. Qeyri-maddi aktivlərin köhnəlməsinin (amortizasiyasının) uçotu və hesablanması metodikası

Qeyri-maddi aktivlər təsərrüfatlarda uzunmüddətli aktivlərin funksiyasını yerinə yetirdiklərinə görə nisbətən uzun müddət ərzində istifadə olunur və bu dövr ərzində öz dəyərini bərabər hissələrlə (hər ay) istehsal olunan məhsulların, yerinə yetirilən iş və xidmətlərin üzərinə keçirir. Bu proses qeyri maddi aktivlərə köhnəlmə (amortizasiya) hesablanması yolu ilə həyata keçirilir. Lakin bir məqamı qeyd etmək vacibdir ki, qeyri-maddi aktivlər fiziki əsas malik olmadığına görə istismar müddətində fiziki cəhətdən aşınmaya məruz qalmır. Deməli qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanması onların alınmasına, müəssisə tərəfindən yaradılmasına sərf olunmuş və kapitallaşdırılmış məsrəflərin geri qaytarılmasıdır. Qeyri-maddi aktivlər iqtisadi fayda gətirdiyi zaman onlar uzunmüddətli aktivlər kimi uçota alınır. Onların iqtisadi fayda (səmərə) gətirmək qabiliyyətini azaldıqda, ya da tamamilə itirdikdə isə müəssisə zərər çəkmiş olur, yəni onların əldə olunmasına çəkilən xərclər zərəərə çevrilir. Amortizasiya qeyri-maddi aktivlərin ilk dəyəri və faydalı istifadə (xidmət) müddətindən asılı olaraq müəyyən edilmiş normalar əsasında hər ay hesablanır.

MHBS 38 və MMUS 12-yə əsasən qeyri-maddi aktivlərin dəyərini formalaşdıran məsrəflər onların nəzərdə tutulan faydalı istifadə müddətində sistemli şəkildə bölüşdürülməlidir. Qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablamaq üçün onların faydalı istifadə müddəti dəqiq və düzgün müəyyən olunmalıdır.

Yuxarıda adları çəkilən normativ sənədlər faydalı istifadə müddətinin iki kriteriyadan (müəssisənin aktivdən istifadəni nəzərdə tutduğu vaxt müddəti və aktivin istifadəsidən əldə etməyi nəzərdə tutduğu istehsal vahidlərini miqdarilə) biri ilə müəyyən olunmasını nəzərdə tutur. Lakin qeyd etmək lazımdır ki, bütün qeyri-maddi aktivlərin faydalı istifadə müddətini dəqiq müəyyən etmək təcrübədə praktiki olaraq mümkün deyil. Bunlara ticarət markalarını, mal nişanlarını və s. aid etmək olar.

Qeyri-maddi aktivlərin faydalı istifadə müddəti müəssisələr tərəfindən sərbəst surətdə müəyyən edilir. Lakin bu müddət müəssisələrin özlərinin fəaliyyət müddətindən çox olmalıdır. Təcrübə göstərir ki, bir çox hallarda qeyri-maddi aktivlərin bir çoxunun normativ xidmət müddəti onların fəaliyyət müddətindən aşağı olur. Qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanarkən əsas kimi faydalı istifadə müddəti əsas götürüldüyü üçün onları iki yerə bölmək olar: a) faydalı istifadə müddəti məlum olan; b) faydalı istifadə müddəti məlum olmayan qeyri-maddi aktivlər. Qeyri-maddi aktivlərin uçotunu tənzimləyən beynəlxalq və milli standartlar yalnız yuxarıda qeyd edilən birinci qrup qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanmasını nəzərdə tutur, ikinci qrup aktivlərə isə amortizasiya hesablanması nəzərdə tutulmur. Lakin beynəlxalq təcrübədə faydalı istifadə müddətinin məlum olub-olmamasından asılı olmayaraq bütün növdən olan aktivlərə amortizasiya hesablanması təcrübəsi mövcuddur.

Qüvvədə olan vergi məəcəlləsi də bütün qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanmasını nəzərdə tutur və onlara amortizasiya hesablanarkən əsas kimi faydalı istifadə müddəti götürülür. Respublikamızda qeyri-maddi aktivlərin uçotunu tənzimləyən MMUS 12-yə əsasən istifadə müddəti müəyyən olunmayan qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanması nəzərdə tutulmur. Lakin istifadə müddəti müəyyən olunmayan qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya olunmasının qadağan edilməsi həmin aktivlərdən istifadə edən müəssisələr üçün vergitutma baxımından sərfəli deyil. Vergi məəcəlləsinə əsasən qeyri-maddi aktivlər üçün illik amortizasiya normaları istifadə müddəti məlum olmayanlar üçün 10 faizədək, istifadə müddəti məlum olanlar üçün isə illər üzrə istifadə müddətinə mütənasib məbləğlərlə müəyyən edilmişdir. Xüsusilə hazırda rəqabətin mövcud olduğu bazar münasibətləri şəraitində qeyri-maddi aktivlər mənəvi cəhətdən daha sürətlə köhnəlməyə məruz qalır. Qeyri-maddi aktivlərin faydalı xidmət müddətini müəyyənləşdirmək çox çətin və bəzən də mümkün deyil. Faydalı xidmət müddəti müəyyən edilə bilinməyən qeyri-maddi aktivlər üçün bu dövr 10 ilə bərabər götürülür. Qeyri-maddi aktivlərə köhnəlmə hesablanması onların ilk dəyəri

bütünlüklə istehsal və tədavül xərclərinə aid edilənədək davam edir. Faydalı xidmət müddəti başa çatdıqdan sonra qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanılır. Lakin elə qeyri-maddi aktivlər ola bilər ki, onların dəyəri kifayət qədər uzun bir zaman intervalında azalmır. (məs. “nau-hau”, mal nişanları və s.) Dünya standartlarına əsasən bu cür qeyri-maddi aktivlər müəssisənin balansında şərti olaraq bir dəyər vahidi kimi göstərilir və onlara köhnəlmə hesablanılır.

Qeyri-maddi aktivlərin bütün növlərinə köhnəlmə hesablanılır. Yalnız istifadə müddətində gəlirliliyi azalmayan qeyri-maddi aktivlərə köhnəlmə hesablanılır. Lakin, bu standartlara əsasən amortizasiyanın hər hansı bir maksimum dövrünü müəyyən etmək məsləhət görülmədiyinə baxmayaraq, bəzi ölkələrdə belə həddlər qoyulmur: məsələn, Kanada və ABŞ-da 40 il, Avstraliyada 20 il, Niderlanda və İsveçdə 10 il, Yaponiyada 5 il nəzərdə tutulur. Bundan başqa ABŞ, Kanada və Yaponiyada qanun firmaların işgüzar şöhrətinin dəyərini təcili silməyi qadağan edir.

İstehsal prosesində iştirakı xarakterinə görə dövriyyədən kənar aktivlər qrupuna daxil edilən əsas vəsaitlərin və qeyri-maddi aktivlərin, eləcə də azqiymətli və tezköhnələn əşyaların düzgün qiymətləndirilməsi və onlara hesablanmış köhnəlmə (amortizasiya) məbləğinin uçot və hesabatda dəqiq və dolğun əks etdirilməsi idarəetmə qərarlarının səmərəliliyinə, müəssisənin istehsal və kommersiya fəaliyyətinin nəticələrinə və təsərrüfat subyektlərinin maliyyə vəziyyətinə bilavasitə təsir göstərir.

Mühasibat uçotu prinsiplərinə uyğun olaraq istehsal prosesində uzun müddət iştirak edən, öz natural formasını saxlayan və tədricən köhnələn əsas vəsaitlərin və qeyri-maddi aktivlərin dəyərinin hazırlanan məhsulun üzərinə keçirilmə prosesi amortizasiya adlanır. Amortizasiya prosesinin əsas vəzifəsi qəbul edilən metodlara əsaslanaraq uzunmüddətli istifadədə olan maddi və qeyri-maddi aktivlərin dəyərinin ehtimal olunan istismar dövrləri ərzində hesablanaraq xərclərə daxil etməkdən ibarətdir. Başqa sözlə, bu prosesdə qiymətləndirmə yox, bölüşdürmə

funksiyası həyata keçirilir. Bu aşağıdakı şərtlərdən irəli gəlir: 1) bütün uzunmüddətli istifadədə olan maddi və qeyri-maddi aktivlərin (torpaqdan başqa) məhdud istismar müddəti vardır və bu müddət ərzində onların dəyəri istismarda olduğu bütün illər üzrə bölüşdürülməlidir. Hesabat dövründə amortizasiya olunan aktivlərin amortizasiya məbləğinin müəyyən edilməsi aşağıdakılardan, yəni: 1) qeyri-maddi aktivlərin ilk dəyərindən; 2) qeyri-maddi aktivlərin ləğv dəyərindən; 3) qeyri-maddi aktivlərin amortizasiya dəyərindən; 4) qeyri-maddi aktivlərin faydalı xidmət müddətindən asılı olaraq yerinə yetirilir. Aktivlərin əldə edilməsi və istismara verilməsi ilə əlaqədar çəkilən bütün xərclər onların ilk dəyərini təşkil edir. Faydalı xidmət vaxtının sonunda aktivlərin ləğvi ilə əlaqədar gözlənilən xərclər çıxıldıqdan sonra müəssisənin həmin aktivlərdən əldə edəcəyi xalis məbləğ ləğv dəyəri, amortizasiya olunan aktivlərin ilk dəyəri ilə onların ləğv dəyəri arasındakı fərq isə amortizasiya dəyəri adlanır. Əksər hallarda aktivlərin ləğv dəyəri az əhəmiyyətli olduğundan amortizasiya dəyəri hesablanarkən nəzərə alınmır. Ləğv dəyərinin əhəmiyyətli olması gözlənilən hallarda aktivlər əldə olunan andan onun hesablamada nəzərə alınması tələb olunur. Amortizasiya dəyəri aktivlərin faydalı xidmət müddəti ərzində müxtəlif metodların köməyi ilə hesablanaraq hər bir uçot dövrü üzrə bölüşdürülür. Amortizasiya hesablanması metodlarını şərti olaraq funksional və vaxt üzrə amortizasiya metodlarına bölmək olar. Aktivlərin xidmət vaxtının müddəti onun istismarının təsirindən asılı olduqda funksional amortizasiya metodu, zaman təsirindən asılı olduqda isə vaxt üzrə amortizasiya metodu tətbiq olunur.

Qeyri-maddi aktivlər üzrə komməriya təşkilatları üçün 12 nmrəliMMUS-a əsasən qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanması üçün aşağıdakı amortizasiya metodlarından istifadə oluna bilər:

- faydalı xidmət müddəti nəzərə alınmaqla nəzərdə tutulan norma üzrə düzxətli üsulla (metodla);

- azalan qalıq üsulu ilə;

- məhsulun (işin, xidmətin) həcminə mütənasib dəyərin silinməsi üsulu ilə;

Qeyri-maddi aktivlərə amortizasiyanın hesablanmasına onlar istifadəyə verildiyi aydan sonrakı ayın 1-dən başlanılır, amortizasiya hesablanmasının dayandırılması isə onlar istismardan çıxdığı aydan sonrakı ayın 1-dən həyata keçirilir. Qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hər bir amortizasiya olunan obyekt üzrə aybaay hesablanır. Faydalı xidmət müddəti nəzərə alınmaqla nəzərdə tutulan norma üzrə xətti üsulla amortizasiya hesablanan zaman amortizasiya olunan obyektə bir ay üçün hesablanmış amortizasiya məbləği onun ilk (bərpa) dəyərinin həmin obyekt üçün müəyyən edilmiş amortizasiya normasına olan nisbəti kimi müəyyən edilir. Xətti üsulun tətbiqi zamanı hər bir amortizasiya olunan hər bir obyekt üzrə amortizasiya norması aşağıdakı düsturla hesablanır:

$$N = (1:n) \times 100 \% ;$$

burada: N- amortizasiya olunan əmlakın ilk (bərpa) dəyərinə nisbətən faizlə

amortizasiya norması;

n-amortizasiya olunan obyektin aylarla ifadə edilmiş faydalı xidmət müddəti.

Xətti üsulla (bərabər həcmdə) hesablama metodu qeyri-maddi aktivlərin faydalı xidmət vaxtı müddətində sabit amortizasiya məbləğini hesablamaqla tətbiq olunur. Yəni, amortizasiya olunan dəyər qeyri-maddi aktivlər istismar olunduğu müddət ərzində bərabər ölçüdə xərclərə daxil edilir. Hər bir dövr üçün amortizasiya ayırmalarının məbləği aktivlərin amortizasiya olunan dəyərini onların istismarda olduğu hesabat dövrlərinin sayına bölməklə hesablanır və bu zaman müəyyən olunmuş amortizasiya norması dəyişməz qalır. Burada amortizasiya məbləğinin həcmi yalnız xidmət müddətinin uzunluğundan asılı olur. Bunu aşağıdakı cədvəldəki kimi göstərmək olar (bax 1 sayılı cədvələ səh 48):

Azalan qalıq metodu qeyri-maddi aktivlərin faydalı xidmət vaxtı müddətində amortizasiya hesablanılan məbləğin azaldılmasını nəzərdə tutur. Başqa sözlə, hər

bir növbəti hesabat dövründə amortizasiya dəyəri əvvəlki il üçün hesablanmış amortizasiya məbləği qədər azaldıldıqdan sonra təyin olunmuş amortizasiya normasına vurulmaqla amortizasiya hesablanır. Burada qəti müəyyən edilmiş tarifdən istifadə olunur. Bu halda toplanmış amortizasiya məbləğinin qeyri-maddi aktivlərin dəyərində bərabər olmaması nəzərə alınarsa, amortizasiyanı qeyri-müəyyən vaxta qədər hesablamaq lazımdır. Bu zaman sonsuzluğun qarşısını almaq

1 sayılı cədvəl

Amortizasiyanın bərabər ölçüdə(xətti üsulla) hesablanması metodu

İstismar dövrləri (illər)	İlkin dəyəri (min man.)	İllik amortizasiya məbləği (min man)	Yığılmış köh- nəlmə məbləği (min man.)	Qalıq dəyəri (min man.)
Əldə edilmə vaxtı	6000	$6000:4 = 1500$	-	6000
I ilin sonunda	6000	1500	1500	4500
II ilin sonunda	6000	1500	3000	3000
III ilin sonunda	6000	1500	4500	1500
IV ilin sonunda	6000	1500	6000	-

üçün qeyri-maddi aktivlərin gözlənilən istismar müddətinin sonuncu ilində hesablanmalı olan amortizasiya məbləği qalıq dəyərində uyğun götürülür və yaxud amortizasiya hesablanan qalıq dəyərində son həddi müəyyən edilir. Bu metod ən çox müəssisələrin gəlirindən vergi hesablayarkən amortizasiya ayırmaları məbləğini müəyyənləşdirən hallarda istifadə olunur. Müəssisələrin rentabelliği baxımından isə bu metodun sürətli forması tətbiq olunur. Bu halda bərabər ölçülü metodda istifadə olunan amortizasiya normasının ikiqat mislindən istifadə edilir. Ona görə də bu prosesə qalığın ikiqat amortizasiya normasında azaldılması metodu da deyilir. Bunu aşağıdakı cədvəlin məlumatlarından daha aydın görmək olar. (bax. 2 sayılı cədvəl, səh 49).

2 saylı cədvəl**Azalan qalıq metodu ilə qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanması**

İstismar dövrləri (illər)	İlkin dəyəri (min man.)	İllik amortizasiya məbləği (min man)	Yığılmış köhnəlmə məbləği (min man.)	Qalıq dəyəri (min man.)
Əldə olunma vaxtı	8000	Norma-25%×2	-	8000
I ilin sonunda	8000	8000×25×2 = 4000	4000	4000
II ilin sonunda	8000	4000×25×2 =2000	2000	2000
III ilin sonunda	8000	2000×25×2 = 1000	7000	1000
IV ilin sonunda	8000	1000×25×2 = 500	7500	500
V ilin sonunda	8000	500	8000	-

Məhsulun həcminə qeyri-maddi aktivlərin mümkün məhsuldarlığı və ya mümkün istifadəsinə uyğun amortizasiya məbləğinin hesablanmasını özündə əks etdirir. Burada hesablanılan amortizasiya yalnız istismarın nəticəsinə uyğun olaraq müəyyənləşdirilir və burada vaxt amili heç bir rol oynamır. Məhsulun (məmulatın) miqdarına mütənasib amortizasiyanın hesablanması metodu əsasən natural göstəricilərə əsaslanan metoddur. Həmin metodun mahiyyətini və bu metodla aparılan hesablamaları başa düşmək üçün tərtib edilmiş 3 saylı cədvəlin məlumatlarından da görmək olar.

3 saylı cədvəl**Məhsulun (məmulatın) həcminə uyğun dəyərin silinməsi metodu**

Dövlər (il)	İlkin dəyəri (min man.)	İllik amortizasiya məbləği (min man)	Yığılmış köhnəlmə məbləği (min man.)	Qalıq dəyəri (min man.)
Alınma vaxtı	10000	-	-	10000
I ilin sonu	10000	4000	4000	6000
II ilin sonu	10000	2500	6500	3500
III ilin sonu	10000	2500	9000	1000
IV ilin sonu	10000	1000	10000	-

Qeyri-maddi aktivlərə köhnəlmənin (amortizasiyanın) hesablanması üçün mühasibat uçotunun hesablar planında 102 “Qeyri-maddi aktivlər- Amortizasiya” passiv hesabı nəzərdə tutulmuşdur. Bu hesabın kredit qalığı müəssisədə mövcud olan qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış köhnəlmə məbləğini, kredit dövriyyəsi hesabat dövründə hesablanmış amortizasiya məbləğini, debet dövriyyəsi isə hesabat dövrü ərzində təsərrüfatdan çıxmış qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış köhnəlmə məbləğinin silinməsini göstərir. Təcrübədə qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanması üçün aparılmasının iki üsulu mövcuddur:

Birinci üsulda hesablanmış amortizasiya ayırmaları 102 “Qeyri-maddi aktivlər Amortizasiya” hesabında toplanır. Belə olan halda həmin obyektlərin dəyərinin silinməsi ilə yanaşı toplanmış amortizasiya ayırmalarının məbləği də silinir.

İkinci üsulda isə amortizasiya ayırmaları 102 “Qeyri-maddi aktivlər- Amortizasiya” hesabından istifadə edilmədən uçota alınır. Belə olan halda hesablanmış amortizasiya ayırmaları birbaşa 101 “Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” hesabının kreditindən silinməklə uçota alınır. Məsələn, qeyd edilən bu üsulla müəssisənin işgüzar fəaliyyətinə amortizasiya hesablanır. Müəssisələr qeyd edilmiş bu üsullardan hansının istifadə edilməsini özlərinin uçot siyasətində göstərməlidir.

Qeyri-maddi aktivlərə köhnəlmə hesablanarkən istehsal xərclərini və ya tədavül xərclərini uçota alan hesablar debetləşdirilir və 102 “Qeyri-maddi aktivlər- Amortizasiya” hesabı isə kreditləşdirilir ki, bu zaman aşağıdakı mühasibat köçürməsi tərtib edilir:

DT 202 “İstehsalat məsrəfləri” hesabı;

DT 721 “İnzibatı xərclər” hesabı;

DT 711 “Kommersiya xərcləri” hesabı və s.

KT 102 “Qeyri-maddi aktivlər- Amortizasiya” hesabı

Qeyri-maddi aktivlərə 102 saylı hesabdən istifadə etməməklə amortizasiya hesablana zaman aşağıdakı mühasibat köçürməsi tərtib edilir:

DT 202 “İstehsalat məsrəfləri” hesabı;

DT 721 “İnzibatı xərclər” hesabı;

DT 711 “Kommersiya xərcləri” hesabı;

Kt 101 “Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” hesabı və s.

Qeyd edilən üsulla amortizasiya hesablana zaman amortizasiya hesablanan əmlakın faydalı istifadə müddəti başa çatdıqdan sonra həmin obyekt üzrə 101 “Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” hesabı bağlanacaqdır.

Bir çox mühasiblər tərəfindən uçotda qeyri-maddi aktivlərinin ilkin dəyərinin (101 nömrəli “Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” hesabının debetində) və hesablanmış amortizasiyanın məbləğinin (102 nömrəli “Qeyri-maddi aktivlər- Amortizasiya” hesabının kreditində) əks etdirilməsi analitik uçot məlumatlarına müraciət etmədən müvafiq uçot reqistrlərinin məlumatlarına əsasən ayrı-ayrı obyektlər üzrə amortizasiya dərəcəsini, faydalı istifadə müddəti və s. barədə informasiya əldə etməyə şərait yaradır.

Həqiqətən də, əgər qeyri-maddi aktiv obyektinin faydalı istifadə müddəti bir neçə il təşkil edərsə, onda baş kitabın, jurnal-orderlərin ikinci və növbəti illər üzrə məlumatları 101 nömrəli hesabın debetində həmin obyektin yalnız qalıq dəyərini əks etdirmiş olacaqdır ki, bu da analitik uçot məlumatları olmadan həmin obyektlərin ilk dəyəri və faydalı istifadə müddətləri haqqında fikir yürütməyə etməyə cətinlik yaradar. Buna görə də optimal variantın seçilməsi müəssisənin xüsusiyyətindən və mühasibin seçimindən asılıdır.

2.3. Qeyri-maddi aktivlərin təsərrüfatdan çıxmasının uçotu

Müəssisənin balansında olan bu və ya müxtəlif səbəblər üzündən müəssisənin balansından silinə, yəni təsərrüfatdan çıxan bilərlər ki, bunlara aşağıdakılar aiddir:

- gələcək istifadə üçün yararsız olduqda;
- faydalı istifadə müddəti başa çatdıqda;
- kənara satıldıqda və ya icarəyə verildikdə;
- əvəzsiz qaydada verildikdə;
- digər müəssisələrin nizamnamə kapitalında iştirak payı kimi verildikdə və s.

Təsərrüfat fəaliyyəti prosesində hələ dünənə qədər məhsul istehsalı, iş və xidmətlərin yerinə yetirilməsində fəal istifadə edilən qeyri-maddi aktivlər bu gün mövcud texnologiyanın inkişafı, ümumi iqtisadi vəziyyətin dəyişməsi nəticəsində istehsal fəaliyyətində istifadəyə yararsız olurlar. Belə olan halda mühasibatlıq onları itkilərin minimum azaldılması məqsədilə vaxtında balansdan silməlidirlər. Bütövlükdə qeyri-maddi aktivlərin hər cürə təsərrüfatdan çıxması onun tanınmasının dayandırılmasını tələb edir. Qeyri-maddi aktivlərin tanınmasının dayandırılması həmin dayandırılmadan olan nəticənin müəyyən edilməsi, onun mühasibat uçotu və hesabatında əks etdirilməsini tələb edir.

Qeyri-maddi aktivlərin tanınması 12 sayılı standarta əsasən aşağıdakı hallarda dayandırılır:

- aktivin silinməsi(satışı) nəticəsində ; və ya
- aktivin istifadəsindən və ya onun silinməsindən (satışından) gələcəkdə iqtisadi iqtisadi səmərənin əldə edilə biləcəyi ehtimal olduğu halda.

Qeyri-maddi aktivin tanınmasının dayandırılması nəticəsində alınan mənfəət və ya zərər həmin aktivin silinməsindən (satılmasından) yaranan xalis daxilolmalarla

aktivin balans dəyəri arasındakı fərq kimi müəyyən edilir. Qeyri-maddi aktivin tanınmasının dayandırılmasından yaranan mənfəət və ya zərər (“İcarə üzrə” 14 №-li Milli Mühəsibat Uçotu Standartına əsasən satış və ya geriye icarə ilə bağlı başqa tələbin mövcud olması halı istisna olmaqla) mənfəət və ya zərər haqqında hesabatda tanınmalıdır. Qeyri-maddi aktivin tanınmasının dayandırılmasından yaranan mənfəət sair əməliyyat gəliri kimi təsnifləşdirilməlidir.

Əgər bu Standartın 20-ci maddəsində öz əksini tapmış tanınma prinsipinə əsasən, müəssisə qeyri-maddi aktivin bir hissəsinin yenisi ilə əvəz edilməsinə çəkilən məsrəfi aktivin balans dəyərində tanıyarsa, bu zaman müəssisə həmin aktivin əvəz edilmiş köhnə hissəsinin balans dəyərində qeydə alırsa, tanınmasını dayandırmalıdır.

Qeyri-maddi aktivlərin silinməsindən (satışından) əldə edilən məbləğ ilkin olaraq ədalətli dəyərlə tanınır. Əgər qeyri-maddi aktivlə bağlı ödəniş təxirə salınsa, satışdan əldə edilən məbləğ ilkin olaraq pul vəsaitlərinin ekvivalentilə ifadə olunan alış qiymətilə tanınmalıdır. Satışdan əldə edilən məbləğin nominal dəyəri ilə pul vəsaitlərinin ekvivalentilə ifadə olunan alış qiyməti arasındakı olan fərq “Gəlirlər üzrə” 6 №-li Milli Mühəsibat Uçotu Standartına əsasən effektiv faiz gəliri kimi tanınır.

Qeyri-maddi aktivlərin silinməsindən olan gəlir və xərclər mühəsibat uçotunda onların aid olduğu hesabat dövründə əks etdirilir. Qeyri-maddi aktivlərin silinməsindən olan gəlir və xərclər müəssisənin maliyyə nəticələrinə aid edilir.

Qeyri-maddi aktivlərin müəssisədən çıxması müvafiq sənədlərlə rəsmiyyətə salınır ki, bunlara qəbul-təhvil aktları, səhmdar cəmiyyətlərinin, müştərək müəssisələrin idarə heyətlərinin iclaslarının protokolları, aktivlərin silinməsinə dair tərtib olunmuş aktlar və s. aid edilir.

Müəssisə tərəfindən qeyri-maddi aktivlərin digər müəssisə və ya şəxslərə əvəzsiz qaydada verilməsi zamanı bağışlama aktı rəsmiyyətə salınır. Verilən aktivin dəyərinin silinməsi bağışlama aktı və ona əlavə edilmiş qəbul-təhvil aktı

və ya obyektin faktiki verilməsini təsdiqləyən qaimə əsasında həyat keçirilir. Qeyri-maddi aktivlərin əvəzsiz verilməsi zamanı verən tərəf müəyyən edilmiş formada hesab- faktura tərtib etməli və əvəzsiz verilən əmlakın bazar dəyərindən büdcəyə ƏDV ödəməlidir.

Qeyri-maddi aktivi alan tərəf hesab-fakturada göstərilən ƏDV məbləğini büdcə ilə əvəzləşdirmir və onu obyektin ilk dəyərinə daxil edir. Onu da qeyd etmək lazımdır ki, aktivlərin əvəzsiz verilməsindən olan mənfi nəticə (zərər) vergiyə cəlb edilənmən mənfəət vergisinin məbləğini azaltmır.

Obyektlərin yararsız hala düşməsi ilə əlaqədar onların silinməsinə dair tərtib edilmiş aktlara əsasən həyata keçirilir. Həmin aktlar səlahiyyətli komissiya tərəfindən tərtib edilməlidir ki, aktda silinmənin səbəbi müəyyənləşdirilməli və göstərilməli, habelə orada digər analitik məlumatlar da əks etdirilməlidir. Müəssisənin rəhbəri tərəfindən təsdiq edilmiş silinmə aktında əsasən qeyri-maddi aktivlərin uçotu kartoçkalarında (QMA-1 sayılı formada) obyektin xaric olunmasına dair müvafiq qeydiyyat aparılmalıdır.

Qeyri-maddi aktivlərin satılması, əvəzsiz qaydada verilməsi və s. digər səbəblərdən təsərrüfatdan çıxmasından olan maliyyə nəticələrini müəyyənləşdirmək üçün 801 “ümumi mənfəət(zərər)” hesabından istifadə olunur. Qeyri-maddi aktivlərin satışından əldə edilən gəlirlərin uçotu məqsədi ilə 611 “Sair əməliyyat gəlirləri” və təsərrüfatdan çıxan qeyri-maddi aktivlərin xaric olmasından olan xərc və itkilələrin uçotu məqsədi ilə isə 731 “Sair əməliyyat xərcləri” hesablarından istifadə edilməklə uçotda əks etdirilir.

Qüvvədə olan qanunvericiliyə görə müəssisələr özlərinin patent hüququ ilə qorunan və lisenziya müqavilələri ilə rəsmiləşdirilən qeyri-maddi aktiv obyektlərini deyil, onlardan istifadə hüququnu satırlar. Belə olan halda qeyri-maddi aktivlərin dəyəri və onların köhnə məbləğləri dəyişilməz qalır ki, bu zaman aktivlərin satışı hesabında yalnız qeyri-maddi aktivlərin satışından əldə edilən vəsait uçota alınır.

Qeyd edilən hesablarda uçota alınan gəlirlər və xərclər(itkilər) sonda 801"Ümumi mənfəət(zərər) hesabına silinir. Qeyd edilən bu iki hesabın debet və kredit dövriyyələrinin müqayisəsi qeyri-maddi aktivlərin təsərrüfatdan çıxmasından əldə olunan maliyyə nəticələrini müəyyənləşdirməyə imkan verir. Hesabın debet dövriyyəsinin kredit dövriyyəindən çox olması zərəri, kredit dövriyyəsinin debet dövriyyəindən çox olması isə mənfəəti göstərir.

Qeyri-maddi aktivlərin təsərrüfatdan çıxması ilə bağlı əməliyyatlar mühasibat uçotu hesablarında aşağıdakı qaydada əks etdirilir:

Təsərrüfatdan xaric olan qeyri-maddi aktivlərin balansdan silinməsi zamanı onların ilk dəyərinə

DT 701 "Satışın maya dəyəri" hesabı və ya

DT 731 "Sair əməliyyat xərclərinin" hesabı

KT 101 "Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər" hesabı

Təsərrüfatdan çıxan qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış köhnəlmə məbləği silindikdə

DT 102 "Qeyri-maddi aktivlər-Amortizasiya" hesabı

KT 701 "Satışın maya dəyəri" hesabı və ya

KT 731 "Sair əməliyyat xərclərinin" hesabı

Qeyri-maddi aktivlərin satışından daxil olan vəsaitin məbləğinə

DT 221"Kassa" hesabı və ya

DT 223"Bank hesablaşma hesabı"

KT 611 "Sair əməliyyat gəlirləri " hesabının 611/1 sayılı "Torpaq,tikili və avadanlıqların və sair uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər" subhesabı

Satılan qeyri-maddi aktivlər üzrə hesab fakturanın alıcıya təqdim olunması zamanı

DT 211 "Alıcı və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları"

KT 611 "Sair əməliyyat gəlirləri" hesabının 611/1 sayılı "Torpaq, tikili və avadanlıqların və sair uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər" subhesabı

Hesab fakturada əks etdirilən əlavə dəyər vergisinin məbləğinə

DT 701 «Satışın maya dəyəri» hesabı yaxud

DT 731 «Sair əməliyyat xərcləri» hesabı

KT 521 «Vergi öhdəlikləri» hesabı

Satılan qeyri-maddi aktivlər ilk dəyərlə silindikdə

DT 701 «Satışın maya dəyəri» hesabı, və yaxud

DT 731 «Sair əməliyyat xərcləri» hesabı

KT 101 «Qeyri-maddi aktivlər - Dəyər» hesabı

Satılan qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış köhnəlmə məbləği uçotda əks etdirildikdə

DT 102 «Qeyri-maddi aktivlər - Amortizasiya» hesabı

KT 701 «Satışın maya dəyəri» hesabı və ya

KT 731 «Sair əməliyyat xərcləri» hesabı

Qeyri-maddi aktivin satılmasından alınan pul vəsaiti hesablaşma hesabına daxil olduqda DT 223 «Bank hesablaşma hesabları» KT 211 «Alıcılar və sifarişçilərlə qısamüddətli debitor borcları» hesabı

Satışdan alınan vəsait ümumi mənfəət hesabına silindikdə

DT 601 «Satış» hesabı yaxud

DT 611 «Sair əməliyyat gəlirləri» hesabı

KT 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» hesabı

Satılmış qeyri-maddi aktivin maya dəyəri mənfəət (zərər) hesabına silinən zaman
DT 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» hesabı KT 701 «Satışın maya dəyəri» hesabı
yaxud KT 731 «Sair əməliyyat xərcləri» hesabı

Qeyri maddi aktivin təsərrüfatdan çıxmasından əldə edilən mənfəət uçotda əks
etdirildikdə

DT 731 «Sair əməliyyat xərcləri» hesabı

KT 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» hesabı

Qeyri maddi aktivin təsərrüfatdan çıxmasından zərər uçotda əks etdirildikdə

DT 801 «Ümumi mənfəət (zərər)» hesabı

KT 731 «Sair əməliyyat xərcləri» hesabı

Qeyri-maddi aktivlər digər müəssisələrin nizamnamə kapitalında iştirak payı
kimi maliyyə qoyuluşu qaydasında təqdim edildikdə

a) aktivlərin müqavilə dəyəri üçün

DT183 “Digər uzunmüddətli investisiyalar” hesabı və ya

DT 234 “Digər qısamüddətli investisiyalar” hesabı

KT 101 “Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” hesabı

Qeyri-maddi aktivlərin əvəzsiz qaydada verilməsi zamanı

DT 731 “Sair əməliyyat xərcləri” hesabı

KT 101 “Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” hesabı

Qeyri-maddi aktivlərin əvəzsiz qaydada verilməsi zamanı heablanmış
amortizasiya məbləğinin silinməsi zamanı

DT 102 “Qeyri-maddi aktivlər-Amortizasiya” hesabı

KT 731 “Sair əməliyyat xərcləri” hesabı

Qeyri-maddi aktivlərin təsərrüfatdan çıxmasından olan satılma və silinmə zamanı əldə edilən mənfəət məbləği üçün

DT 611 “Sair əməliyyat gəlirləri hesabının” 611-30 “Torpaq, tikili və avadanlıqların və sair aktivlərin satışından gəlirlər” subhesabı

KT 801 “Ümumi mənfəət(zərər)” hesabı

Qeyri-maddi aktivlərin xaric olmasından (əvəzsiz verilməsindən başqa) əldə edilən zərər məbləği üçün

DT 801 “Ümumi mənfəət(zərər)” hesabı

KT 731 “Sair əməliyyat xərcləri” hesabının müvafiq subhesabı

Sonuncu yazılışla əlaqədar qeyd etmək lazımdır ki, qeyri-maddi aktivlərin əvəzsiz əldə edilməsindən olan gəlirləri uçota almaq üçün subhesab olduğu halda, onların verilməsindən olan zərərləri uçota almaq üçün hesablarda heç bir hesab nəzərdə tutulmamışdır. Fikrimizcə, məntiqə uyğun olaraq bu məqsədlə 731“Sair əməliyyat xərcləri” hesaba yeni 731-9 sayılı subhesab əlavə etməklə bu problemi həll etmək olar. Belə olan halda qeyri-maddi aktivlərin əvəzsiz verilməsindən olan zərərləri DT 801 “Ümumi mənfəət(zərər)” hesabı KT 731 “Sair əməliyyat xərcləri” hesabının 731-9 “Qeyri-maddi aktivlərin əvəzsiz verilməsindən olan zərərlər” yazılışı ilə uçotda əks etdirmək olar.

III FƏSİL: Qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin təhlili metodikası və onun təkmilləşdirilməsi

3.1. Qeyri-maddi aktivlərin həcmi, strukturu və dinamikasının təhlili

Müəssisələr digər uzunmüddətli aktivlər kimi qeyri-maddi aktivləri də müxtəlif yollar və üsullarla investisiya qoymaqla əldə edirlər. Qeyri-maddi aktivlərə qoyulan investisiyalar onlardan istifadə nəticəsində əldə edilən əlavə mənfəət və amortizasiya ayırmaları hesabına müəyyən müddət ərzində ödənilir. Bazar münasibətləri inkişaf etdikcə müxtəlif mülkiyyətə əsaslanan təsərrüfat subyektlərinin. Xüsusən də kommersiya təşkilatlarının əmlakının(kapitalının) ümumi məbləğində qeyri-maddi aktivlərin həcmi və payı artır. Odur ki, hazırda bazar münasibətləri şəraitində kommersiya hesabə əsasında fəaliyyət göstərən təsərrüfat subyektləri tərəfindən onlardan səmərəli və düzgün istifadə eməklə müəssisənin gəlirliyinin yüksəlməsinə iqtisadi maraq daima artır. Buna görə də təşkilatlar onların cəracamında olan qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin müəyyən edilməsi məqsədi ilə apardığıl və davamlı olaraq təhlilinin aparılması xüsusi əhəmiyyət kəsb edir.

Aparılan tədqiqatlar göstərir ki, son dövrlər nəşr edilən iqtisadi ədəbiyyatlarda və elmi-tədqiqat işlərində əsas fondlardan və dövriyyə vəsaitindən istifadənin təhlili metodikası maliyyə və idarəetmə təhlili çərçivəsində kifayət qədər geniş işıqlandırılısada, bunu müəssisələrin əmlakının tərkib hissəsi olan qeyri -maddi aktivlərdən istifadə göstəriciləri, mövcud onların təhlili problemləri haqqında demək olmaz, yəni bu məsələlərə iqtisadçı alimlərin əsərlərində az rast gəlinir.

Düzdür bir məsələyə də qeyd etmək yerinə düşər ki, hazırkı dövrdə müliyə uçotunun və təhlilin, auditin və idarəetmənin nisbətən yeni obyekt sayılan qeyri-maddi aktivlərin müəssisənin bütün əmlakındakı xüsusi çəkisi iqtisadi cəhətdən inkişaf etmiş ölkələrdəki xarici şirkət və firmaların müvafiq göstəriciləri ilə müqayisədə nisbətən aşağıdır. Digər tərəfdən, qeyri-maddi aktivlərin idarə

edilməsinin uçot-analitik təminatının yüksək səviyyədə olmaması müəyyən ümumiləşdirmələr etməyə və onlardan daha səmərəli istifadə etibarlı təkliflər işləyib hazırlamağa imkan vermir. Bu isə, öz növbəsində, qeyri-material obyektlərə münasibətdə uçot siyasətinin daha optimal variantlarını (kombinasiyalarını) seçməyə və intellektual fəaliyyətinin nəticələrinə olan iqtisadi marağın azalmasına səbəb olur. Ona görə də müəssisənin gəlirliyini yüksəltmək üçün müstəsna hüquqlardan istifadə bacarığı ilə bağlı olan intellektual fəaliyyətin nəticələrinə gözlənilən iqtisadi marağ yaranır. Bu marağın reallaşdırılması qeyri-material obyektlərinin idarə edilməsinin uçot-analitik təminatının inkişafını zəruri edir. Belə bir şəraitdə qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin iqtisadi təhlili metodikası aşağıdakı istiqamətlər üzrə həyata keçirilməsi daha məqsədəuyğun hesab edilir:

a) qeyri-maddi aktivlərin həcmi, dinamikası və strukturunun təhlili (trend təhlili);

b) qeyri-maddi aktivlərin hüquqi müdafiə dərəcəsi, faydalı istifadə müddəti və əmələgəlmə mənbələri üzrə təhlili və onların qiymətləndirilməsi;

c) qeyri-maddi aktivlərin rentabelliyyətinin təhlili;

d) qeyri-maddi aktivlərin likvidliyinin və bu növdən olan əmlaka(xüsusən əqli mülkiyyətə investisiya qoyuluşunun risk dərəcəsinin təhlili və qiymətləndirilməsi.

Qeyri-maddi obyektlərin uçotu, təhlili və qiymətləndirilməsi məqsədilə ilk növbədə öyrənilən obyektin vəziyyəti və dinamikasını xarakterizə edən iqtisadi göstəricilər sistemi işlənilib hazırlanması tələb olunur. İlk növbədə idarəetmə məqsədləri üçün üçün müəssisənin fəaliyyətinin maliyyə vəziyyətinə və maliyyə nəticələrinə təsir dərəcəsini əks etdirən qeyri-material obyektlərinin istifadəsinin effektiv göstəriciləri xüsusi əhəmiyyətə malikdir.

Təhlil prosesində ilkin olaraq Mühasibat balansının aktivinin iqtisadi məlumatları əsasında qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin iqtisadi təhlilinin başlanğıc mərhələsinə uyğun olaraq mülkiyyətin bütövlükdə və onun ayrı-ayrı növləri üzrə həcmindəki dəyişikliklərin dinamikası öyrənilir və qiymətləndirilir. Bundan başqa qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin təhlilinin başlanğıc mərhələsində sabit və dəyişən bazaya nisbətən mütləq və nisbi kənarlaşmalar (trend təhlili) hesablanılır və həmçinin orta kənarlaşma müəyyən edilir.

Məlumdur ki, qeyri-maddi aktivlər öz tərkibinə istehsal prosesində istifadə olunma xarakterinə, təsərrüfat fəaliyyətinin son nəticələrinə və müəssisənin maliyyə vəziyyətinə təsir etmə dərəcəsinə görə müxtəlif olduğundan onların qiymətləndirilməsinə differensial yanaşmaq lazımdır. Ona görə də iqtisadi təhlilin ikinci mərhələsində daxil olma mənbələri, növləri, faydalı istifadə müddəti, hüquqi müdafiə dərəcəsi, istehsalda istifadə dərəcəsi və məhsulun satışı dərəcəsi və sıradan çıxma istiqamətləri kimi əlamətlərdən istifadə etməklə qeyri-maddi aktivlərin təsnifatı verilməli və intellektual mülkiyyətin tərkibində baş vermiş struktur dəyişiklikləri qiymətləndirilməlidir.

Bundan başqa iqtisadi ədəbiyyatlarda göstərildiyi kimi qeyri-maddi aktivlər likvidlik dərəcələrin və intellektual mülkiyyətə kapital qoyuluşunun risk dərəcəsi üzrə də qruplaşdırıla bilər. Qeyri-maddi aktivlərin bütövlükdə və onun ayrı-ayrı növləri üzrə tərkibində baş verən struktur dəyişikliklərini təhlil etmək və qiymətləndirmək üçün analitik cədvəlin tərtib olunması və bu metodikanın digər təsnifat əlamətlərinə də şamil edilməsi olduqca vacibdir.

Qeyri-maddi aktivlərin həcmi, strukturu və dinamikasının təhlilini müəssisənin məlumatlarından istifadə etməklə tərtib edilən aşağıdakı analitik cədvələ əsasən aparmaq olar.

3.1.1 sayılı cədvəl

Qeyri-maddi aktivlərin həcmi, dinamikası və strukturunun təhlili

Qeyri-maddi aktivlərin növləri		Məbləğ, min.man.			Struktur, %-lə		
		keçən ildə	hesabat ilində	kənarlaşma, +/-	keçən ildə	hesabat ilində	kənarlaşma, +/-
1	İxtiralar və digər buna oxşar obyektlərin intellektual mülkiyyət hüquqları	2285	2190	-95	74,6	70,5	-4,1
2	Təbii və başqa ehtiyatlardan istifadə hüquqları	320	310	-10	10,4	10	-0,4
3	Təşkilatçılıq xərjləri	380	450	+70	12,4	14,5	+2,1
4	Sair	80	155	+75	2,6	5,0	+2,4
	Yekunu	3065	3105	+40	100,0	100,0	-

3.1.1 sayılı cədvəlin məlumatlarından göründüyü kimi, təhlil apardığımız müəssisədə qeyri-maddi aktivlərin tərkibində intellektual mülkiyyət məhsullarının (patentlər, müləlliflik hüququ, kompyuter texnologiyaları üçün proqramlar) mütləq həcmnin hesabat ilində keçən ilə nisbətən azalmasına baxmayaraq bütövlükdə müəssisə aktivlərinin strukturunda başlıca yer tutur. Belə ki, onlar keçən ildə qeyri-maddi aktivlərin tərkibində 74,6%, hesabat ilində 70,5% təşkil etmişdir. Hesabat ilində həmin növ aktivlərə investisiya qoyuluşlarının olmaması üzündən müəssisənin işgüzar aktivliyi xeyli aşağı düşmüşdür. Məhz buna görə də, müasir bazar münasibətləri şəraitində həyata keçirilən təhlil zamanı daxilolma mənbələri üzrə əldə olunmuş qeyri-maddi aktivlərin tərkibinin və strukturunun öyrənilməsi məqsədəuyğun hesab edilir. Yeri gəlmişkən qeyd etmək lazımdır ki, təhlil aparılan təsərrüfat subyektində bütün qeyri-maddi aktivlər müəssisənin xüsusi vəsaiti hesabına əldə edilmişdir.

İqtisadi ədəbiyyatlarda qeyri-maddi aktivlər hüquqi müdafiə dərəcəsinə görə aşağıdakı qruplara bölünür:

- a) müəlliflik hüquqlarının müdafiəsi;
- b) ixtiraya sahib olmaya görə verilmiş patentlər;
- c) faydalı modelə görə şəhadətnamələr;
- d) qeydə alınmış lisenziyalar;
- e) sənaye nümunəli patentlər;
- f) əmtəə nişanələrinə verilən şəhadətnamələr;
- g) proqram məhsullarının rəsmi qeydə alınmasına dair şəhadətnamələr.

Qeyd edilən təsnifata əsaslanaraq hüquqi müdafiə dərəcəsinə görə qeyri-maddi aktivlərin quruluşunun və strukturunun təhlilini aşağıdakı 3.1.2 sayılı cədvələ əsasən həyata keçirək.

3.1.2 sayılı cədvəl

Hüquqi müdafiə dərəcəsinə görə aktivlərin quruluşu və strukturunun təhlili

Qeyri-maddi aktivlərin qrupları	Məbləğ, min.man.			Struktur, %-lə		
	keçən ildə	hesabat ilində	kənarlaşma, +/-	keçən ildə	hesabat ilində	kənarlaşma, +/-
Hüquqi müdafiə dərəcəsi üzrə qeyri-maddi aktivlər:						
1 İxtiraya görə patentlər	900	980	+80	29,4	31,6	+2,2
2 Lisenziyalar	860	900	+40	28,0	29,0	+1,0
3 Müəlliflik hüququ	220	315	+95	7,2	10,1	+2,9
4 Əmtəəlik nişanına şəhadətnamələr	605	510	-95	19,7	16,4	-3,3
5 Patent almamış aktivlər	480	400	-80	15,7	12,9	-2,8
6 Yekunu	3065	3105	+40	100,0	100,0	x

Yuxarıda verilən təsnifatdan və 3.2 sayılı cədvəl məlumatlarından göründüyü kimi, hesabat ilində hüquqi müdafiə dərəcəsinə görə qeyri-maddi aktivlərin strukturunda xeyli dəyişikliklər baş vermişdir. Belə ki, qeyri-maddi aktivlərin tərkibində patentlərin, lisenziyaların, müəlliflik hüquqlarının müdafiəsi dərəcəsinin payı xeyli artmış, müdafiə olunmayan qeyri-maddi aktivlərin payı isə azalmışdır ki, bunu da müsbət hal kimi qiymətləndirmək olar. Konkret məlumatlara müraciət etsək görərik ki, hesabat ilində bazis ili ilə müqayisədə patentlərin xüsusi çəkisi 2.2%, lisenziyaların payı 1%, müəlliflik hüquqlarının müdafiəsi dərəcəsinin xüsusi çəkisi 2,9% artmış, lakin müdafiə olunmayan əmtəlik nişanına şəhadətnamələrin və patent almamaş aktivlərin isə payı müvafiq olaraq 3,3 və 2,8% azalmışdır ki, bu da müsbət qiymətləndirilməlidir.

Qeyri-maddi aktivlərin strukturunun təhlilinin növbəti mərhələsində faydalı istifadə müddətinə görə strukturunun təhlili həyata keçirilir ki, bu məqsədlə növbəti cədvəlin məlumatlarından istifadə etməklə həyata keçirmək olar (bax. cədvəl 3.1.3).

3.1.3 sayılı cədvəl

Faydalı istifadə müddətlərinə görə qeyri-maddi aktivlərin strukturunu

Göstəricilər	Faydalı istifadə müddəti, il											Yekun u
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	10 ildən yuxarı	
Qeyri-maddi aktivlər, min.man.	80	150	220	50	810	920	465	160			250	3105
Yekuna görə, %-lə	2,6	4,8	7,1	1,6	26,1	29,6	15	5,2			8,0	100

3.1.3 sayılı cədvəldə verilən məlumatlardan göründüyü kimi, təhlil apardığımız müəssisədə qeyri-maddi aktivlərin orta faydalı istifadə müddəti 5-7 ilə bərabər olmuşdur ki, bunu da müasir şərait üçün normal hal hesab etmək olar. Faydalı istifadə müddəti 10 ildən yuxarı olan qeyri-maddi aktivlərin payı isə ümumi məbləğin 8%-nə bərabər olmuşdur. Bu da əsasən torpaqdan və başqa təbii ehtiyatlardan istifadə hüquqlarını təşkil edir.

Müasir dövrdə qeyri-maddi aktivlərə investisiya qoyuluşunun risk dərəcəsini yüksək likvidli, orta likvidli və çətin likvidli olmaqla üç qrupa bölmək olar. Müəssisənin likvidliyi qiymətləndirilərkən və ümumiyyətlə qeyri-maddi aktivlər əsas və dövriyyə aktivlərinə nisbətən çətin reallaşdırıldığı üçün onlar aşağı likvidli aktivlərə aid edilir. Qeyri-maddi aktivlərin əsaslandırılmamış artımı xüsusi dövriyyə kapitalının azalmasına, cari likvidlik göstəricisinin və məcmu kapitalın dövr sürətinin aşağı düşməsinə səbəb olur.

3.2. Qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin təhlili

Bazar münazibətləri şəraitində fəaliyyət göstərən kommertiya təşkilatlarının bağıca məqsədi gəlir əldə etməkdən ibadətdir. Bu isə öz növbəsində onların sərancamında olan əmlakdan düzgün və səmərəli istifadə sayəsində mümkündür. Bu eyni zamanda müəssisə və təşkilatların əmlakının tərkib hissəsi olan qeyri-maddi aktivlərə də aiddir. Müəssisə və təşkilatlar qeyd edilən əmlakı və vəsaitləri, onların onların maddi-texniki bazasının əsas hissəsini təşkil edən aktivləri, onlara investisiya qoymaqla əldə edirlər. Qeyri-maddi aktivlərə qoyulan investisiyalar adətən real investisiyalara aid edilir. Bu cür investisiyaların maliyyələşmə mənbəyi adətən müəssisənin xüsusi kapitalı, eləcə də borc vəsaitləri ola bilər.

Məlumdur ki, aktivlərə, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərə investisiya

qoyuluşunda başlıca məqsəd onların səmərəli istifadə olunmasından əlavə mənfəət əldə etməkdir. Ona görə də onlardan qeyri-maddi aktivlərdən səmərəli istifadə onlara edilən investisiya qoyuluşunun hər manatı hesabı ilə əlavə gəlirin (GGQ) səviyyəsinə görə qiymətləndirilir. Qeyri-maddi aktivlərə kapital qoyuluşunun gəlirliliyini hesablamaq üçün aşağıdakı düsturdan istifadə məqsədsəuyğundur:

$$QKQ = \frac{\text{qeyri- maddiaktivlərinistifadəolunmasındanəldəolunanmənfəətməbləği}}{\text{qeyri- maddiaktivlərinortailik dəyəri}} \quad (3.1)$$

Qeyd edilən bu göstəricinin kəmiyyəti həmin növ aktivlərin rentabelligindən və onların dövriyyə əmsalından asılıdır. Aktivlərin renyabelligi isə əldə olunan mənfəət məbləğinin onların amortizasiya məbləğinə olan nisbəti, dövriyyə əmsalı isə qeyri-maddi aktivlər üzrə illik amortizasiya məbləğinin onların orta illik ilkin dəyərində nisbəti kimi hesablanır. Qeyd edilənləri düstur şəklində aşağıdakı kimi ifadə etmək olar:

$$QKQ = \frac{M}{QMA} = \frac{M}{AM} \times \frac{AM}{QMA} \quad (3.2)$$

burada, QKQ – qeyri-maddi aktivlərə kapital qoyuluşunun gəlirliliyini;

M – qeyri-maddi aktivlərin istifadə olunmasından əldə olunan mənfəəti;

QMA – qeyri-maddi aktivlərin orta illik dəyərini;

AM – qeyri-maddi aktivlər üzrə illik amortizasiya məbləğini göstərir.

Yuxarıda qeyd edilən göstəriciləri təhlil etmək və qiymətləndirmək üçün aşağıdakı cədvəlin məlumatlarından istifadə etmək.(bax 3.2.1 sayılı cədvələ, səh 67)

3.2.1 sayılı cədvəl

**Qeyri-maddi aktivlərə kapital qoyuluşlarından əldə olunan gəlirə müxtəlif
amillərin təsirinin hesablanması**

№	Göstəricilər	Keçən ildə	Hesabat ilində	Kənarlaşma, ±
1.	Qeyri-maddi aktivlərin istifadəsindən əldə olunan mənfəət, min.man.	900	850	-50
2.	Qeyri-maddi aktivlərin orta illik dəyəri, min.man.	3000	3100	+100
3.	Qeyri-maddi aktivlərin illik amortizasiya məbləği, min.man.	450	460	+10
4.	Qeyri-maddi aktivlərə kapital qoyuluşlarının bir manatına düşən gəlir, man (sətir1:sətir2)	0,3	0,27	-0,03
5.	Amortizasiyanın bir manatına düşən mənfəət, man. (sətir1:sətir3)	2,0	1,85	-0,15
6.	Qeyri-maddi aktivlərin dövretmə əmsalı (sət.3:sət.2)	0,15	0,15	-
7.	Kapital qoyuluşundan əlavə gəlirin dəyişməsi hesabına:			
a)	Amortizasiyanın bir manatına düşən mənfəətin dəyişilməsi	(1,85 -2,0) x 0,15= - 0,0225 man.		
b)	Qeyri-maddi aktivlərin dövretmə əmsalının dəyişilməsi	(0,15-0,15) x1,85= 0		
	Yekunu	-0,0225 manat		

Təklif olunan metodika ilə qeyri-maddi aktivlərdən istifadə olunmasının effektivini hesablamaq üçün intellektual məhsulların tətbiqindən əldə olunan mənfəət məbləği haqqında informasiya olmadıqda qeyri-maddi aktivlərin gəlirliyi

bütün kapitalın gəlirliyinin hesablanmasında qəbul olunmuş ümumi formula ilə hesablanır:

$$QMA_{EF} = \frac{M}{QMA} = \frac{G}{A} \times \frac{K}{QMA} \quad (3.3)$$

burada, G – məhsul və xidmətlər satışından əldə olunan gəlir məbləğini;

$\frac{g}{a}$ - satışın rentabelliğini;

$\frac{K}{QMA}$ - qeyri-maddi aktivlərin verimini göstərir.

Beləliklə, yuxarıda qeyd olunanlardan aydın olur ki, kapitalın rentabelliği və gəlirin bir manatına düşən mənfəət məbləği əsas vəsaitlərin və qeyri-maddi aktivlərin fondverimi, qeyri-maddi aktivlərin dövr sürəti əmsalları arasında funksional əlaqə vardır.

Qeyd etmək lazımdır ki, qeyri-maddi aktivlərin səmərəliliyi mənfəətin və gəlirlərin artım tempi qeyri-maddi aktivlərin artım tempini qabaqladığı halda yüksəlir.

Müxtəlif mülkiyyət münasibətləri şəraitində kapitaldan (əsas fondlar, dövriyyə vəsaiti, qeyri-maddi aktivlər) istifadənin səmərəliliyi rentabellik göstəricisi vasitəsilə xarakterizə olunur. İqtisadi ədəbiyyatlarda göstəriləyi kimi kapitalın rentabellik səviyyəsini müəyyən etmək üçün aşağıdakı formuladan istifadə olunur:

$$K_r = \frac{\text{balansmənfəəti}}{\text{kapitalnümumiməbləği}} * 100 \quad (3.4)$$

Bu formuladan istifadə edərək qeyri-maddi aktivlərdə daxil olmaqla kapitalın rentabellik səviyyəsini və ona təsir göstərən amillərin təsir dərəcəsini hesablamaq və qiymətləndirmək mümkündür.

Tədqiqatlar göstərir ki, kapitalın rentabelliği ilə gəlirin bir manatına düşən balans mənfəəti uzunmüddətli aktivlərin fondverimi, dövriyyə vəsaitlərinin dövr sürəti əmsalları arasında birbaşa funksional əlaqə vardır. İqtisadi təhlilin zəncirvari yerdəyişmə üsulundan istifadə etməklə yuxarıda sadalanan amillərin təsir

dərəcəsinə hesablamaq üçün aşağıdakı formada analitik cədvəl tərtib etmək lazımdır. (bax cədvəl 3.2.2)

3.2.2 sayılı cədvəl

Qeyri-maddi aktivlərin səmərəliliyinin təhlili (min man.)

№	Göstəricilər	2013	2014	Kənarlaşma (±) min man.	2013-cü ilə nisbətən 2014-ci ildə, %-lə
1	Qeyri-maddi aktivlər orta illik dəyəri	3000	3100	+100	+3,3
2	Məhsul (iş və xidmətlər) satışından əldə olunan gəlir	280640	282040	+1400	+0,5
3	Balans mənfəəti	30676	30916	+240	+0,78
4	Əsas fondların orta illik dəyəri	260182	260080	-102	-0,04
5	Dövriyyə vəsaitlərinin orta illik qalığı	150504	150824	+320	+0,21
6	Kapitalın ümumi məbləği	410686	410904	+218	+0,05
7	Qeyri-maddi aktivlərin gəlirliyi (sətir 3 : sətir1)	10,23	9,97	-0,26	-2,54
8	Qeyri-maddi aktivlərin dövriyyəsi (sətir 2:sətir1)	93,55	90,98	-2,57	-2,75
9	Satışın rentabelliği (sətir3:sətir2)x100	10,93	10,96	+0,03	+0,27
10	Kapitalın rentabellik səviyyəsi (sətir 3 : sətir6) x100	7,47	7,52	+0,05	+0,67

Cədvəldən görüldüyü kimi, qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəlilik göstəricisi 2014-ci ildə 2013-cü ilə nisbətən pisləşmişdir. Belə ki, qeyri-maddi aktivlərin gəlirliyi 2,45% azalmışdır.

Qeyri-maddi aktivlərin dövriyyəsi isə keçən ilə nisbətən hesabat ilində 2,75 % azalmışdır. Məhsul satışının rentabelliği isə keçən ilə nisbətən hesabat ilində 0,27%, kapitalın rentabellik səviyyəsi isə keçən illə müqayisədə ildə 0,67%

artmışdır. Gəlirliyin artımına qeyri-maddi aktivlərin dövriyyəsinin azalması amili mənfi, məhsul satışının rentabellik səviyyəsinin yüksəlməsi amili isə müsbət təsir göstərmişdir.

Qeyri-maddi aktivlərin gəlirliyi kapitalın gəlirliyi üzrə ümumi qəbul edilmiş formula ilə qiymətləndirilir (cəmi kapital, xüsusi kapital, əsas kapital və i.a.).

$$R = \frac{P}{VB} \quad (3.5)$$

burada R - qeyri-maddi aktivlərin (rentabelliği) gəlirliyi;

P – balans mənfəətini;

VB – dövr ərzində qeyri-maddi aktivlərin orta dəyərini göstərir.

Amillə modelləşdirmə metodunun köməyi ilə qeyri-maddi aktivlərin gəlirliyi formulasını aşağıdakı şəkllə salmaq olar:

$$R = \frac{P}{N} \times \frac{N}{VB} \quad (3.6)$$

burada, N – satışın həcmi (məhsul, iş və xidmətlərin satışından gəliri);

$\frac{P}{N}$ - satışın rentabelliği;

$\frac{N}{VB}$ - dövr ərzində qeyri-maddi aktivlərin dövriyyəsinin miqdarını göstərir.

Qeyri-maddi aktivlərin gəlirliliyi onların dövriyyəsinin sürətlənməsi və məhsul, iş və xidmətlərin satışının yüksəlməsi hesabına yüksələ bilər.

Məlumdur ki, qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyi əsas fondlarda olduğu kimi fondverimi və fondtutumu göstəriciləri ilə müəyyən olunur. Qeyri-maddi aktivlərin fondverimini hesablamaq üçün məhsul (iş və xidmətlər) satışından əldə olunan gəlirin məbləğini qeyri-maddi aktivlərin orta illik dəyərinə

bölmək lazımdır. Bu məqsədlə aşağıdakı düsturun tətbiqi zəruridir:

$$K_4 = \frac{\text{Məhsul (iş və xidmətlər) satışından əldə olunan gəlirin məbləği}}{\text{qeyri-maddi aktivlərin orta illik dəyəri}} \quad (3.7)$$

Qeyd etmək lazımdır ki, qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyi fondverimi və fondtutumu göstəricilərinin sadəcə olaraq hesablanması ilə tamamlanır. İqtisadi təhlilin metodikasının işlənilib hazırlanmasının növbəti mərhələsində intellektual mülkiyyətdən istifadənin faydalılığı göstəricilərinin müəssisənin maliyyə vəziyyəti və maliyyə nəticələrinə təsirinin müəyyən edilməsi mühüm əhəmiyyət kəsb edir. Bu zaman müvafiq hesabat formalarının məlumatlarından istifadə etməklə aşağıdakı qaydada analitik cədvəlin tərtib olunması məqsəduyğundur. (bax. 3.2.3 sayılı cədvəl)

3.2.3 sayılı cədvəl

Qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin təhlili

Göstəricilər	2013	2014	Kənarlaşma (+; -)	
			Mütləq ifadədə	faizlə
1. Məhsul (iş və xidmətlər) satışından əldə olunan gəlirin məbləği, min man.	280640	282040	+1400	+0,5
2. Qeyri-maddi aktivlərin orta illik dəyəri, min man.	3000	3100	+100	0,33
3. Qeyri-maddi aktivlərin fondverimi, (sətir1:sətir2), man.	93,55	90,98	-2,57	-2,75
4.Məhsulun fondtutumu (sətir2:sətir1) x100	1,07	1,1	+0,03	+2,8

3.2.3 sayılı cədvəlin məlumatlarından görüldüyü kimi, qeyri-maddi aktivlərin fondverimi 2014-ci ildə 2013-cü ilə nisbətən 2,75 manat (93,55 – 90,98) azalmışdır ki, bu da öz növbəsində məhsulun fondtutumunun +0,03 qəp (1,1-1,07) artmasına səbəb olmuşdur. Fondtutumunun 0,03 qəpik və ya 2,8% artması isə eyni zamanda 84,6 min manat ($0,03 \times 282040:100$) məbləğində əlavə kapital qoyuluşlarına səbəb olmuşdur.

Mühasibat(maliyyə) hesabatlarının məlumatları əsasında qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin iqtisadi təhlilinin başlanğıc mərhələsinə uyğun olaraq intellektual mülkiyyətin bütövlükdə və onun ayrı-ayrı növləri üzrə həcmindəki dəyişikliklərin dinamikası öyrənilir və qiymətləndirilir. Bundan başqa, qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin təhlilinin birinci mərhələsində sabit və dəyişən bazaya nisbətən mütləq və nisbi kənarlaşmalar (trend təhlili) hesablanılır və həmçinin orta kənarlaşma müəyyən edilir.

Məlumdur ki, qeyri-maddi aktivlər öz tərkibinə, istehsal prosesində istifadə olunma xarakterinə, təsərrüfat fəaliyyətinin son nəticələrinə və firmanın maliyyə vəziyyətinə təsir etmə dərəcəsinə görə müxtəlif olduğundan onların qiymətləndirilməsinə differensial yanaşmaq lazımdır. Ona görə də iqtisadi təhlilin ikinci mərhələsində daxil olma mənbələri, növləri, faydalı istismar müddəti, hüquqi müdafiə dərəcəsi və sıradan çıxma istiqamətləri kimi əlamətlərdən istifadə edilməklə qeyri-maddi aktivlərin təsnifatı verilməli və intellektual mülkiyyətin tərkibində baş vermiş struktur dəyişiklikləri qiymətləndirilməlidir. İqtisadi ədəbiyyatlarda göstərildiyi kimi, qeyri-maddi aktivlər likvidlik və intellektual mülkiyyətə kapital qoyuluşunun risk dərəcəsi əlaməti üzrə də qruplaşdırıla bilər. Qeyri-maddi aktivlərin bütövlükdə və onun ayrı-ayrı növləri üzrə tərkibində baş verən struktur dəyişikliklərini təhlil etmək və qiymətləndirmək üçün aşağıdakı formada analitik cədvəlin tərtib olunması və bu metodikanın digər təsnifat əlamətlərinə də şamil edilməsi olduqca vacibdir.

3.3. Qeyri-maddi aktivlərin rentabellik səviyyəsinin amilli təhlili metodikası və onun təkmilləşdirilməsi

Ölkəmizdə Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarına keçilməsi ilə əlaqədar olaraq mövcud yeni hesabat formalarının məlumatlarının məzmununa diqqət etdikdə məlim olur ki, orada bir sıra iqtisadi göstəricilər ixtisar olunmuş və onların əvəzinə yenilərinin əlavə edilmişdir. Bu isə öz növbəsində müəssisələrdə aparılan iqtisadi təhlinin mövcud metodikaları əsasında müəssisələrin səmərəlilik göstəricilərinin, o cümlərən kapitaldan istifadənin səmərəliliyinin öyrənilməsi, düzgün və obyektiv qiymətləndirilməsinə imkan vermir. Kapitaldan istifadənin səmərəliliyi məzmun etibarlı ilə öz tərkibində əsas və dövriyyə fondlarından və qeyri-maddi aktivlərdən istifadə göstəricilərini birləşdirir. Məhz bu səbəbdən son dövrlərdə iqtisadçılar tərəfindən aparılan elmi-tədqiqat işlərində əsas və dövriyyə fondlarından, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərdən istifadə göstəricilərinin təhlili və qiymətləndirilməsinə az rast gəlinir.

Aparılan müşahidələr göstərir ki, xarici ölkə firmalarının iş təcrübəsində qeyri-maddi aktivlərdən istifadə göstəricilərinin təhlili maliyyə vəziyyətinin təhlilinin tərkibində nəzərdən keçirilir. Qeyd etmək lazımdır ki, bir çox qərb ölkələrinin müəssisələrin balanslarında əksər hallarda əsas kapital və qeyri-maddi aktivlər əsas kapital qrupunun tərkibində göstərilir. Məhz buna görə də bu məntiqdən çıxış edərək N.P.Veysman, N.Q.Çumaçenko, S.S.Satubaldin V.P.Kazakeviç, və digər alimlər qeyri-maddi aktivlərdən istifadə göstəricilərini müəssisələrin maliyyə sabitliyinin və dövriyyə kapitalının dövr sürətinin təhlili metodikasının tərkibində verirlər.

Amma bizim fikrimizcə, yuxarıda qeyd edilən həmin göstəricilər vasitəsilə qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyini müəyyən etmək və qiymətləndirmək mümkün deyildir. Məhz bu səbəbdən də qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyi göstəriciləri və onların təhlili metodikasına yeni aspektlər əlavə edilməklə işlənib hazırlanması zərurəti müydana çıxır.

Hal-hazırkı iqtisadi münasibətlər şəraitində da mülkiyyət formalarından asılı olmayaraq fəaliyyət göstərən bütün təsərrüfat subyektləri maliyyə-təsərrüfat fəaliyyəti prosesində istifadə olunan bütün əmlakdan, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərdən maksimum səmərə əldə etməyə çalışır. Buna görə də qeyri-maddi aktivlərə investisiya qoyuluşunun səmərəliliyinə istehsalın rentabellik səviyyəsinin yüksəldilməsi mövqeyindən baxılır. Məhz buna görə də qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin iqtisadi səmərəliliyinin hesablanması böyük çətinliklərlə bağlı olduğundan onun həcminə sistemli yanaşılmalı və optimal düstur təklif edilməlidir. Bunun üçün qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin iqtisadi təhlili prosesində qarşıya qoyulan vəzifəyə uyğun olaraq R.S.Sayfulin, V.F.Paliy və A.D.Şeremetin təklif etdikləri düsturları onun səmərəliliyi müəyyən etməyə imkan verən şəkllə salmaq lazımdır.

Bazar münasibətləri şəraitində təsərrüfat subyektlərində kapitaldan (əsas və dövriyyə dövriyyə kapitalı, qeyri-maddi aktivlər) istifadənin səmərəliliyi rentabellik göstəricisi vasitəsilə xarakterizə olunur. Mövcud iqtisadi ədəbiyyatlarda kapitalın rentabellik səviyyəsini müəyyən etmək üçün aşağıdakı düsturdan istifadə olunması məqsədəuyğun hesab edilir:

$$K_r = \frac{\text{Balans mənfəəti}}{\text{Kapitalın ümumi məbləği}} \times 100\% \quad (3.8)$$

Bu düsturdan istifadə edərək qeyri-maddi aktivlər də daxil olmaqla kapitalın rentabellik səviyyəsini və ona təsir göstərən amillərin təsir dərəcəsini hesablamaq və qiymətləndirmək mümkündür. Ona görə də yuxarıda göstərilən formulunu V.F.Palinin istehsal fondlarının rentabellik səviyyəsini müəyyən etmək üçün təklif etdiyi $R = \frac{E}{\frac{1}{M} + \frac{1}{K}}$ (3.9) şəklində salmaq və kəsrin məxrəcinə qeyri-maddi aktivləri

də $\left(\frac{1}{F}\right)$ əlavə etmək lazımdır. Onda kapitalın rentabellik səviyyəsi onun strukturunu xarakterizə edən aşağıdakı düsturun vasitəsilə ifadə edilə bilər.

$$K_r = \frac{E}{\frac{1}{M} + \frac{1}{K} + \frac{1}{F}} \quad (3.9)$$

burada,

$$E = \frac{\text{balansmənfi}}{\text{məhsul(iş və xidmətlər) satışdaməda olunangəlirlərinməbləği}} \times 100$$

$$M = \frac{\text{məhsul(iş və xidmətlər) satışdaməda olunangəlirlərinməbləği}}{\text{əsas fondlarınortailik dəyəri}}$$

$$K = \frac{\text{məhsul(iş və xidmətlər) satışdaməda olunangəlirlərinməbləği}}{\text{materialdövriyyə vəsaitlərininortailik dəyəri}}$$

$$F = \frac{\text{məhsul(iş və xidmətlər) satışdaməda olunangəlirlərinməbləği}}{\text{qeyri- maddiaktivlərinortailik dəyəri}}$$

3.9- da verilmiş düsturdan görüldüyü kimi, kapitalın rentabelliği ilə gəlirin bir manatına düşən balans mənfi, əsas və qeyri-maddi aktivlərin fondverimi, dövriyyə vəsaitinin dövr sürəti əmsalları arasında birbaşa funksional əlaqə vardır.

Yuxarıda sadalanan amillərin təsir dərəcəsini hesablamaq üçün aşağıdakı formada analitik cədvəl tərtib etmək lazımdır. (bax 3.3.1 sayılı cədvəl, səhifə 76)

3.3.1 saylı cədvəl

Kapitaldan istifadənin rentabelliyyənin təhlili (min man.)

No	Göstəricilər	2013	2014	Kənarlaşma (+; -)
1	Balans mənfəəti	30676	30916	+440
2	Məhsul (iş və xidmətlər) satışdan əldə olunan gəlirin məbləği	280640	282040	+1400
3	Əsas fondların orta illik dəyəri	242647	242567	-80
4	Dövriyyə vəsaitinin orta illik qalığı	150504	150824	+320
5	Qeyri-maddi aktivlərin orta illik dəyəri	3000	3100	+100
6	Kapitalın ümumi məbləği (sətir3+sətir4+sətir5)	413686	414004	+318
7	Kapitalın rentabellik səviyyəsi ((sətir1:sətir6) x100), %-lə	7,42	7,47	+0,05

3.3.1 saylı cədvəlin məlumatlarından görüldüyü kimi, kapitalın rentabellik səviyyəsi 2014-cü ildə 2013-cü ilə nisbətən 0,05 % (7,47-7,42) yüksəlmişdir.

Qeyd olunan artım 3.9-cu düstura(bax səh.75) daxil olan dörd göstərici amilin səviyyəsinin dəyişməsi hesabına baş vermişdir.

Sadalanın amillərin təsir dərəcəsini müəyyən etmək üçün həmin göstəriciləri müvafiq düsturlar vasitəsilə hesablamaq və alınmış nəticəni analitik cədvəldə əks etdirmək lazımdır (bax 3.3.2 saylı cədvəl, səh 77).

Tədqiqat prosesində 3.9-cu düsturu tətbiq etməklə balans mənfəətinin, dövriyyə vəsaitinin, əsas fondların və qeyri-maddi aktivlərin orta illik dəyərinin dəyişməsinin kapitalın rentabellik səviyyəsinə təsirini hesablamaq üçün iqtisadi təhlilin zəncirvari yerdəyişmə üsulundan istifadə olunmaqla aşağıdakı riyazi hesablamaların yerinə yetirilməsi vacibdir:

Kapitalın rentabellik səviyyəsinin göstəriciləri

Göstəricilər	2013	2014	Kənarlaşma (+ ; -)
1) Balans mənfəəti, (məhsul satışından əldə olunan gəlirə nisbətən), %-lə	10,93	10,96	+0,03
2) Əsas fondların fondverimi əmsalı	1,06	1,08	+0,02
3) Dövriyyə vəsaitlərinin dövr sürəti əmsalı	1,78	1,81	+0,03
4) Qeyri-maddi aktivlərin fondverimi əmsalı	93,55	90,98	-2,57
5) Kapitalın rentabellik səviyyəsi, %-lə	7,42	7,47	+0,05

$$\text{I hesablama: } \frac{10,93}{\frac{1}{1,06} + \frac{1}{1,78} + \frac{1}{93,55}} = 7,42\%$$

$$\text{II hesablama: } \frac{10,96}{\frac{1}{1,06} + \frac{1}{1,78} + \frac{1}{93,55}} = 7,45\%$$

$$\text{III hesablama: } \frac{10,96}{\frac{1}{1,08} + \frac{1}{1,78} + \frac{1}{93,55}} = 7,64\%$$

$$\text{IV hesablama: } \frac{10,96}{\frac{1}{1,08} + \frac{1}{1,81} + \frac{1}{93,55}} = 7,68\%$$

$$\text{V hesablama: } \frac{10,96}{\frac{1}{1,08} + \frac{1}{1,81} + \frac{1}{90,98}} = 7,47\%$$

Yuxarıdakı ardıcılıqla aparılan hesablamalardan sonra sadalanan amillərin təsir dərəcəsini müəyyən etmək və qiymətləndirmək mümkündür. Beləliklə,

tədqiqat aparılan təşkilatda kapitalın rentabellik səviyyəsinə balans mənfəətinin (məhsul satışından əldə olunan gəlirə nisbətən) xüsusi çəkisinin artması, əsas fondların fondveriminin yüksəlməsi və dövriyyə vəsaitinin dövr sürəti əmsalının yaxşılaşması müsbət, qeyri-maddi aktivlərin fondverimi səviyyəsinin azalması isə mənfi təsir göstərmişdir. Bu isə təşkilatda qeyri-maddi aktivlərin fondverimi səviyyəsinin azalmasının aradan qalırılması və onun müsbət məcraya yönəldilməsi üçün operativ idarəetmə və maliyyə qərarlarının qəbul edilməsini tələb edir. Ümumilikdə götürüldükdə təhlil aparılan dövrdə təşkilatda ümumilikdə kapitalın rentabellik səviyyəsi bütün amillərin birgə təsiri sayəsində 0,05 % yüksəlmişdir ki, bu da qənaətbəxş hesab edilə bilər.

Qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin təhlilinin növbəti mərhələsində qeyri-material obyektlərin likvidliyi və intellektual mülkiyyətə kapital qoyuluşunun risk dərəcəsi və s. öyrənilməli və qiymətləndirilməlidir.

NƏTİCƏ

Bazar münasibətlərinin təşəkkül tapması və inkişafı ilə yanaşı ölkə müəssisələri üçün nisbətən yeni olan və xarakteri olmayan yeni uçot obyektlərinin yaranmasına səbəb oldu. Belə uçot obyektlərinə bixim müəssisələrə nisbətən daha çox xarici ölkələrin təcrübəsində rast gəlinən qeyri-maddi aktivləri də aid etmək olar.

Bu yaxın kimi mövcud olan bir sıra ədəbiyyatlarda bəzi müəlliflər qeyri-maddi aktivlərin fiziki formaya malik olmamasına görə onları yoxlamaq, inventarizasiya etməyin qeyri-mümkünlüyünü iddia edirdilər və məhz buna görə də onların uçot obyektləri kimi qəbul edilməsi rədd edillirdi. Lakin xarici müəssisə və təşkilatların fəaliyyəti ilə yaxından tanışlıq olduqda başqa bir həqiqət meydana çıxdı. Məsələn, daha yüksək istehsal səviyyəsinə malik olan firma və şirkətlərin məhsullarına tələbat daha yüksək olur. Onların məhsulların yüksək keyfiyyətə malik olduğuna əmin olaraq istehlakçılar hətta onları daha yüksək qiymətə almağa hazır olur. Bu da, öz növbəsində, himin şirkətlərə əlavə gəlir gətirir. Deməli məşhur bir firmanın ticarət markası qeyri-maddi aktiv olmaqla digər hər hansı bir maddi aktiv kimi müəssisəyə gəlir gətirmək qabiliyyətinə malik olur. Odur ki, beynəlxalq təcrübədə özünə yer tapmış qeyri-maddi aktivlərin də respublikamda uçot obyektinə çevrilməsi qanunauyğundur.

Yeni iqtisadi münasibətlərin tənzimlənməsini həyata keçirən bazar mexanizmi müxtəlif təşkilatı və hüquqi formaya malik olan təsərrüfat subyektlərin fəaliyyətinin əlaqələndirilməsini, onların sərəncamında olan maddi və qeyri-maddi resurslardan istifadənin səmərəliliyinin yüksəldilməsini və onların idarəedilməsi prosesinin təkmilləşdirilməsini tələb edir. Belə bir şəraitdə təşkilatlarda qeyri-maddi aktivlərdən uçotu və sistemli təhlilinin düzgün təşkili, onun nəzəri və praktiki problemlərinin sistemləşdirilməsi və beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması zərurəti meydana çıxır. Bu məqsədlə aparılan nəzəri və praktiki araşdırmaların nəticəsi kimi aşağıdakı bir sıra təkliflərin irəli sürülməsi məqsədəuyğun sayıla bilər:

1. Tədqiqat göstərir ki, Beynəlxalq standartlar əsasında hazırlanmış Milli Mühasibat Uçotu Standartları(MMUS) qeyri-maddi aktivlərin uçotu və təhlilinin aparılması, hesabatın hazırlanması üçün nəzəri, metodoloji və praktiki baxımdan mühüm hüquqi baza yaratmışdır. Odur ki, uçot obyektini kimi qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi və hüquqi mahiyyəti, uçot və iqtisadi təhlil məqsədləri üçün standartlarda göstərilən təsnifatı, qiymətləndirilməsi, onların uçotu metodikası bir çox müəssisələr üçün düzgün sayıla bilər. Qeyd edilənlər içərisində aktivlərin ilk növbədə iqtisadi və hüquqi mahiyyəti və əlamətləri daha da dəqiqləşdirilməlidir. Bu həm uçotun nəzəriyyəsi və həm də obyektiv idarəetmə qərarları qəbul etmək baxımından vacibdir.

2. Qeyd edilənlər içərisində ən mühüm problemlərdən biri də hazırkı şəraitdə mövcud olan infilyasiya amillərinin təsirini nəzərə almaqla qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsidir. Fikrimizcə, istehsal və xidmət dövrü dövrü nisbətən qısa olan ictimai işə obyektlərində qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi üçün faktiki (istehsal) maya dəyəri metodunun tətbiqi nəzəri və praktiki cəhətdən real hesab olunur. Bu metodun tətbiqi qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış amortizasiyanın, eləcə də kommersiya təşkilatlarının maliyyə mühasibat(hesabatlarında) əks etdirilən bir sıra göstəricilərin (müəssisənin əmlakının dəyərinin, xərclərin, maliyyə nəticələrinin, əməliyyat və s)vergiyə cəlb olunan mənfəətinin) daha dürüst müəyyən etməyə lazımı şərait yaradır.

3. Mühasibat uçotunda qeyri-maddi aktivlərin formalaşması zamanı mövcud uçot metodikası onların uçotunun daxil olma kanalları və yaranma mənbələri üzrə onların uçotu sintetik göstəricilər üzrə nəzərdə tutulan sintetik hesablarda aparılmasını nəzərdə tutur. Qeyri-maddi aktivlərin yaranma mənbələri üzrə müəssisəyə məxsus əmlakın(o cümlədən qeyri-maddi aktivlərin) hərəkəti üzərində nəzarət məqsədi ilə uçotun səmərəliliyini və analitikliyini təmin etmək məqsədi ilə analitik uçot kartoçkalarından istifadəyə diqqət artırılmalıdır. Həmin analitik uçot kartoçkalarının forması torpaq, tikili və avadanlıqların inventar kartoçkalarına uyğun müəssisələrin özləri tərəfindən işlənib hazırlana bilər.

4. Uçot işlərinin sadələşdirilməsi və beynəlxalq təcrübəyə uyğunlaşdırılması məqsədilə qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış amortizasiyanın uçotunu 04 “Qeyri-maddi aktivlər” hesabından istifadə etməklə, yəni 05 “Qeyri-maddi aktivlərin köhnəlməsi” adlı hesabdən istifadə etməməklə aparılması variantından istifadə edilməklə həyata keçirmək (amortizasiya ayırmalarının uçotunun qeyd edilən variantdan istifadə edilməklə aparılmasına yalnız təsdiq edilmiş uçot siyasətində nəzərdə tutulduğu hallarda icazəverilir);

5. Beynəlxalq təcrübədə, “Kommersiya təşkilatları üçün Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının Konseptual əsasları”nda, MNBS 38 və Kommersiya təşkilatları üçün MMUS-12-də qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi üçün müxtəlif – faktiki maya dəyəri, yenidənqiymətləndirmə və ədalətli dəyərlə qiymətləndirmə metodlarından istifadə tövsiyə olunur. Lakin qeyd edilən metodlardan istifadə onların mübahisəli olması baxımından praktiki cəhətdən müəyyən çətinliklər yaradır. Digər bir tərəfdən müəssisə tərəfindən müxtəlif yollarla əldə edilmiş qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi üçün vahid universal metod və metodika mövcud deyil. Ona görə də müxtəlif yollarla əldə edilmiş həmin aktivlərin qiymətləndirilməsi standartın tələblərinə uyğun olaraq müxtəlif üsullarla(faktiki maya dəyəri, ədalətli dəyər və yaxud ödənilmə dəyəri) həyata keçirilməlidir.

6. Müəssisə və təşkilatlar qeyri- maddi aktivləri müəyyən xərclər çəkməklə, yəni investisiya qoymaqla əldə edirlər. Həmin investisiyalar üzrə xərclərin uçotu məqsədi ilə tövsiyyə olunan hesablar planında 103 “Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı kapitallaşdırılması” adlı aktiv sintetik hesab nəzərdə tutulmuşdur. Həmin məsrəflərin tərkibi müxtəlif xarakterli- qeyri- maddi aktivlərlə bağlı kapitallaşdırılan və kapitallaşdırılmayan məsrəflərdən ibarət olmaqla iki qrupa bölünür. Deməli bu hesabda adından göründüyü kimi yalnız qeyri-maddi aktivlərin yaradılması ilə bağlı olan və kapitallaşdırılan (yəni qeyri maddi aktivlər kimi tanınan) məsrəflər uçota alınır. Lakin kapitallaşdırılmayan (yəni qeyri-maddi aktiv kimi tanınmayan) xərclərin bu hesabda əks etdirilməsi mövcud

qanunvericiliyə əsasən nəzərdə tutulmur. Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı çəkilmiş bütün növdən olan məsrəflər, yəni onlara yönəldilmiş investisiyalar haqda ümumi mətdə əldə etməyə, onların səmərəliliyini təhlil edib qiymətləndirməyə imkan vermir. Qeyd edilən bu çatışmamazlığı aradan qadımaq, yəni bu istiamətə yönəldilən investisiyalar haqdatam və dolğun məlumat etmək üçün 103 saylı hesabın adında müəyyən düzəlişin edilməsinə ehtiyac duyulur. Bu məqsədlə hesabın şifrəsini saxlamaqla onun adının “Qeyri-maddi aktivlərə investisiyalar adlandırılması” adlandırılması daha düzgün olar. Sonda qüvvədə olan standartların tələblərinə uyğun olaraq kapitallaşdırılmasına icazə verilən xərcləri qeyri-maddi aktivləri uçota alan müvafiq subhesablara, kapitallaşdırılması icazə verilməyən xərclərin isə müəssisənin mənfəəti hesabına silinməsi tövsiyyə olunur.

7. Xarici və respublikamızda çap olunmuş ədəbiyyatlarda qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyini xarakterizə edən iqtisadi göstəricilərin hesablanması məqsədi ilə müxtəlif və fərqli metodikalar təklif edilir. Bu metodikalar içərisində qeyri-maddi aktivlərin fondveriminin (fondtutumunun) hesablanması və qiymətləndirilməsi qaydası müasir dövrün tələblərinə cavab vermir. Məhz buna görə də, qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyini xarakterizə edən iqtisadi göstəricilər müəyyən edərək məhsul (iş və xidmətlər) satışından əldə edilən gəlirlərin məbləği göstəricisinin hesablamaya daxil edilməsinin təhlilin mövcud metodikasının beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması məqsədi ilə xüsusi rola malikdir.

8. Məlumdur ki, bu və ya digər məqsədlər üçün aparılan iqtisadi təhlilin səmərəliliyi və onun nəticələrinin düzgün qiymətləndirilməsi əldə edilən informasiyanın keyfiyyətindən asılıdır. Təhlilin aparılması üçün tələb olunan belə bir informasiya mövcud mühasibat uçotu və hesabatı vasitəsilə formalaşır. Lakin, mövcud təcrübə göstərir ki, müasir dövrdə mühasibat uçotu və hesabatları sistemi vasitəsi ilə formalaşan iqtisadi informasiya bazar iqtisadiyyatının tələblərinə tam cavab vermir. Bu isə öz növbəsində tədqiqatın predmetini təşkil edən qeyri-

maddi aktivlərin uçotunun təkmilləşdirilməsini zəruri edir. Bu məqsədlə qeyri-maddi aktivlərin təsərrüfatdan çıxmasından olan nəticənin müəyyən edilməsinin uçotu metodikasına diqqət yetirmək yerinə düşər. Belə ki, qeyri-maddi aktivlərin əvəzsiz əldə edilməsindən olan gəlirləri uçota almaq üçün mövcud hesablar planında ayrıca subhesab olduğu halda, onların verilməsindən olan zərərləri uçota almaq üçün heç bir hesab nəzərdə tutulmamışdır. Fikrimizcə, məntiqə uyğun olaraq bu məqsədlə 731“Sair əməliyyat xərcləri” hesabının tərkibində əlavə 731-9 sayılı “Qeyri-maddi aktivlərin əvəzsiz verilməsindən olan zərərlər” adlı subhesab açmaqla bu problemi həll etmək olar. Belə olan halda qeyri-maddi aktivlərin əvəzsiz verilməsindən olan zərərləri DT 801 “Ümumi mənfəət(zərər)” hesabı KT 731 “Sair əməliyyat xərcləri” hesabının 731-9 “Qeyri-maddi aktivlərin əvəzsiz verilməsindən olan zərərlər” yazılışı ilə uçotda əks etdirmək olar.

9. Hazırda Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq və Milli Standartlarına uyğun olaraq qeyri-maddi aktivlərdə amortizasiyanın hesablanması və uçotda əks etdirilməsinin mövcud olan metodikası tələblərə əsasən cavab verir. Bununla yanaşı qeyd edilən aktivlərin bəzi növlərinin dəyərinin faydalı istifadə müddətində bölüşdürülməsi ilə əlaqədar mübahisəli məqamlar mövcuddur. Buna əyani misal olaraq qeyri-maddi aktivlərin xüsusi növü olan qudvilin amortizasiyasına iqtisadçılar arasında birmənalı olmayan(ikili) münasibətdir. Hazırda qüvvədə olan Beynəlxalq və MMUS-nın tələdlərinə əsasən qudvilin amortizasiya hesablanması nəzərdə tutulmur və buna görə də müvafiq hesablar planında müxtəlif növdən olan qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyasının uçotunun aparılması üçün nəzərdə 102 sayılı hesabda belə bir subhesab nəzərdə tutulmamışdır. Aparılan araşdırmalara əsasən biz də bəzi iqtisadçıların kimi onun amortizasiya olunması fikrini təsdiqləyir və bu məqsədlə 102 sayılı hesaba “Qudvil-Amortizasiya” subhesabı əlavə olunmasını məqsədəuyğun hesab edirik.

10. Müəssisələrdə qeyri-maddi aktivlərin mühasibat uçotunun səmərəli təşkili və beynəlxalq təcrübəyə uyğunlaşdırılması idarəetmə üçün zəruri olan şəffaf və münasib informasiyanın əldə olunmasını təmin edə bilər. Bu məqsədlə aşağıdakı

tədbirlərin həyata keçirilməsi xidmət sahələrinin kommersiya təşkilatlarında ilkin uçotun təkmilləşdirilməsini təmin etməklə uzunmüddətli aktivlərdən istifadənin kompleks təhlili üçün informasiya mənbələrinin yaxşılaşdırılmasına lazımı şərait yaratmış olar:

1) mühasibat reqistrlərinin və ilkin uçot sənədlərinin nümunəvi formalarının işlənilib hazırlanması və onlardan istifadə;

2) ilkin uçot sənədlərinin sistemləşdirilməsi;

3) mümkün qədər ilkin uçot sənədləri və reqistrlərində informasiyanın həcmnin azaldılması;

4) uçotun aparılması zamanı İKT vasitələrindən istifadə edilməsi;

Fikrimizcə yuxarıda sadalanan təklif və tövsiyələrə uyğun tədbirlərin həyata keçirilməsi kommersiya təşkilatlarında, o cümlədən xidmət sahəsi müəssisələrində uzunmüddətli aktivlərin, o cümlədən də qeyri-maddi aktivlərdən uçotunu və təhlili metodikasının beynəlxalq standartların tələblərinə uyğun təkmilləşdirməyə, eləcə də müəssisələrdə onlardan istifadənin səmərəliliyini yüksəltməyə imkan verə bilər.

İSTİFADƏ OLUNMUŞ ƏDƏBİYYATLARIN SİYAHISI

1. “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu, 24 mart 2004-ci il
2. “Müəssisələrin uçot siyasəti haqqında Əsasnamə”, 23 yanvar 1997-ci il.
3. Kommersiya təşkilatları üçün Milli Uçotu Standartlarının Konseptual əsasları. Bakı-2008-ci il.
4. Kommersiya təşkilatları üçün Milli Uçot Standartları. Bakı-2008.
5. Səbzəliyev S.M., Quliyev V.M. İdarəetmə uçotu . Bakı-2014.
6. В.М.Никитин., Д.А. Никитина Теория бухгалтерского учета. Москва «Дела и Сервис» 2004 г.
7. Q.R.Rzayev. Bənəlxalq mühasibat uçotu standartları və maliyyə hesabatı Bakı- 2004- cü il.
8. Д.В. Кислов. Учет нематериальных активов. Москва Главбух 2002 г.
9. В.Г. Гетьман Финансовый учет. Москва 2004 г.
10. И.Е.Тишков Бухгалтерский учет. Минск «Вышэйшая школа» 1994 г.
11. М.Я.Погорелова. Бухгалтерский (Финансовый) учет. Теория и практика. «ИНФРА-М» 2013г.
12. Бухгалтерский (финансовый) учет. Учебник для вузов. Под. Ред. Ю.А.Бабаева. Ы: Вузовский учебник-2009 г.
13. Н.П.Кондраков Бухгалтерский учет. Москва «ИНФРА-М» 2007 г.
14. Mahmudov İ.M., Zeynalov T.Ş., Quliyev F.M. İqtisadi təhlil. Dərslik. Bakı-2003-cü il.

15. В.Ф.Палий. Международные Стандарты Финансовой Отчетности. Москва
Инфра-М, 2003 г.
16. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. Минск,
Выш. школа, 2001г.
17. Н.Сəfərli. İqtisadi təhlil. “Elm və Təhsil nəşriyyatı”, 2009-cu il.
18. Ə.A.Sadıqov, T.Ə.Sadıqov və başqaları. Mühasibat uçotu. Bakı-2008-ci il.
19. S.M.Səbzəliyev. Beynəlxalq və milli uçot terminlərinin izahlı lüğəti.bakı-
2010- cu il.
20. Mahmudov İ.M., Zeynalov T.Ş., Mahmudov R.İ.Maliyyə vəziyyətinin təhlili
Bakı, 2000-ci il.
21. Mahmudov İ.M., Zeynalov T.Ş., N.M.İsmayılov. İqtisadi təhlil. Bakı-2010-cu
il.
22. Барнгольц С.Б., Мельник М.В. Методология экономического анализа
деятельности хозяйствующего субъекта: Учеб.пособие. –М.: Финансы и
Статистика, 2003. –240 с.
23. Пошерстник Н.В. «Бухгалтерский учет на современном предприятии.
Учебно практические .пособие. –М.: Проспект, 2010 г.
24. Səbzəliyev S.M. Maliyyə hesabatı. Bakı – 2003-cü il. –170 с.
25. Ефимова О.В. Финансовый анализ. М, «Бухгалтерский учет», 2002 г.
26. Ковалев В.В., Волкова О.Н. . Анализ хозяйственной деятельности пред-
приятия. М.; ПБОЮЛ 2000 г.

27. Новодворский В.Д. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. М.: ИНФРА-М, 2003 г.
28. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности М.: ИНФРА-М, 2007 г.
29. Полякова С.И. Старовойтова Е.В., Соловьева О.В. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. М.: ИНФРА-М, 2004 г.
30. Рассказова-Николаева С.А. Доходы, расходы, активы, обязательства, капитал. Стандарты бухгалтерского учета и налогообложения. Учетная политика организации. М.: АКДИ. «Экономика и жизнь». 2006 г.
31. Соколов Я.В., Бутынец Ф.Ф., Горецкая Л.Л., Панков Д.А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: М.: Проспект, 2007 г.
32. Хорин А.Н., Керимов В.Э. Стратегический анализ: Учебное пособие. – М.: Эксо, 2006 г.
33. Международные стандарты учета и аудита. Сборник с комментариями.
Вып. 1-8. – М.: Фирма «Аудит-трейтинг», 1992. – 96 с.
34. Макарьева В.И. Учет в условиях рынка. М.: Финансы и статистика. 1996 г.
35. Səfərli Q.A. İqtisadi təhlil.- Bakı: “Elm və Təhsil”, 2009-cu il.
36. Шеремет А.Д. Анализ экономики предприятий. М. Финансы и
Статистика, 1999. – 235 с.
37. Devid Aleksandr, Anne Britton, Ann Yorisson .Maliyyə hesabatının beynəlxalq Standartları: nəzəriyyədən praktikaya. Bakı-2010-cu il.
38. Донцова Л.В. Никифонова Н.А. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности. Б.; Издательство «Дело и сервис» 1999 г.Д.

39. Голубович А.Д. Анализ финансовых отчетов зарубежных компаний.
«Менатеп» 1991г.

40. Вильямс Я.Н.Справочник ГААР с коминтариями.М.; «ИНФРА-М, 2010
г.