

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ
BEYNƏLXALQ MAGİSTRATURA VƏ DOKTORANTURA MƏRKƏZİ

Əlyazması hüququnda

Beydullayev Rasim Sədulla oğlu

“Müəssisələrdə qeyri-maddi aktivlərdən istifadə səmərəliliyi üzrə maliyyə
auditi” mövzusunda

MAGİSTR DİSSERTASIYASI

İxtisasın şifri və adı

060403”Maliyyə”

İxtisaslaşma

“Maliyyə nəzarəti və audit”

Elmi rəhbər:

Magistr proqramının rəhbəri:

Dos.B.Ş.Qurbanov

i.ü.f.d.baş müəllim G.Q.Məmmədova

Kafedra müdiri

i.e.d.prof.Ə.Ə.Ələkbərov

BAKİ - 2018

MÜNDƏRİCAT

GİRİŞ.....	3
FƏSİL I. MÜƏSSİSƏLƏRİN AKTİVLƏRİ VƏ ONLARDAN İSTİFADƏNİN MALİYYƏ ASPEKTLƏRİ.	
1.1 Müəsisənin aktivləri, onların iqtisadi mahiyyəti, tərkibi və quruluşu.....	10
1.2 Qeyri-maddi aktivlər və bazar iqtisadiyyatı şəraitində müəssisələrin təsərrüfat fəaliyyətində onların rolu.....	18
1.3 Qeyri-maddi aktivlərin formalaşdırılması və istifadəsinin səmərəliliyinin nəzəri və metodoloji əsasları.....	21
 II FƏSİL. QEYRİ-MADDİ AKTİVLƏRDƏN İSTİFADƏ ÜZƏRİNDƏ MALİYYƏ AUDİTİNİN PROBLEMLƏRİ	
2.1 Qeyri-maddi aktivlərdə istifadə üzərində maliyyə auditinin təşkili problemləri...	36
2.2 Qeyri-maddi aktivlərin sənədləşdirilməsi və uçotunun audit.....	40
2.3 Qeyri-maddi aktivlərin silinməsi və köhnəlməsinin auditinin vəzifələri və təşkili.....	44
 III FƏSİL. MÜƏSSİSLƏRDƏ QEYRİ-MADDİ AKTİVLƏRDƏN İSTİFADƏNİN YAXŞILAŞDIRILMASINDA MALİYYƏ AUDİTİNİN ROLUNUN ARTIRILMASI YOLLARI	
3.1 Qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin artırılması yolları.....	54
3.2 Qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin auditinin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri.....	59
NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR.....	65
ƏDƏBİYYAT.....	71
PEZİOME.....	74
Summary.....	75

GİRİŞ

Mövzunun aktuallığı. Siyasi müstəqillik əldə etdikdən sonra ölkəmizin ən önəmli problemi iqtisadiyyatı bazar münasibətləri sisiteminə keçirilməsi, onun hərtərəfli sabit və dinamik inkişafını təmin edilməsi olmuşdur. Bu məqsədlər naminə ötən əsrin 90-cı illərinin ortalarından başlayaraq ciddi və əsaslı islahatlar aparılmışdır. İqtisadiyyatda müxtəlif mülkiyyət formalı müəssisələrin qurulması və fəaliyyəti mexanizminin təkmilləşdirilməsi, dövlət müəssisələrinin özəlləşdirilməsinin həyata keçirilməsi, iqtisadi sferada torpaq islahatlarının aparılması və onların başa çatdırılması, eyni zamanda xarici investisiyaların cəlb edilməsi, bunun üçün müvafiq iqtisadi, normativ-hüquqi baza yaradılması, iqtisadi mexanizmin bazar münasibətlərinə uyğun yenidən formalaşdırılması və s. tədbirlər planı həmin iqtisadi islahatların mühüm tərkib hissələridir. Bütün bunlar, habelə xarici ölkələrlə, firmalarla, şirkətlərlə sıx əməkdaşlıq, iqtisadi integrasiyasının güclənməsi və bunların nəticəsi kimi iqtisadi informasiyanın hədsiz artması yeni bazar mexanizminin elementlərindən istifadə olunması zəruriliyini də yaratdı. Belə mexanizmin ayrılmaz hissəsi auditsistemi və nəzrətidir.

Maliyyə auditi bazar mexanizminin bütün elementlərini əhatə etdiyi üçün onun yenidən qurulması, bazar iqtisadiyyatının tələblərinə, beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması mühüm bir problem kimi qarşıda durdu. Bunu nəzərə alaraq ölkədə qəbul edilən normativ sənədlərdə müəssisə aktivlərinin, kapitalının və öhdəliklərinin auditinin aparılmasının ümumi prinsipləri, qaydaları və konkret standartları öz əksini tapmışdır. Həmin sənədlərin işlənilib hazırlanması və praktikaya tətbiqi ölkənin audit sistemini bazar münasibətlərinin tələblərinə, bu sahədə olan beynəlxalq prinsiplərin və standartların səviyyəsinə yaxınlaşdırsa da hələlik o müasir biznesin dili rolunu oynaya bilmir, beynəlxalq təcrübədən xeyli geri qalır. Deyilənlər auditin bütün obyektlərinə və elementlərinə, ilk növbədə isə qeyri maddi qeyri-maddi aktivlərinə aiddir.

Araşdırmaların göstərdiyi kimi, məhz qeyri maddi qeyri-maddi aktivlərinin auditi bazar münasibətlərinə keçid dövründə az dəyişikliyə uğramışdır. Nəticə etibar

ilə bu, qeyri maddi qeyri-maddi aktivləri barədə etibarlı və keyfiyyətli informasiya əldə etməyə, həmin informasiya əsasında əsaslandırılmış idarəetmə və maliyyə qərarları qəbul etməyə tam imkan vermir. Etibarlı və keyfiyyətli informasiya hər şeydən öncə səhmdarlar, investorlar, kreditorlar, fiskal orqanlar üçün lazımdır. Onların hamısı müəssisənin fəaliyyətinin nəticələrində birbaşa maraqlıdırlar. Müəssisənin fəaliyyətinin proqnozlaşdırılması isə bilavasitə uçot və hesabatın verdiyi informasiyadan asılıdır. Halbuki qeyri-maddi aktivləri, onların tərkib hissələri haqda etibarlı informasiyanı mövcud uçot və hesabat sistemindən almaq demək olar ki, mümkün deyildir.

Vəziyyətin başlıca səbəbləri bunlardır; mövcud audit sisteminin daha çox vergi qanunvericiliyinin tələblərinə uyğunlaşdırılması, vergi nəzrəti ilə audit nəzarəti, həmçinin maliyyə nəzaəti ilə idarəetmə nəzaətinin ayrılıqda aparılmaması, audit nəzarətinin tənzimlənməsində mərkəzləşmiş şəkildə qəbul edilmiş qaydalara daha çox üstünlük verilməsi və s.

Qeyri-maddi qeyri-maddi aktivlərinin mövcudluğu və hərəkəti haqqında etibarlı informasiyanın formalaşdırıla bilməməsinin digər başlıca səbəbləri isə həmin aktivlərin iqtisadi məzmununun tam və düzgün araşdırılmaması, təsnifləşdirilməməsi və qiymətləndirilməməsidir. Məhz bu problemlərin ətraflı araşdırılması, onların həllinə dair konkret təklif və tövsiyələrin işlənib hazırlanması obyektiv zərurətə çevrilmişdir.

Deyilənlər seçilmiş dissertasiya işi mövzusunun aktual olduğunu da şərtləndirir.

Mövzunun öyrənilmə səviyyəsi. Bazar iqtisadiyyatı münasibətlərinin təkmilləşdirilməsinin müasir mərhələsində bütövlükdə audit sistemində ciddi dəyişiklər baş vermiş, həmin sistem müəyyən dərəcədə beynəlxalq prinsiplər və standartlar əsasında tənzimlənməyə başlanmışdır. Bəhs edilən problemin həllində dünya iqtisad elminin daimi inkişafında böyük rolunu oynayan iqtisadçı alimlərdən Ə.Q.Əlirzayev, S.M.Səbzəliyev, Q.Ə.Abbasov, S.M.Yaqubov, İ.M.Abbasov, D.A.Bağırov, V.C.Əliyev, S.Y.Müslimov, R.M.Əliyev, S.M.Qasimov, V.M.Quliyev, H.A.Cəfərli, N.M.İsmayılov, Ə.A.Sadıqov, F.M.Quliyev, H.İ.İbadov və digərləri

müəssisələrdə qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin , habelə audit nəzarətinə və iqtisadi təhlilin nəzəri-metodoloji əsasları və praktiki məsələlərinin həlli istiqamətində müəyyən işlər görmüşlər.

Xarici ölkələrin iqtisadçı alimlərindən M.İ.Bakanovun, P.S.Bezrukixin, İ.A.Basmanovun, K.Drurinin, Ç.T.Xomqrenin, V.B.İvaşkeviçin, A.D.Şeremetin, Y.V.Sokolovun, V.F.Paliyin, S.A.Nikolayevanın, N.P.Kondrakovun, S.S.Satulbaldinin və başqalarının əsərlərində sahibkarlıq, o cümlədən xidmət təşkilatları şəraitində müəssisələrin qeyri-maddi aktivlərinin təşkili və fəaliyyətinin nəzəri-metodoloji əsaslarının və praktiki məsələlərinin həllinin başlıca istiqamətləri müəyyənləşdirilmişdir.

Sadalanan məsələlər yalnız ayrı-ayrı məqalələrdə, konfransların tezislərində tədqiq edilir, onların öyrənilməsi namizədlik və doktorluq dissertasiya səviyyəsində aparılmamışdır.

Tədqiqatın məqsədi və vəzifələri. Dissertasiya işinin başlıca məqsədi – müəssisələrdə qeyri-maddi aktivlərin təsnifatı, qiymətləndirilməsi, audit sisteminin mövcud vəziyyətinin tənqidi araşdırılması əsasında onların təkmilləşdirilməsinə dair konkret təkliflər və tövsiyə hazırlamaqdan ibarətdir.

Qoyulmuş məqsədə çatmaq üçün aşağıdakı vəzifələr müəyyən edilmişdir:

- müəssisələrdə qeyri-maddi aktivlərdən istifadə səmərəliliyi üzrə maliyyə auditinin nəzəri iqtisadi mahiyyətini açıqlamaq və bunun əsasında onların maliyyə nəzaərtinin metodoloji əsaslarını göstərmək;

- qeyri maddi aktivlərinin auditinin mühüm metodoloji əsasları kimi onların təsnifatı və qiymətləndirilməsi konsepsiyalarını ümumi şəkildə nəzərdən keçirmək;

- qeyri-(maddi) aktivlərin istifadəsini hərtərəfli araşdırmaq və onun formalaşdırdığı intormasiyanın həmin aktivlərin idarə edilməsində roluna qiymət vermək;

- müəssisələrdə qeyri-maddi aktivlərin istifadə səmərəliliyin artırılması yollarını tədqiq etmək və onun metodoloji- praktiki çatışmazlıqlarını müəyyən etmək,

- müəssisələrdə qeyri-maddi aktivlərin əsnifatını dəqiqləşdirmək, onların tərkib

hissəsi olan materialların, bitməmiş istehsalın, qarşıdakı dövrlərin xərclərinin, hazır məhsulun mövcudluğu və hərəkətinin hansı dəyər və yaxud qiymətlə uçota alınmalı olduğuna dair konkret təklif və tövsiyə vermək;

- müəssisələrdə qeyri-maddi aktivlərinə maliyyə nəzaətini əks etdirilməsi metodikasının onların iqtisadi məzmununa uyğun təkmilləşdirilməsi istiqamətlərini araşdırmaq və praktiki təkliflər hazırlamaq;

- bütövlükdə qeyri-maddi aktivlərinin, onların ayrı-ayrı növlərinin maliyyə (mühasibat) hesabatında qiymətləndirilməsi və əks etdirilməsinə, onların beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılmasına dair təkliflər işləyib hazırlamaq;

- biznesin idarə olunmasında pul vəsaitlərinin hərəkətinin proqnozlaşdırılmasına beynəlxalq aləmdə ciddi əhəmiyyət verildiyini nəzərə alaraq ölkəmizin müəssisələri üçün də pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat formasının, onun quruluşu və göstəricilər sistemini hazırlayıb əsaslandırmaq.

Tədqiqatın predmeti və obyektı. Dissertasiya işinin predmeti müəssisələrdə qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi məzmunu, təsnifatı, qiymətləndirilməsi, uçot və hesabatının metodoloji praktiki məsələlərinin araşdırılması, onların daha da təkmilləşdirilməsi və beynəlxalq standartlara yaxınlaşdırılmasının tədqiqidir.

Dissertasiya işi metodiki xarakter daşıdığından burada tədqiqat obyektı kimi maliyyə hesabatını dair normativ sənədlər və təlimatlar, habelə digər aktlar qəbul edilmişdir.

Tədqiqatın nəzəri və metodoloji əsası. Yerinə yetirilmiş tədqiqat işinin nəzəri və metodoloji əsasını Azərbaycan Respublikası «Audit xidməti haqqında » Qanunu, Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi tərəfindən hazırlanmış, Maliyyə Hesabatının Milli Standartları (MHMS) və sair normativ aktlar və sənədlər təşkil edir. Bundan başqa, tədqiqat işi yerinə yetirilərkən ölkəmizin, xarici və MDB ölkələrinin (əsasən Rusiya Federasiyasının) iqtisadçı alimlərinin qeyri-maddi aktivlərinin mahiyyəti, təsnifatı, qiymətləndirilməsi, audit və maliyyə nəzaətinə dair yazmış olduqları monoqrafiyalardan, dərslik və dərs vəsaitlərindən, məqalələrdən istifadə edilmişdir.

Tədqiqat işi yerinə yetirilərkən, ümümnəzəri tədqiqat metodlarından, monoqrafik və müqayisə üsullarından, audit və maliyyə nəzarətinə dair spesifik metodlardan istifadə olunmuşdur.

Tədqiqatın elmi yeniliyi. Aparılmış tədqiqat işinin elmi yeniliyi aşağıdakı nəticələr və təkliflərlə müəyyən olunur:

- bütövlükdə aktivlərin, həmçinin qeyri-maddi aktivlərinin nəzəri-iqtisadi mahiyyəti dəqiqləşdirilmiş və funksiyaları müəyyən edilmişdir;

- qeyri-maddi aktivlərinin təsnifatı və qiymətləndirilməsi audit nəzarətinin metodoloji əsasıdır. Konsepsiyası hərtərəfli açıqlanmış və nəzəri praktiki cəhətdən əsaslandırılmışdır;

- materialların qiymətləndirilməsi və auditinin aparılması metodları araşdırılaraq mövcud olan çatışmazlıqlar aşkara çıxarılmışdır;

- qeyri-maddi aktivlərin təsnifatı, qiymətləndirilməsi və audit nəzarəti qaydalarının bazar iqtisadiyyatının tələbləri və beynəlxalq standartlar baxımından yenidən işlənib hazırlanması zəruriliyi və istiqamətləri müəyyən edilmişdir;

- qeyri-maddi aktivlərin ayrı-ayrı növlərinin maliyyə aspektlərinin səmərəliliyinə dair təklif və tövsiyələrin verilməsi;

- -qeyri-maddi aktivlərin mövcud təsnifatı, qiymətləndirilməsi tənqidi araşdırılaraq həmin məsələlərin, həmçinin onların uçotunun aparılmasının prinsipinə yeni qaydaları təklif edilmişdir;

- qeyri-maddi aktivlərin idarə olunması üçün başlıca informasiya mənbəyi olan uçotun və hesabatın qarşılıqlı əlaqəsi və asılılığı kompleks şəkildə öyrənilmiş və müvafiq nəticələr çıxarılmışdır;

- araşdırmalar nəticəsində sübut edilmişdir ki, mövcud audit və maliyyə sistemi qeyri-maddi aktivlərinin yaradılması və istifadəsi sahəsində səmərəli və əsaslandırılmış qərarlar qəbul etməyə imkan verə' biləcək informasiya formalaşdırmaq iqtidarında deyildir;

- bütövlükdə qeyri-maddi aktivlərinin mahiyyətinin açıqlanması, təsnifatı, qiymətləndirilməsi, audit nəzarətinin aparılması və hesabatda əks etdirilməsi

kompleks şəkildə tədqiq edilmiş, araşdırılan məsələ üzrə konkret təklif və tövsiyə hazırlanmışdır.

İşin praktiki əhəmiyyəti. Tədqiqat nəticəsində alınmış nəzəri müddəalar qeyri-maddi aktivlərinin mahiyyətini düzgün açıqlamağa və bununla da onların təsnifatı və qiymətləndirilməsini məqsədyönlü həyata keçirməyə imkan verir. Təsnifat və qiymətləndirmənin elmi-praktiki cəhətdən düzgün aparılması isə qeyri-maddi aktivlərinin sintetik uçotunun metodoloji əsasların təşkil edir.

Qeyri maddi aktivlərinin ayrı-ayrı növlərinin uçotu metodikasının dəyişdirilməsinə və ləkmilləşdirilməsinə dair verilmiş praktiki təkliflər həmin aktivlərin uçotunun yenidən qurulması zamanı müvafiq orqanlar tərəfindən istifadə oluna bilər. Bir sıra konkret təkliflər isə bilavasitə müəssisələrin özləri tərəfindən istifadə edilə bilər. Maliyyə (mühasibat) hesabatında qeyri-maddi aktivləri üzrə informasiyanın formalaşdırılmasına dair təkliflər də metodoloji-praktiki əhəmiyyət daşıyır və onlardan istifadə edilməsi müvafiq hesabat sisteminin təkmilləşdirilməsi və beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılmasına sanballı kömək göstərə bilər.

Dissertasiya işinin quruluşu və həcmi. Dissertasiya işi giriş, 3 fəsil, nəticə və təkliflərdən, habelə istifadə edilən ədəbiyyat siyahısından ibarətdir.

FƏSİL I. MÜƏSSİSƏLƏRİN AKTİVLƏRİ VƏ ONLARDAN İSTİFADƏNİN MALİYYƏ ASPEKTLƏRİ

1.1 Müəsisənin aktivləri, onların iqtisadi mahiyyəti, tərkibivə quruluşu

Müəsisənin idarə edilməsi, əslində onun spesifik aktivlərin idarə olunmasıdır. Aktivlərin idarə edilməsi yaxud menecmenti isə kompleks idarə olunma sistemidir. Bu sistem özündə bir çox əməliyyat menecmenti ünsürlərini, maliyyə eyni zamanda investisiya menecmentini, iqtisadi-sosial və statistik analizləri, audit, kontrollinqi, maliyyə nizamı və hesabatı birləşdirir. Bu həm də o deməkdir ki, aktivlərin idarə edilməsində müəsisənin malik olduğu bütün struktur bölmələrinin menecerləri iştirak edir. Aktivlərin menecmentinin elementləri bir-biri ilə qarşılıqlı əlaqə və sıx təmas şəklində fəaliyyət göstərir. Lakin o da məlumdur ki, bu cür əlaqəni və təması ilkin olaraq maliyyə nəzarətini təmin edir. Çünki aktivlərin cari idarə olunması üçün ilkin informasiya demək olar ki, yalnız audit nəzarəti vasitəsilə formalaşır. Aktivlərin cari idarə edilməsinin strateji inkişaf məsələləri ilə uzlaşdırılması üçün ilkin informasiyadan əlavə maliyyə (audit) hesabatının məlumatları da vacibdir. Məsələ bundadır ki, müəsisənin malik olduğu aktivlərin səmərəli idarə edilməsi təkcə müəsisənin menecerləri üçün deyil, həmçinin həmin müəsisənin aktivlərinin idarə edilməsində bu və ya digər şəkildə iştirak edən autsayderlər (banklar, vergi orqanları, səhmdarlar, investorlar və s.) üçün də lazımdır.

Beləliklə, aktivlərin idarə edilməsi, yaxud menecmentinin səviyyəsi həmin aktivlərin mövcudluğu və bərkəti, istifadəsinin səmərəliliyi haqda ilkin və icmal məlumat bazasını tənzimləyən audit nəzaərtinin təşkili və aparılması səviyyəsindən asılıdır. Lakin aktivlərin nəzarətinin özünün səmərəli təşkili və aparılması əhəmiyyətli dərəcədə iqtisadi-nəzəri bir kateqoriya kimi “aktivlər” anlayışının məzmunu və mahiyyətinin düzgün açıqlamasından asılıdır. [21, 102]

Müqayisədən göründüyü kimi R.Y.Veytsmanın aktivə verdiyi təriflə, MHBS-nın verdiyi tərif kökündən fərqlənir. Belə ki, R.Y.Veylsman tərəfindən aktivlərin yalnız

demək olar ki, tərkibi açıqlanır, bu isə deyildiyi kimi onların İqtisadi mahiyyəti və məzmununu açmır. MHBS-da isə aktivin mahiyyəti, daha doğrusu, ən başlıca funksiyası açıqlanır ki, bu da onun gəlir, mənfəət gətirmək xüsusiyyətidir. Bu xüsusiyyət, əlamət, yaxud kriteriya aktivin digər əlamətlərindən daha üstündür və vacibdir. Bu barədə bir qədər sonra daha geniş danışılacaqdır. Hələlik isə həmin müqayisədən A.Y.Staxanovun çıxardığı nəticələr üzərində dayanır. Çox təəssüflə demək lazımdır ki, müəllifin özü aktivlərə tərif vermir və yalnız R.Y.Veytsmanın verdiyi və MHBS- da verilmiş tərifləri və açıqlamaları şərh edir. Halbuki onun şərhinin özü də müəyyən qədər mübahisəlidir. Məsələn, A.Y.Staxanov keçən əsrin 30-80-ci illərində audit ədəbiyyatlarında təşəkkül tapmış belə bir deyimi - “Müəssisənin bütün əmək vəsaitləri və əşyaları iki bölümdə qruplaşdırılır; bir tərəfdən növləri və yerləşdirilməsinə və digər tərəfdən - yaranma mənbələrinə və təyinatına görə”. [24, 92]

Birinci qruplaşma aktiv, ikinci qruplaşma isə passivdir. İkinci fərziyəni tənqid edir və göstərir ki, bu həmin kateqoriyaların şərh edilməsinə bəsit yanaşma üsuludur. Bununla razılaşmaq olmaz. Aktiv və passiv anlayışları A.Y.Staxanovun qeyd etdiyi kimi təkcə audit nəzarətinin kateqoriyaları deyil, ilk növbədə mühüm audit kateqoriyalarıdır. Çünki aktiv məhfumuna aid olan əmlakın mövcudluğu və hərəkəti üzrə ilkin informasiyanı məhz audit nəzəri formalaşdırır, audit (maliyyə) hesabatları isə, proqnozlaşdırıldığı kimi, həmin informasiyanın konkretləşdirilmiş formasıdır və son mərhələsidir. Demək aktiv anlayışının audit və nəzarəti eyni anlamda işlənilməsi təbii və zəruridir. Lakin A.Y.Staxanovu qane etməyən o idi ki, həmin illərdə audit nəzərində aktiv anlayışı əvəzinə “əmək vəsaitləri və əşyaları” sözləri işlədilir. Halbuki A.Y.Staxanovun sitat gətirdiyi mənbədə də aktiv anlayışı belə başa düşülürdü. Yəni həmin mənbədə də göstərilirdi ki, aktiv təsərrüfatların əmlak vəsaitlərinin məcmusudur. Məgər əmlak vəsaitlərinin məcmusu (R.Y.Veytsmanın verdiyi tərif) ilə əmək vəsaitləri və əşyalarının məcmusu (keçən əsrin 30- 80-ci illərdə uçuq ədəbiyyatlarında təşəkkül tapmış tərif) arasında bir fərq vardır. Zənnimcə, belə fərq yoxdur və onun axtarılması da faydası, olardı.

A.Y.Staxanovun belə bir fikri ilə də razılaşmaq olmaz ki, keçən əsrin 20-ci illərində aktiv anlayışı həm Rusiya həm də MHBS-də eyni və daha dərin iqtisadi və hüquqi mahiyyəti kəsb edirdi. Yəni A.Y.Staxanovun həmin dövrdə Rusiyada, daha dəqiq desək, keçmiş SSRİ-də təşəkkül tapmış audit ədəbiyyatlarında aktiv anlayışının iqtisadi və hüquqi mahiyyətinin MHBS səviyyəsində açıqlandığını və interpretasiya olunduğunu israr edir. Halbuki onun gətirdiyi müqayisədən görünür ki, MHBS-cla aktiv anlayışının məhz iqtisadi mahiyyəti ön plana çəkilir, R.Y.Veytsmanda isə aktivin daha çox mövcudluq formaları və tərkibi açıqlanır. R.Y.Veytsmana görə aktivlərin tərkibinə əşyalar və hüquqlar daxildir. Beləliklə, R.Y.Veytsman aktivlərin başlıca xüsusiyyətlərini onların gəlir gətirmələrində deyil, mövcudluq formasında görür. Bunu dolayısı A.Y.Staxanovun özü də təsdiq edir. O yazır: “Təbiidir ki, nəzərdən keçirilən dövrdə audit nəzarəti kateqoriyası kimi aktivin müəyyən edilməsinə yanaşmada dəyişikliklər baş verdi, ancaq vacibi odur ki, təşkilatın aktivini anlayışına həmin təşkilatın əmlak kütləsi, başqa sözlə, iqtisadi resursu kimi baxılması dəyişilməz qalmışdır”. [21, 102]

Aktiv anlayışı keçən əsrin həm 20-ci illərində (konkret halda R.Y.Veytsmanın timsalında) həm də 30-80-ci illərində eyni anlamda işlədilmiş və həmişə müəssisənin sahib olduğu əmlakın, iqtisadi resursların məcmusunu ifadə etmişdir. Deyildiyi kimi bu da aktivlərin iqtisadi mahiyyətini tam açmağa imkan verməmişdir. Bəs bazar münasibətlərinə keçildikdən sonra bu anlayışın, eləcə də digər maliyyə nəzarəti və hesabatı kateqoriyalarının iqtisadi mahiyyətinin şərhində dəyişikliklər baş vermişdirmi? Bütövlükdə apardığımız araşdırmalar göstərir ki, son 10-12 ildə dərc edilmiş ədəbiyyatlarda aktivlər anlayışının mahiyyətinin açıqlanması sahəsində ciddi irəliləyişlər olmamışdır.

Belə ki, ölkəmizdə və digər MDB ölkələrində audit nəzarətinə dair qəbul edilmiş normativ sənədlərdə bütövlükdə “aktiv” anlayışının mahiyyəti açıqlanmamışdır. Məsələn, “Audit xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanununda ümumiyyətlə aktivlər anlayışının deyil, onun tərkib hissəsi olan qeyri-maddidənəkar və qeyri-maddi aktivlərinin qısa xüsusiyyətləri açılib göstərilir: “Qeyri

maddidən-kənar (uzunmüddətli) aktivlər: faydalı xassələrinin bir neçə il ərzində istifadə olunması gözlənilən aktivlərdir. Qeyri-maddi vəsaitləri (aktivləri): bir il ərzində yaxud adi (normal) əməliyyat dövründə (bu dövr bir ildən çox olmumaqla) istehsalat, tədavül və isiehlak sahələrində iştirakı nəzərdə tutulan pul vəsaitləri və digər aktivlərdir”. [26, 94]

Düzdür, son dövrlərin nəşr edilmiş iqtisadi və audit ədəbiyyatlarında bir sıra iqtisadi anlayışların mahiyyəti geniş diskussiya obyektinə çevrilmiş və nəticədə onlar daha geniş və hərtərəfli açıqlanmışdır, Bu da onların interpretasiyasının beynəlxalq maliyyə hesabatları çərçivəsində qəbul edilən standartlar səviyyəsinə yaxınlaşdırılmasına imkan vermişdir.

Həmin mənbələrin birincisində aktivlərin məzmunu belə açıqlanır: “Aktivlər təsərrüfat fəaliyyətinin həyata keçirilməsi prosesində müəssisədə istifadə olunan müxtəlif növ iqtisadi resurslardır”. Biz İ.A.Blankın o fikri ilə razıyıq ki, aktivlər müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətində istifadə olunan iqtisadi resurslardır, yəni əmlakdır. Lakin aktivlər barədə öz interpretasiyasını davam etdirərkən, zənnimizcə, İ.A.Blank daha ciddi səhvə yol verir. Belə ki, adı çəkilən kitabda o yazır “Müəssisə tərəfindən istifadə olunan, lakin onun tərəfindən nəzarət olunmayan iqtisadi resurslar aktivlər deyildir”. Sual oluna bilər ki, müəssisə tərəfindən istifadə olunan əmlaka müəssisənin özündən başqa kim nəzarət edə bilər? Əlbəttə yalnız müəssisənin özü, İ.A.Blank istifadə olunan, lakin müəssisə tərəfindən nəzarət olunmayan iqtisadi resurslar dedikdə, üzərində müəssisənin mülkiyyət hüququ olmayan iqtisadi resursları nəzərdə tutulur. Onun bu fikri ilə qətiyyən razılaşmaq olmaz. Məsələn üçün, əgər müəssisə digər hüquqi və ya fiziki şəxsdən əsas vəsaiti icarə almış və ondan istifadə edərsə, lakin bu zaman o obyekt üzərində mülkiyyət hüququna malik deyildirsə, onda bu o demək deyildir ki, həmin müəssisə göstərilən obyekt üzərində nəzarət etmir. Nəzarəti obyektə real istifadə edən və idarə edən həyata keçirir. Bu zaman mütləq deyildir ki, mülkiyyət hüququ da həmin idarəetmə subyektinə mənsub olsun. Bu məsələ çox prinsipial əhəmiyyət kəsb etdiyi üçün onun üzərində bir qədər ətraflı dayanmağa dəyər. Məsələ burasındadır ki, Blankın söhbət gədən məsələdə mövqeyi

V.M.Quliyevin də haqlı olaraq qeyd etdiyi kimi, nə ümumiqtisadi, nə də auditnəzarəti mövqeyi-nəzərindən düzgün sayıla bilməz. Əvvəla onun mövqeyi ilə ona görə razılaşmaq olmaz ki, bu mövqe zamanı müəssisənin fəaliyyətinin nəticələri həmin nəticələrin əldə olunmasında iştirak edən, iqtisadi resurslarla müqayisə edilməz olur, çünki İ.A.Blankın mövqeyindən belə çıxır ki, əgər müəssisə öz fəaliyyətində ona mənsub olmayan iqtisadi resurs istifadə etmişsə, onda alman nəticəni bütövlükdə iqtisadi resursla deyil, yalnız müəssisəyə mənsub olan resurslar müqayisə etmək lazımdır. Bu da alınan nəticələrin təhrif edilməsi demək olardı. Daha konkret desək, bu zaman müəssisənin əldə etmiş olduğu nəticələr yeni gəlirlər eyni sürətdə artmış olar və onun da vergilərə cəlbəhınma məbləği artardı. Digər tərəfdən, müəssisənin fəaliyyətində istifadə edilən, lakin onun tərəfindən üzərində mülkiyyət hüququ olmayan iqtisadi resursların aktivlərin tərkibinə daxil edilməməsi iqtisadi təhlil zamanı bir sıra göstəricilərin eyni şəkildə ya artmasına (məsələn, fond veriminin, material veriminin və s.) ya da azaldılmasına (məsələn, fondla silahlanmanın, material tutumluluğunun) gətirib çıxarmış olardı. [21, 102]

Nəhayət, əgər biz maliyyə nəzarəti və digər audit nəzarəti formalarını İ.A.Blankın mövqeyini nəzərə almaqla tərtib etsək, onda bütövlükdə müəssisənin maliyyə vəziyyətini təhrif etmiş və beləliklə də autsayderləri həmin müəssisə haqqında obyektiv və düzgün informasiyadan məhrum etmiş olardıq.

Beləliklə, İ.A.Blank müəssisənin aktivlərinin tərkibinə de-fakto müəssisəyə mənsub olan iqtisadi resursları deyil, de-yure müəssisəyə mənsub olan iqtisadi resursları daxil etməklə de-fakto nəticələri təhrif etmiş olur. Məsələn burasındadır ki, iqtisadi resursları faktiki kim istifadə edirsə faktiki nəticələr də (on pis halda həmin nəticələrin daha çox hissi) ona məxsus olur və bu zaman mülkiyyət hüququ başlıca rol oynamır. Başlıca cəhət ondan ibarətdir ki, iqtisadi resursların istifadəsindən olan gəlir (mənfəət) onun çox hissəsi kimə məxsus olur.

Digər bir mənbədə-B.Nidlzin, H.Andersonun və D.Kolduellin “Принцип контроля аудита” adlı ingilis dilindən rus dilinə tərcümə edilən kitabında qeyri-maddi aktivlərin mahiyyəti belə açıqlanır: “Aktivlər-hüquqi şəxs tərəfindən alınmış,

yaxud əvvəllər aparılmış əməliyyatlar, ya da keçmişdə baş vermiş hadisələr nəticəsində əldə edilmiş və onun tərəfindən nəzarət olunan qiymətlilərin istifadəsindən mümkün olan potensial gəlirlərdir”. Başqa sözlə, aktivlər firmanın mülkiyyətçisinin sərəncamında olan və istifadəsi gələcəkdə gəlir gətirə biləcək iqtisadi resurslardır. Göründüyü kimi müəlliflər -əvvəlcə aktivləri potensial gəlirlərə bərabər tuturlar, sonra isə potensial gəlir əldə etməyə imkan verən iqtisadi resurslar kimi dəyərləndirirlər. Zənnimizcə, aktivlərin mahiyyəti sonuncu ifadədə daha dəqiq açıqlanmışdır. Çünki burada aktivlər müəssisənin sərəncamında olan iqtisadi resursların istifadəsindən gəlir əldə etməyə imkan verə biləcək şeylər kimi qəbul edilir. Ancaq buradan aydın olmur ki, müəssisənin sərəncamında olan iqtisadi resurslar üzərində həmin müəssisə hansı mülkiyyət hüququna malikdir.

Deyilənlərdən belə nəticəyə gəlmək olar ki, aktivlərin iqtisadi mahiyyətinin, onların funksiyalarının müəyyən edilməsində inkişaf etmiş Qərb ölkələrinin iqtisadçı alimləri arasında da yekdil bir mövqe yoxdur. Deyək ki, MHBS-da aktivlər anlayışının mahiyyəti daha geniş açıqlansa da burada da müqayisəli məqamlar çoxdur. Belə məqamlardan biri odur ki, burada müəssisə tərəfindən nəzarət olunan ehtiyatlar keçmiş hadisələrin (xərclərin) nəticəsi kimi qələmə verilir. Halbuki praktikanın göstərdiyi kimi belə xərclər heç də həmişə aktiv yaratmır, yaxud da aktivlərin əldə edilməsini heç də keçmişdə baş vermiş xərclərlə bağlamaq olmaz. Məsələn, əvəzsiz qaydada müəssisəyə daxil olan əmlak heç də keçmişdə çəkilən xərclərlə əlaqədar deyildir. Deməli, bu halda xərc çəkmədən aktiv əldə etmək və onun vasitəsi ilə gəlir gətirmək olur. Əgər müəssisə uzun müddətə əsas vəsait icarəyə götürmüşdürsə və o icarə haqqını gələcəkdə ödəyəcəksə, onda bunu aktivlər yaradan keçmiş xərc kimi başa düşmək olmaz.

Aktivlərin mahiyyəti öz əksini başlıca funksiyada-müəssisəyə gəlir gətirməsində tapır. Başqa sözlə, hər cür aktivin yaradılması, əldə olunması (onun hansı mənbələr hesabına, ya da hansı mülkiyyət hüququ əsasında əldə edilməsindən asılı olmayaraq) yalnız bir məqsəd güdür, yaxud funksiya daşıyır-gəlir əldə etmək. Qalan digər əlamətlər, xüsusən də aktivlər üzərində mülkiyyət hüququ, onların mahiyyətinin

açılması üçün əsas deyildir. Bu məsələdə bizim mövqeyimiz bir sıra iqtisadçıların, o cümlədən A.Y.Staxanovun və V.M.Quliyevin mövqeləri ilə üst-üstə düşür. Belə ki, həmin məsələdə A.Y.Staxanov öz fikrini belə bildirir: “aktivin mövcudluğunu müəyyən edərkən mülkiyyət hüququ əsas deyildir”. V.M.Quliyev isə öz mövqeyini belə əsaslandırır: “...müəssisənin fəaliyyətində istifadə olunan (müddətindən və hüququndan asılı olmayaraq) bütün əmlak növləri, yaxud iqtisadi resurslar həmin müəssisənin aktivlərinə daxil edilməlidir”. [21, 102]

Dissertasiya işinin birinci fəslinin birinci paragrafında biz hələlik bütövlükdə aktivlərin iqtisadi mahiyyətini açıqlamağa çalışırıq. Lakin aktivlər öz-özlüyündə müxtəlif tərkib hissələrinə parçalanır-yaxıd növlərə bölünür. Aktivlər anlayışına daxil olan iqtisadi resursların funksiyaları eyni olsa da, onlar özlərinin müxtəlif əlamətlərinə görə bir-birlərindən fərqlənirlər.

Audit nəzəriyyəsi və praktikasında aktivləri adətən aşağıdakı iki hissəyə bölürlər; a) Qeyri-maddi aktivlərə; b) qeyri-maddidənkənar aktivlər.

Bütövlükdə aktivlərin mahiyyətinə nisbətən qeyri-maddi aktivlərinin mahiyyəti və məzmunu iqtisadçı alimlər və praktiklər tərəfindən çox bəsit şəkildə işıqlandırılır. Qeyri-maddi aktivlərinin və onların ayrı-ayrı tərkib hissələri açıqlanarkən əsas kriteriya kimi onların dövrətmə vaxtı götürülür. Onların gəlir, mənfəət gətirmə funksiyası isə bütövlükdə yaddan çıxarılır və göstərilmir.

İstər qeyri-maddidənkənar istərsə də qeyri-maddi aktivləri öz dövrəsinə həmişə pul şəklində başlayır. Əgər qeyri-maddidənkənar aktivlərin pul şəklinə çevrilməsi bir neçə il ərzində baş verirsə, qeyri-maddi aktivlərinin pula çevrilməsi bir istehsal-kommersiya tsikli başa çatdıqdan sonra baş verir.

İstehsal-kommersiya tsiklinin bütün mərhələlərini keçməklə ilkin avans edilmiş qeyri-maddi aktivləri müəssisəyə gəlir gətirirlər. Məhz bu da onların ən başlıca funksiyasıdır. Həmin funksiya nəzərdən keçirilən aktivlərin mahiyyətini əks etdirir.

Əgər mənfəət götürmək məqsəd olmasaydı, onda həmin aktivlərin özlərinin dövrəni mənasız olardı. Başqa sözlə, qeyri-maddi aktivlərinin dövrəni mənfəət əldə edilməsinin həyata keçirilməsi məqsədi güdür. Çox təəssüf ki, nəzərdən keçirilən və

digər mənbələrdə qeyri-maddi aktivlərinin mahiyyəti iqtisadi məzmun nöqteyi-nəzərdən deyil, əsasən forma, tərkib nöqteyi-nəzərdən açıqlanır, göstərilir ki, qeyri-maddi aktivləri ya istehsal edilən məhsulun maddi əsasını yaradır (xammal və material), ya da tədiyə vasitəsidir (pul vəsaitləridir).

Bəli, onların bir hissəsi məhsulun fiziki əsasını yaradır, digər hissəsi tədiyə vəsaitidir. Məsələn, pul vəsaitləri tədiyə vasitəsi funksiyasını yerinə yetirsələr də son nəticədə onların hərəkəti prosesində mənfəət əldə edilir. Hətta qeyri-maddi aktivlərinin bir növü kimi digər növ qeyri-maddi aktivlərinə çevrilərkən də onlar mənfəət gətirə bilirlər. Bu, pul vəsaitlərinin borc şəklində digər fiziki və ya hüquqi şəxslərə borc verilməsi, onların banklarda depozit hesablarda saxlanılması və sair şəkildə baş verə bilər.

Beləliklə, bütün hallarda, yuxarıda əsaslandırmağa çalışdığımız kimi, göstərilən qeyri-maddi aktivlərinin hamısının başlıca funksiyası normal istehsal- kommersiya tsjklində gəlir (mənfəət) gətirməkdir.

Bizim qeyri-maddi aktivlərinə verdiyimiz tərif, yaxud məna MHBS-da müəyyən edilmiş tərifə, kriteriyaya tamamilə uyğun gəlir. Belə ki, MHBS-ın 1 sayılı “Maliyyə hesabatlarının verilməsi” adlı standartda göstərilir ki, “aktivlərin qeyri-maddi aktivləri kimi, müəyyən edilməsi kriteriyası müəssisənin normal iş təsikli ərzində mənfəət əldə olunması prosesində onların istehlak (sərf) edilməsi, yaxud ödənilməsi faktıdır. Bu zaman müəssisənin iş təsikli dedikdə, adətən aktivlərin əldə edilməsi anından pulun alınması anına qədər orta vaxt müddəti başa düşülür.

Aktivlərin o cümlədən də qeyri-maddi aktivlərinin mahiyyəti və funksiyasının düzgün müəyyən edilməsi onların idarə olunması mexanizmini təşkil etmək, səmərəliliyini yüksəltmək üçün çox mühüm əhəmiyyətə malikdir. Bu, xüsusilə də idarəetmə üçün informasiya formalaşdıran maliyyə nəzarətinin təşkilinə aiddir.

Odur ki, növbəti paraqrafda qeyri-maddi aktivlərinin təsnifatı və bazar iqtisadiyyatı şəraitində müəssisələrin təsərrüfat fəaliyyətində onların rolü ümumi şəkildə nəzərdən keçirək.

1.2 Qeyri-maddi aktivlər və bazar iqtisadiyyatı şəraitində müəssisələrin təsərrüfat fəaliyyətində onların rolu

Qeyri-maddi (hiss edilməyən) aktivlər maddi-əşyavi əsası olmayan, lakin təşkilatda mülkiyyət, təsərrüfat idarəetməsi, operativ idarəetmə hüququ ilə mövcud olan obyektlərdir. Onların uçotu MUƏ 14/2000 “Qeyri-maddi aktivlərin uçotu” Əsasnaməsi ilə tənzimlənir. Bu Əsasnamədə qeyri-maddidənkənar aktivlərin tərkibində mühasibat uçotuna qəbul edilmiş bu cür aktivlərin əhatə dairəsi dəqiq müəyyən edilmişdir. Kommersiya təşkilatlarının (kredit təşkilatlarından başqa) qeyri-maddi

aktivlərinin uçota qəbul edilməsini müəyyənləşdirən əsas şərtlər aşağıdakılardır:

Maddi-əşyavi (fiziki) əsasın (strukturun) olmaması; bu cür əmlakı başqa əmlakın tərkibindən ayırmağın (identifikasiya etməyin) mümkünlüyü;

İşlərin görülməsində, məhsul istehsalında, yaxud təşkilatın idarəetmə ehtiyacları üçün uzun müddət (12 ay və ya əgər adi əməliyyat tsikli 12 aydan çoxdursa, adi əməliyyat tsikli müddətində) istifadə etməyin mümkünlüyü;

Gələcəkdə təşkilata gəlir (iqtisadi səmərə) gətirmək qabiliyyəti;

Həmin əmlakın faydalı istifadə müddəti başa çatdıqdan sonra onu satmağın mümkün olmaması;

Təşkilatın intellektual fəaliyyətin nəticələrindən (patentlər, şəhadətnamələr, patentin, əmtəə nişanının güzəşt edilməsi barədə müqavilə və s.) istifadə etməyə müstəsna hüququnu təsdiqləyən ilkin sənədlərin mövcud olması.

MUƏ 14/2000 Əsasnaməsinin 4-cü bəndinə görə yuxarıda göstərilən şərtlərə müvafiq olaraq qeyri-maddi aktivlərə aşağıdakılar aid edilə bilər:

Patent sahibinin ixtira, sənaye nümunəsi, faydalı model barəsində müstəsna hüququ;

Elektron hesablama maşınları üçün proqramlar, məlumat bazaları barəsində müstəsna müəllif hüququ;

İntegral mikrosxemlərin topologiyaları barəsində müs- təsna müəllif hüququ;

Əmtəə nişanı, xidmət nişanı və əmtəələrin mənşə yeri barəsində müstəsna müəllif hüququ;

patent sahibinin seleksiya nailiyyətləri barəsində müstəsna müəllif hüququ;

təşkilatın işgüzar nüfuzu və hüquqi şəxsin yaradılması ilə əlaqədar təşkilatın nizamnamə kapitalına təsisçilərin sərmayəsinin bir hissəsi kimi tanınmış olan təşkilati xərclər.

Aşağıdakılar qeyri-maddi aktivlərə aid deyildir:

müsbət nəticə verməmiş elmi-tədqiqat, təcrübi-konstruktor və texnoloji işlər;

Tədqiqatı başa çatdırılmamış və müəyyən olunmuş qaydada sənədləşdirilməmiş elmi-tədqiqat, təcrübi-konstruktor və texnoloji işlər;

Elmi, ədəbi əsərlər, incəsənət əsərləri, kompüterlər üçün proqramlar və məlumat bazalarının ifadə edildiyi maddi obyektlər.

Təşkilatın işçilərinin intellektual və işgüzar keyfiyyətləri, onların ixtisası və əmək qabiliyyəti qeyri-maddi aktivlərin tərkibinə daxil edilmir, çünki onlar öz daşıyıcılarından ayrılmazdır və onlardan ayrılıqda istifadə edilə bilməz. Mühəsibat uçotu üçün qeyri-maddi aktivlərin ölçü vahidi inventar obyektidir. Inventar obyekt dedikdə məhsulun istehsalında, işlərin götürülməsində, xidmətlərin göstərilməsində müstəqil funksiyaların yerinə yetirilməsi ilə əlaqədar olan və bir patentin, şəhadətnamənin, hüquqların güzəşt edilməsi barədə müqavilənin rəsmiləşdirilməsindən sonra yaranan hüquqların məcmusu başa düşülür.

Qeyri-maddi aktivlər ilkin dəyəri üzrə uçota qəbul edilir. İlkin dəyər dedikdə ƏDV və digər geri ödənilməyən vergilər çıxılmaqla həmin aktivlərin əldə edilməsi üçün çəkilmiş faktiki məsrəflərin məcmusu başa düşülür.

MUƏ 14/2000 Əsasnaməsinin 6-cı bəndinə müvafiq olaraq qeyri-maddi aktivlərin əldə edilməsi üçün çəkilmiş faktiki məsrəflərə aşağıdakılar daxildir:

Hüquq sahibinin hüquqları əldə etməsi (güzəşt etməsi) barədə müqaviləyə müvafiq olaraq ödənilən məbləğlər;

Qeyri-maddi aktivlərin əldə edilməsi ilə əlaqədar informasiya və məsləhət xidmətlərinin haqqı;

Hüquq sahibinin müstəsna hüquqlarının güzəşt edilməsi ilə əlaqədar qeydiyyat yığımları, gömrük rüsumları, patent rüsumları və digər analoji tədiyələr;

Qeyri-maddi aktivlər obyektinin əldə edilməsi ilə əlaqədar xidmətlərin müqabilində vasitəçi təşkilata ödəmələr;

Qeyri-maddi aktivlər obyektləri əldə edilərkən ödənilən əvəzlənməyən vergilər;

Qeyri-maddi aktivlərin əldə edilməsi ilə əlaqədar sair məsrəflər.

Qeyri-maddi aktivlər əldə edilməsi obyektlərin istifadə üçün yararlı vəziyyətə çatdırılması ilə əlaqədar əlavə xərclərlə, məsələn, bu cür işlərlə məşğul olan işçilərin əməyinin ödənilməsi, sosial sığorta üçün ayırmalar və bu aktivlərin ilkin dəyərini artıran sair məsrəflərlə müşayiət oluna bilər.

Əgər müqavilənin şərtlərinə görə əldə edilmiş qeyri-maddi aktivlərə görə ödənişin təxirə salınması nəzərdə tutulmuşdursa, bu halda faktiki məsrəflər kredit borcunun məbləği həcmində uçota qəbul edilir.

Əgər qeyri-maddi aktivlər təşkilatın özü tərəfindən yaradılmışdırsa, onların ilkin dəyərinə faktiki çəkilmiş xərclər, məsələn, material məsrəflərinin, işçilərə hesablanmış əmək haqqının, sosial sığorta üçün ayırmaların, kənar təşkilatların xidmətlərinin haqqının məbləği, patent rüsumları daxildir. [11, 102]

Qeyri-maddi aktivlər təşkilatın öz qüvvələri ilə yaradılmış olduqda intellektual mülkiyyətin nəticələri barəsində müstəsna hüquq, hətta bu işə başqa təşkilatlar və ya müəlliflər cəlb edilmiş olduqda belə yalnız sifarişçi təşkilata məxsusdur.

Ümumtəsərrüfat xərcləri qeyri-maddi aktivlərin əldə edilməsi (yaradılması) üçün faktiki məsrəflərə yalnız o hallarda daxil edilir ki, bu məsrəflər bilavasitə qeyri-maddi aktivlərin əldə edilməsi prosesi ilə əlaqədar olsun.

Təsisçilər tərəfindən təşkilatın nizamnamə kapitalına sərmayə qoyuluşu kimi ödənilmiş qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyəri həmin aktivlərin təsisçilərlə razılaşdırılmış pul dəyəri əsasında, bağışlama müqaviləsi üzrə alınmış qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyəri isə həmin obyektlərin uçota qəbul edildiyi tarixdə onların bazar dəyəri üzrə hesablanır.

Qeyri-maddi aktivlər ödənişin pul olmayan vəsaitlərlə aparılmasını nəzərdə

tutan müqavilələr üzrə alınmış olduqda ödəniş kimi verilən malların dəyəri oxşar şəraitdə analoji malların qiymətinə əsasən müəyyən edilir.

1.3 Qeyri-maddi aktivlərin formalaşdırılması və istifadəsinin səmərəliliyinin nəzəri və metodoloji əsasları

Azərbaycan iqtisadiyyatının bazar münasibətlərinə keçməsi və dünya iqtisadi sisteminə sıx inteqrasiyası, müxtəlif mülkiyyət və təşkilati-hüquqi formalı təsərrüfat subyektlərinin yaranması, sahibkarlıq fəaliyyətinin genişlənməsi beynəlxalq standartlara uyğun maliyyə nəzarəti sisteminin formalaşmasını zəruriyyətə çevirmişdir. Maliyyə nəzarətinin ən geniş yayılmış mütərəqqi forması audit hesab edilir. 1996-cı ildə Azərbaycan Respublikası Audiorlar Palatası yarandıqdan sonra ölkəmizdə audit sistemi inkişaf etməyə başlamışdır. Qısa zaman kəsiyində auditin mükəmməl qanunvericilik və normativ hüquqi bazası formalaşmış, auditin hər üç növünün: dövlət, müstəqil (kənar) və daxili auditin inkişafı üçün əlverişli zəmin yaradılmışdır.

İqtisadi idarəetmənin ən mühüm ünsürlərindən sayılan uçot və nəzarət bazar münasibətlərində daha aktual xarakter daşıyır. Belə ki, inzibati qayda tətbiq edilən, ümumi nəzarətdən imtina etməyə səy göstərən hər bir təsərrüfat rəhbəri sərbəst təsərrüfatçılıq şəraitində ayrı - ayrılıqda təsərrüfatdaxili idarəetmə nəzarətindən necə səmərəli istifadə etmək yollarını axtarır. Belə şəraitdə audit xidmətinə istinad edilməsi vacibdir. Audit fəaliyyətinin zəruriliyi bir surə nəzəri prinsiplərə əsaslanır.

Qeyd etmək lazımdır ki, müstəqil sahibkarlığa malik olan müəssisələrin maliyyə - təsərrüfat fəaliyyətinə dövlət nəzarəti məhduddur. Daha dəqiq desək, bazar münasibətləri şəraitində qeyri-dövlət müəssisələrində maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinə birbaşa nəzarət və müdaxilə edilməsi yolverilməzdir. Lakin dövlət, onun qərarlarının və qanunverici normativ sənədlərdən irəli gələn tələblərin yerinə yetirilməsində maraqlıdır. Dövlətin müstəqil təsərrüfat subyektlərinin maliyyə işlərinə müdaxilə etmək imkanı məhdud olduğu üç üna uditə ehtiyac yaranır. Başqa

sözlə, azad bazar iqtisadiyyatında dövlət və sahibkar arasında, sahibkarla idarəedici orqanlar arasında maliyyə - təsərrüfat prosesi üzrə məsuliyyət qarantı olmalıdır ki, bu iş də yalnız audit vasitəsi ilə icra edilir.

Auditin əsasını dövlətin, təsərrüfat subyektlərinin rəhbərliyinin, ayrı-ayrı payçıların ümumi və qarşılıqlı marağı təşkil edir.

Audit fəaliyyətinin inkişaf tarixinə nəzər saldıqda, onun dərin tarixi köklərə və böyük inkişaf yoluna malik olduğunu müşahidə etmək olar. Qeyd etmək lazımdır ki, onun mövcudluğu hər şeydən əvvəl mülkiyyət münasibətləri ilə bağlıdır. “Audit” latın sözü olub, audio - sözündən götürülmüş, mənaca isə “eşidirəm” deməkdir. Lakin hazırda elmi-texniki tərəqqinin yüksək inkişaf səviyyəsi, mürəkkəb texnoloji istehsal prosesi, resursların optimal əlaqələndirilməsi və onlardan səmərəli istifadə edilməsi şəraitində audit tək-cə eşitmək yax, həm də görmək, dərin iqtisadi təhlil aparmaq, analitik nəticələr əldə etmək və ümumiləşdirmək qabiliyyətinə malik olmalıdır.

Auditor xidməti maliyyə informasiyasının mötəbərliyini müəyyənləşdirən xidmətlər qəbilinə aiddir.

Auditor aparılan təhlili və onun nəticələrinin düzgün formalaşması üçün ona vacib olan sübut növlərini və onun miqdarını dəqiqləşdirir. Aparılan proseslər auditorun bilavasitə peşəkar və səriştəli mütəxəssis olmasını ön plana çəkir. Auditor kənar maliyyə nəzarətçisi kimi müstəqil mövqeyə malik olmalıdır. Audit fəaliyyətinin son mərhələsi yoxlama - ekspertiza nəticələrinin sifarişçiyə (təsərrüfat subyektinin rəhbərinə) təqdim edilən auditor rəyidir. [10, s.115]

Bu kimi mühüm və vacib məsələnin həlli xüsusi analitik qrupların fəaliyyəti ilə yanaşı, audit xidmətinin köməyi vasitəsilə əldə edilə bilər. Müstəqil ekspert hüququna və keyfiyyətinə malik olan audit xidməti müvafiq test sistemindən istifadə etməklə, tərəf müqabilinin texniki-iqtisadi vəziyyəti haqqında maraqlı tərəflər üçün ekspert arayışı təqdim edə bilər.

Müxtəlif ölkələrin alimləri daxili auditin dövrlərə ayrılmasının bir sıra auditə müxtəlif alim və tədqiqatçıların münasibətini öyrənmək, onun izahını müasir dövr baxımından müəyyənləşdirmək xüsusi ilə elmi-praktik cəhətdən zəruridir.

Auditin elmi-praktik inkişaf problemləri ilə bağlı bir çox alimlər, tədqiqatçılar müxtəlif yönümlü tədqiqatlar aparmışlar. Bütün bu araşdırmalar, auditin elmi-praktik problemlərinin geniş işıqlandırılmasına yardım etmişdir. Lakin, iqtisadiyyatın inkişafı ilə bağlı auditin inkişaf problemləri də müasirlik baxımından müəyyən dəyişikliyə məruz qalır. Məhz belə dəyişikliklərin dövrülük baxımından nəzərə alınması, bu sahədə məqsədyönlü elmi-tədqiqat işlərinin apan İması daha aktualdır. Xüsusi ilə auditin müasir şəraitdəki izahını daha dolğun və ətraflı şəkildə müəyyənləşdirmək zəruridir. 1971-ci ildə yaradılmış Uçotun əsas konsepsiyaları üzrə Amerika mühasiblər assosiasiyası komitəsi (American Accounting Association - AAA - Committee on Basic Auditing Concepts) auditə aşağıdakı məzmununda tərif vermişdir; “Audit - iqtisadi fəaliyyət və hadisələr haqqında obyektiv məlumatların Sınmasını və qiymətləndirilməsini, onların müvafiq meyarlara uyğunluq səviyyəsini müəyyən edən və bununla bağlı nəticələri maraqlı tərəflərə təqdim edən sistemli prosesdir” [27, s.75].

Auditə verilmiş təriflərə və ya onun kifayət qədər dərin köklərə malik olduğu ölkələrdə mövcud olan oxşar təriflərə diqqət yetirsək belə, nəticəyə gəlmək olar ki, auditin əsas mahiyyəti cəmiyyətə təsərrüfat subyektinin bu və ya digər mühasibat (maliyyə) hesabatına mümkün inamın dərəcəsi haqqında informasiya təqdim etməkdən ibarətdir.

Müəssisənin maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin mövcud meyarlar üzrə daxildən də yoxlanılması mümkündür. Eyni zamanda auditin bu formada tərifinin praktikada tətbiqi onun həm müsbət, həm də mənfi tərəfini üzə çıxarır. Müsbət tərəflərə auditor fəaliyyətinin sahibkarlıq xüsusiyyətinin göstərilməsini aid etmək mümkündür. Mənfi tərəflərə isə auditin fəaliyyətinin daha məhdud çərçivədə göstərilməsidir.

Auditin nəzəriyyəsi və praktikası sahəsində məşhur Amerika mütəxəssisi C.Robertson qeyd edir ki, “audit - sahibkarlıq riskinin azaldılmasına yönəldilmiş fəaliyyətdir”. Sonra isə belə nəticəyə gəlir ki, “audit maliyyə hesabatlarının istifadəçiləri üçün informasiya riskini münasib səviyyəyə qədər azaldır. Bu riski təxminən hesablamaq (proqnozlaşdırmaq) və əlverişli halların ehtimalını müəyyənləşdirmək olar”.

Müəssisənin sahibkarlıq riski auditora birbaşa təsir göstərmir. Auditor və ya auditor təşkilatı ilə onların sifarişçiləri arasında yaranan bütün münasibətlər mülki və mövcud qanunvericiliklə tənzimlənir.

Auditor fəaliyyətinin məzmununun sırf “yoxlama” termini ilə eyniləşdirilməsi, onun yalnız “təftiş”, “nəzarət”, “ekspertiza” və s. kimi izahı bazar münasibətləri baxımından məqsədəuyğun deyildir.

Auditə təriflər verilərkən mühasibat və maliyyə hesabatlarının eyni mənalı qoyuluşu əsassız sayılır. Burada bərabərlik işarəsi məqsədəuyğun deyildir.

Əgər mühasibat hesabatı anlayışı mövcud qanunvericiliklə müəyyən edilmişdirsə və onun strukturu və məzmunu müvafiq təlimatlar ilə müəyyən olunursa, maliyyə hesabatı dedikdə nə başa düşüldüyünü bu gün heç kim tam aydın əks etdirmir. O cümlədən, mühasibat hesabatı ilə bilavasitə əlaqədar olan statistik hesabat mövcuddur. Müəssisədə büdcə, büdcədən kənar və sosial təyinatlı fondlar üzrə ödənişlər hesablanır, müvafiq hesabatlarda əks olunur, bütün bunların əsası isə mühasibat uçotudur. Hesabatların bu növlərini tam “maliyyə hesabatları” kimi adlandırmaq müasir dövrdə çətinlik yaradır.

Maliyyə hesabatı anlayışının tətbiqi müəssisənin iqtisadi hesabatının daha geniş başa düşülməsinə yardım edə bilər. Belə yanaşma beynəlxalq təcrübəyə də uyğundur.

“Auditor xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikasının qanununda auditin şərhini belə əks olunur “Audit - əmtəə istehsalı və satışı, xidmət göstərilməsi və iş görülməsi ilə məşğul olan təsərrüfat subyektlərində mühasibat uçotunun dəqiq və dürüst aparılmasının, mühasibat və maliyyə hesabatlarının müstəqil yoxlanılmasıdır”

Auditə MDB məkanında da müxtəlif yanaşmalar mövcuddur, lakin, qəbul edilən əsas yanaşma odur ki, “audit - hesabat hazırlanması məqsədi ilə maliyyə hesabatının və müvafiq maliyyə informasiyasının müstəqil tədqiqidir”. Audit anlayışının izahı, müvafiq Ölkələrin qanunvericilik sənədlərində də açıqlanır.

İqtisadi ədəbiyyatlarda auditin şərhı, tərifi dəfələrlə verilmiş və müzakirə edilmişdir. Bir sıra müəlliflər onu uğurlu, təkmil hesab edir, digərləri isə bu təriflərdə bəzi çatışmazlıqlar görürlər. Məsələn, Y.V.Sokolev, V.V.Skobara və O.L.Ostrovskaya hesab edir ki, hazırkı təriflər əvvəllər mövcud olanlara nisbətən şübhəsiz ki, müəyyən üstünlüklərə malikdir, belə ki, bu açıqlamalar, auditor fəaliyyətinin sahibkarlıq xüsusiyyətini əks etdirir: “Auditor xidmətləri göstərilərkən auditor təşkilatları ilə onların sifarişçiləri arasında yaranan bütün münasibətlər Rusiya Federasiyasının Mülki Məcəlləsi ilə tənzimlənir” [11, s. 31].

Auditor fəaliyyəti bir qayda olaraq yalnız müəssisənin maliyyə - təsərrüfat fəaliyyətinin yoxlanılması ilə məhdudlaşmır. O həm də auditorlar (auditor təşkilatları) tərəfindən öz sifarişçilərinə müqavilə əsasında müxtəlif yönümlü xidmətlər göstərilməsini nəzərdə tutur. Belə xidmətlərə mühasibat uçotunun təşkili və aparılması, maliyyə hesabatlarının tərtibi və səlahiyyətli təşkilatlara təqdim edilməsi, müəssisənin uçot sisteminin Beynəlxalq Standartlara uyğun təkmilləşdirilməsi, uçot prosesinin avtomatlaşdırılması, iqtisadi və maliyyə təhlilinin aparılması, maliyyə proqnozlarının hazırlanması, aktivlərin və passivlərin qiymətləndirilməsi, maliyyə, hüquq, marketinq, menecment sahəsində məsləhətlər verilməsi, təsis sənədlərinin hazırlanması, müəssisənin mühasibat heyətinin təlimatlandırılması və ixtisasının artırılması, informasiya xidmətləri və s. aiddir. İnkişaf etmiş bazar iqtisadiyyatı ölkələrində auditor fəaliyyətinin həyata keçirilməsi praktikas　daha böyük istiqamətlərdə təkmilləşdirilmişdir. Belə ki, ABŞ qanunlarına görə səhmləri qiymətli kağızlar bazarına çıxarılan bütün səhmdar cəmiyyətlərinin maliyyə - təsərrüfat fəaliyyətinin auditı məcburi xarakter daşıyır. Eyni zamanda iri həcmli qeyri-səhmdar cəmiyyətlərinin, məhdud məsuliyyətli cəmiyyətlərin, ailə firmalarının və ayrı-ayrı

sahibkarlara məxsus olan firmaların da əksəriyyəti audit yoxlamasından keçirlər [18, s.34].

Auditin mühasibatlığa daha yaxın nəzarət formasını K.A.Uqolnikov belə qeyd edir: “Audit-müəssisə və təşkilatda mühasibat uçotunun dürüst və dəqiq”.

Audit iqtisadi fəaliyyətin uğurlu inkişafına təsir göstərərək, bazar iqtisadiyyatı şəraitində müəssisənin böhran vəziyyətindən çıxması üçün alternativ yollar göstərmək qabiliyyətinə malikdir. Qeyd edildiyi kimi auditor fəaliyyəti sifarişçi ilə bağlanan müqavilə əsasında həyata keçirilir. Auditin həyata keçirilməsi mövcud qanunvericiliklə, normativ-hüquqi sənədlərlə tənzimlənir.

Müəssisədə müasir təcrübəyə uyğun olaraq, auditbölməsi müxtəlif istiqamətlərdə təşkil oluna bilər. Auditbölməsi əsasən kiçik müəssisələrdə yaradılır. Bu birbaşa əlavə xərclərlə bağlı olduğu üçün belə müəssisələrdə daxili auditor vəzifəsini hər hansı bir əməkdaşa (mühasibatlıq, maliyyə işçisindən, müdriyyətdən başqa) və ya kənar auditora həvalə etmək mümkündür.

Auditbölməsi daha çox orta və iri səviyyəli müəssisələrdə yaradılır. Audit sistemi müvafiq normativ-hüquqi baza əsasında fəaliyyət göstərir. Audit bölməsi yuxanda göstərilən əsasnaməyə malik olur, eyni zamanda müəssisədə onun fəaliyyətini tənzimləyən müəssisədaxili standartlar, normativ sənədlər də mövcud olmalıdır.

Müəssisədə auditbölməsinin yaranma mexanizmi təsis sənədlərində öz əksini tapmalıdır. Ümumilikdə, müəssisələrin auditbölməsinin hüquqlarında müəyyən oxşarlıq vardır. Auditbölməsinin hüquqlarını aşağıdakı şəkildə təsnifləşdirmək mümkündür.

- daxili auditin funksiya və vəzifələrinin həyata keçirilməsini təşkil etmək məqsədi ilə müəssisənin müdiriyyətdən, menecerindən, funksional idarəetmə orqanlarının rəhbərliyindən (mühasibat, maliyyə, hüquq, təchizat və s.) informasiyalar, zəruri sənədlər almaq, sorğular keçirmək;
- daxili auditin səlahiyyətlərinə aid olan çərçivədə müəssisənin müxtəlif kateqoriyalı əməkdaşlarından yazılı və şifahi izahatlar almaq;

-idarəetmə sisteminin, istehsalın səmərəliliyinin yüksəldilməsi, nəzarət sisteminin, konkret nəzarət istiqamətlərinin təkmilləşdirilməsi məqsədi ilə müəssisə rəhbərliyinə zəruri təklif və tövsiyyələr vermək, tədbirlər planı hazırlamaq;

-maliyyə-təsərrüfat fəaliyyətinin mövcud qanunvericilikdən, normativ-hüquqi sənədlərdən, norma və standartlardan kənarlaşmasına səbəb olmuş şəxsləri, müəyyən etmək, onların qeyri-qanuni və qeyri-peşəkar fəaliyyətini sübutlarla əsaslandıraraq, bu haqda rəhbərliyə, təsisçilərə, mülkiyyətçilərə məlumat vermək;

-müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətinin genişləndirilməsi məqsədi ilə daxili auditin səlahiyyətləri çərçivəsində digər müəssisə və təşkilatlarla əlaqələr saxlamaq.

Auditkənar auditin funksiyalarını (fəaliyyət ilə bağlı maraqlı tərəflərə rəsmi auditor rəyi verilməsindən başqa) təkrarlama da bilər. Lakin, daxili auditin müəssisədə fəaliyyət dairəsi daha çox şaxəlidir. Belə ki, o müəssisədə daxili münasibətlərin tənzimlənməsində, fəaliyyətin təşkili və inkişafında, idarəetmə sistemi üzrə məqsədyönlü və çevik qərarlar qəbul olunmasında, müəssisədə cari, perspektiv dövrlər üzrə müxtəlif yönümlü təhlillər aparılmasında daha yaxından, mütəmadi olaraq iştirak edir.

Daxili auditin konkret funksiya və vəzifələrini mövcud qanunvericiliyə əsasən onu yaradan qurum müəyyənləşdirir, qeyd olunduğu kimi bu bölmənin yaranma prinsipləri öz əksini müəssisənin təsis sənədlərində tapır. Əksər ölkələrin təcrübəsi auditslrukturunun funksiyalarının geniş olmasını göstərir.

Belə ki, Daxili auditor audit xidməti növlərinə aid olunan müxtəlif növ xidmətləri həyata keçirməyi bacarmalıdır (yalnız təsərrüfat fəaliyyəti ilə bağlı rəsmi auditor rəyi verilməsindən başqa). Daxili auditor maliyyə, uyğunluq və əməliyyat auditlərini aparmalıdır. Daxili auditin əhatə etdiyi fəaliyyət sahəsini təhlil edərək, daxili auditorların funksiyalarını dörd əsas istiqamətdə müəyyənləşdirmək məqsədəuyğundur:

- səmərəliliyin qiymətləndirilməsi və ona nəzarət;
- xüsusi və məqsədli audit;
- məsləhət xidmətləri;

- müəssisənin fəaliyyətinin qiymətləndirilməsi ilə əlaqədar xarici mühitin (digər əlaqəli müəssisənin, sərmayə, investisiya qoyulan müəssisənin, bazarın) auditı.

Xüsusi və məqsədli audit funksiyası - müəssisənin ali rəhbərliyinin, onun təsisçi və mülkiyyətçilərinin maliyyə nəzarətini, gücləndirmək, maliyyə dayanaqlığını möhkəmləndirmək, maliyyə intizamının pozulması hallarını müəyyən edib, aradan qaldırmaq, informasiyanın möhtəbərliyini yoxlamaq, mühasibat uçotu sistemini qiymətləndirmək, maliyyə - təsərrüfat əməliyyatlarının müvafiq qanunvericiliyə, norma və standartlara uyğun aparılmasını müəyyən etmək məqsədi ilə müəssisədə, onun filial və bölmələrində, törəmə müəssisələrində maliyyə-nəzarət yoxlamalarını audit vasitəsilə həyata keçirməsidir. [21 s.184]

Məsləhət xidmətləri funksiyasına - müəssisənin səmərəli fəaliyyət göstərməsi ilə bağlı müdriyyətin, menecerin düzgün və məqsəduyğun qərar qəbul etməsinə təsir göstərəcək informasiya və məsləhətlərin verilməsi, funksional xidmət strukturlarının işinin səmərəliliyini yüksəltmək məqsədilə məsləhətlərin verilməsi, biznesin inkişafı ilə bağlı təşkilatı, idarəetmə, hüquqi, texniki-iqtisadi, texnoloji-istehsal və digər sahələrdə müəssisə rəhbərliyinə məsləhətlərin verilməsi kimi məsələlər aid edilir.

Ümumiyyətlə daxili auditin mahiyyəti, məqsədinin araşdırılması nəzəriyyəsində müstəqil qiymətləndirmə anlayışı kəskin mübahisə yaradır. Bəzi mütəxəssislər fikir irəli sürürlər ki, daxili nəzarətçilər yalnız müəyyən olunmuş qaydada bu və ya digər vəzifəli, məsul şəxslərin işlərindəki çatışmazlıqlara dair faktları aşkar çıxarmalıdırlar. Digər mütəxəssislər isə hesab edirlər ki, daxili auditor yalnız aşkar olunmuş faktlar barədə sadəcə məlumat verməklə kifayətlənməməli, kəməcinin təhlil əsasında onları qiymətləndirməlidir.

Qeyri-maddi aktivlərin Auditin əsaslandırılmış mahiyyəti

Audit (tərif)		audit idarəetmənin ayrılmaz tərkib hissəsidir • Risklər və daxili nəzarət sistemləri sahəsində müəssisənin fəaliyyətlərini istiqamətləndirir • İdarəetmə qərarlarının qəbul edilməsi üçün maliyyə məlumatlarının etibarlılığını təmin edir.
Auditin (sahələr)	Daxili (obyektləri)	Nəzarət sisteminin və mexanizminin yoxlanılması « Maliyyə və istehsalat məlumatları • Aktivlərin qorunmasının təmin olunması • Qanunlara, təlimatlara, sərəncamlara, müəyyən olunmuş standartlara (qaydalara) riayət edilməsi

		Müəssisənin fəaliyyətinin müəyyən olunmuş məqsəd və vəzifələrə uyğunluğu
Audit nəzarət müəssisənin “müdafiəçisi”(qoruyucu) kimi		• Rüşvətxorluğa və korrupsiyaya qarşı mübarizə • Maliyyə hesabatlarında saxta məlumatların aradan qaldırılması • İstehsal və kommersiya risklərinə nəzarət

Audit nəzarətin nəticələri	İdarəetməyə böyük diqqət • Riskin qiymətləndirilməsinin təkmilləşmiş metodları • Qanun pozuntusu hallarının azalması • Səmərəliyin artması • Vəsaitlərə qənaət olunması • Maliyyə hesabatlarının yüksək etibarlılığı • Aktivlərin qorunması
----------------------------	---

Audit fəaliyyətində əsas yer tutan ən başlıca amillərdən biri riskin qiymətləndirilməsidir. Daxil audit aşağıdakılar barədə fəaliyyət və məlumat verilməsini həyata keçirən idarəetmə sistemlərinə aid riskləri qiymətləndirir:

Maliyyə və əməliyyat informasiyalarının düzgünlüyü və tamlığı;

Fəaliyyətin nəticəsi və səmərəliliyi;

Müəssisə aktivlərinin qorunması;

Fəaliyyətin qanunlara, qaydalara və bağlanmış müqavilələrə uyğunluğu.

Ümumiyyətlə, daxil auditin məqsəd və vəzifələrini özündə əks etdirən dörd əsas şərt mövcudur:

1. Müəssisədə daxili nəzarət sisteminin təşkili və fəaliyyət göstərməsi üçün müəssisə rəhbərliyinin məsuliyyəti;
2. Əminlik dərəcəsinin yetərliliyi. Belə ki, daxili nəzarət sistemi tam olmasa da maliyyə (mühasibat) hesabatının etibarlılığına və qərəzsizliyinə kifayət qədər əminlik yaratmalıdır;
3. Mövcud olan məhdudluq. Daxili nəzarət sistemi onun qurulması və tətbiqi ilə bağlı xüsusiyyətləri nəzərə almırsa, ona səmərəli bir sistem kimi baxmaq qeyri- mümkündür;
4. İnformasiyanın işlənməsi üsulu. Daxili informasiyanın həm “əlyazma” üsulu ilə, həm də kompüter mühitində keyfiyyətlə işlənməsini təmin etməlidir.

Göstərilən məqsədlərin reallaşdırılması üçün çox vacibdir ki, müəssisədə auditxidmətinin fəaliyyəti onun hüquq və vəzifələrini, həmçinin işlərini səmərəsinə

təminat üzrə müəssisə rəhbərinin zəmanətini nəzərdə tutan müvafiq əsasnamə ilə aydın müəyyən edilsin.

Belə olan halda ciddi araşdırmalar nəticəsində aşkar edilmişdir ki, bəzən bir sıra iqtisadçı alimlər daxili auditlə təftişi eyniləşdirir və ya altetmativ sayırlar. Bizim fikrimizcə daxili auditlə təftişin məqsəd və vəzifələri arasında çox ciddi fərqlər mövcuddur. Təsərrüfat subyektlərində aparılan sənədli təftiş təcrübəsinə əsaslanmaqla qeyd etmək olar ki, onun əsas vəzifələrinə maliyyə -təsərrüfat fəaliyyətini tənzimləyən sənədlərin tələblərinə əməl edilməsinə nəzarətin həyata keçirilməsi, mühasibat uçotunun təşkilinin təkmilləşdirilməsi, maddi, əmək və maliyyə vəsaitlərindən səmərəli və qənaətcil istifadədə onun rolunun yüksəldilməsi, müəssisənin əmlakının qorunması üzrə uçotun quruluşunun və təsərrüfatdaxili nəzarətin hərtərəfli öyrənilməsi, ilkin sənədlərdə, uçot registriərində və hesabatlarda təsərrüfat və maliyyə əməliyyatlarının əks olunmasının tamlığının, müntəzəmliyinin və etibarlılığının müəyyən edilməsi, mütərəqqi uçot fonna və metodlarının tətbiqinə nəzarət, uçotun aparılması üzrə işlərin optimallaşdırılması və avtomatlaşdırılması daxildir.

Qeyri-maddi aktivlərin auditinin qarşısında duran vəzifələrin dairəsi daha genişdir. Nəzarətdən başqa, auditxidməti maliyyə (mühasibat) hesabatının təhlili və idarəetmə qərarlarının qəbulu üçün rəhbərliyə İnformasiyanın təqdim olunması (əgər baş müəssisə öz filiallarını yoxlayırsa, onda informasiya baş müəssisənin rəhbərliyinə təqdim olunur), idarəetmə sistemində mövcud risk dairəsinin müəyyən edilməsi, təsərrüfat əməliyyatlarının müvafiq qaydada əks olunmasının və hesabatın düzgün hazırlanmasının yoxlanılması, kənar auditorlarla qarşılıqlı əlaqə, vergi və digər orqanlar tərəfindən tətbiq oluna biləcək sanksiyalar barədə xəbərdarlıq istiqamətlərində iş aparmalıdır.

Məqsəd və vəzifələrdəki fərqlərdən başqa, auditlə təftiş arasında digər fərqləridə mövcuddur. Audit, ilk növbədə, yoxlanılan struktur bölməsinə (filial və ya nümayəndəliyə) kömək etməyə, təftiş isə çatışmazlıqların aşkar edilməsi və təqsirkarların cəzalandırılması ilə onların aradan qaldırılmasına yönəlir.

İ.A.Blankın kitabında və V.M.Quliyevin məqaləsində qeyri-maddi aktivləri ayrıca deyil, bütövlükdə, yəni qeyri-maddidənkənar aktivlərlə birlikdə təsnif edilmişdir. A.Y.Staxanovun monoqrafiyasında qeyri-maddi aktivləri daha geniş təsnif edilmişdir. Bunu belə də başa düşmək olar ki, qeyri-maddi aktivlərinin auditi heç də həmin təsnifat əlamətlərinin hamısı üzrə ayrı-ayrılıqda aparılmır. Əksinə, qeyri-maddi aktivlərinin uçotunun təşəkkül tapmış metodikası əsasında biz onları müxtəlif əlamətlər üzrə qruplaşdırırıq və yaxud qruplaşdırmalıyıq.

Metodik ədəbiyyatlarda verilmiş təsnifat əlamətləri və həmin əlamətlərə görə qeyri-maddi aktivlərinin təsnifatı və qruplaşdırılması müasir şəraitdə bütövlükdə bu sahədə informasiyanın formalaşmasına, iqtisadi təhlilin aparılmasına imkan verir, Bununla belə ayrı-ayrı müəlliflərin bizə mübahisəli görünən araşdırmalarına öz münasibətimizi bildirməyi lazım bilirik. [45, 185]

Bəzi müəlliflər, A.İ.Blank, S.M.Qasimov və başqaları likvidlik dərəcəsinə görə aktivləri qruplaşdırarkən onların bəzilərinin olmadığını göstərirlər. S.M.Qasimov likvid aktivlərə nələrin daxil olduğunu açıqlamasa da A.İ.Blank həmin aktivlərə biinlan daxil edir: ümitsiz debitor: borclarını; gələcək dövrlərin xərclərini; cari və keçmiş illərin zərərlərini. Zənnimcə, sadalanan bu aktivlərin heç birini likvid olmayan aktivlərə aid etmək düzgün deyil. Bu səbəbdən də, əgər onlar silinirsə, deməli, qeyri-maddi aktivlərinin tərkibindən silinmiş olurlar və onların likvidliyindən danışmaq mənasızdır.

Gələcək dövrlərin xərclərinin likvid və yaxud likvid olmayan qeyri-maddi aktivlərə aid olunub-olunmaması mübahisəli olaraq qalır. Bəzi ədəbiyyatlarda, məsələn, P.S.Bezrukixin redaktəsə ilə buraxılmış dərslikdə bağlıdır. Məsələn, daxil olan materialları biz ona görə qiymətləndiririk ki, onların neçəyə başa gəldiyini, istehlak olunan və satılan məhsulun maya dəyərini, satışın nəticələrini müəyyən edə bilək və s. sadalanan aspektlərin hamısı qiymətləndirməni zəruri edir, çünki qiymətləndirmə həmin hadisələr haqqında lazımi informasiyam formalaşdırır

Əvvəlcə biz qeyri-maddi aktivlərinin qiymətləndirilməsini obyektiv zərurətə çevirən ən başlıca aspekt, yaxud kriteriya üzərində dayanaq.

Deməli, müəssisə aktivlərini düzgün qiymətləndirmək və mənfəəti real müəyyən etməklə investorları maraqlandırmaq əsasında öz əlavə maraqlarını da təmin etmiş olur.

Beləliklə, müəssisə aktivlərinin qiymətləndirilməsini başlıca strateji məqsədi mənfəətin real kəmiyyətini müəyyən etmək və onu daha da artırmaqdır.

Lakin aktivlərin qiymətləndirilməsinin zəruriliyini tək-cə yuxanda göstərilən strateji məqsədin həyata keçirilməsilə bağlamaq olmaz. Aktivlərin qiymətləndirilməsi aşağıdakı məsələlərin (vəzifələrin) həlli üçün də vacibdir:

- Müəssisənin maliyyə hesabatında lazımi informasiyanın formalaşması (əsasən kənar istehlakçılar üçün) və interpretasiyası üçün;

- Çəkilməmiş xərclərin, deməli, məhsulun, işin və xidmətin real maya dəyərini hesablamaq və qiymət siyasətini formalaşdırmaq üçün;

- Müəssisənin maliyyə nəticələrini və maliyyə vəziyyətini müəyyənləşdirmək üçün;

- Müəssisənin bazar qiymətini müəyyən etmək üçün;

- Bir çox vergilərin hesablanması (xüsusən də əmlak vergisinin hesablanması) üçün baza göstəricisinin düzgün müəyyən edilməsi;

- Bir sıra iqtisadi göstəricilərin düzgün müəyyən edilməsi, onların digər müəssisələrin, sahələrin göstəriciləri ilə müqayisəsini aparmaq üçün,

- Bir sıra strateji inkişaf məsələlərinin həllində düzgün qərarların qəbul edilməsi üçün.

Göründüyü kimi, aktivlərin qiymətləndirilməsi həm keçmiş hadisələrə qiymət vermək, həm də cari və perspektiv məsələləri müəyyən etmək üçün lazımdır. Təbii ki, qiymətləndirmə qarşısında qoyulan həmin məsələlərin həlli qiymətləndirmənin özünə müxtəlif aspektlərdən yanaşılmasını, qiymətləndirmənin müxtəlif metodlarından və üsullarından istifadə edilməsini zəruri edir. Bununla əlaqədar təsadüfi deyil ki, uzun illərdir iqtisadçı-mühasiblər arasında aktivlərin qiymətləndirilməsi sahəsində bir fikir formalaşmamışdır və bu mübahisəli olaraq qalır. Amerika iqtisadçıları E.S.Xendriksenin və M.F.Van Bredanın fikrincə,

aktivlərin daha yaxşı qiymətləndirilməsi ətrafında gedən diskussiyalarda iştirak edənləri iki qrupa bölmək olar; “tarixçilər” və “futuristlərə”

Onlardan birincisi aktivlərin maya dəyərinə görə qiymətləndirilməsinə, ikincilər isə-cari xərclərə görə qiymətləndirilməsinə üstünlük verirlər. Həmin müəlliflər “tarixçilər” və “futurist”lərin mövqelərini açıqlayaraq göstərilər ki, birincilərin mövqeyi əsasında qiymətləndirmənin aparılması ilə şirkətin keçməsinə daha yaxşı əks etdirmək olur, ikincilərin mövqeyi əsasında aparılan qiymətləndirmə isə firmanın perspektivlərini aşkar etməyə imkan verir.

E.S.Henderiksen və M.F.Van Breda aktivlərin qiymətləndirilməsi sahəsində öz araşdırmalarını apararaq belə nəticəyə gəlmişlər ki, aktivlər müxtəlif mövqelərdən qiymətləndirilə biləcəyi üçün maliyyə hesabının istehlakçıları olan investorların və digərlərinin mənafeyinə uyğun olaraq qiymətləndirməni bir neçə göstəriciləri üzrə nəzərdə tutmaq olar: aktivin maya dəyəri, aktivin dəyişdirilməsinin dəyəri, aktivlərin dəyişdirilməsi ilə əlaqədar gözlənilən gələcək xərclər, keçmiş satış qiyməti, cari satış qiyməti, satışın gözlənilən dəyəri. [41, 102]

Ölkəmiz 70 ildən artıq bir müddətdə Sovet İttifaqının gedən diskussiyalarda iştirak edənləri iki qrupa bölmək olar; “tarixçilər” və “futuristlərə”.

Onlardan birincisi aktivlərin maya dəyərinə görə qiymətləndirilməsinə, ikincilər isə-cari xərclərə görə qiymətləndirilməsinə üstünlük verirlər. Həmin müəlliflər «tarixçilər» və «futurist»lərin mövqelərini açıqlayaraq göstərilər ki, birincilərin mövqeyi əsasında qiymətləndirmənin aparılması ilə şirkətin keçməsinə daha yaxşı əks etdirmək olur, ikincilərin mövqeyi əsasında aparılan qiymətləndirmə isə firmanın perspektivlərini aşkar etməyə imkan verir.

E.S.Henderiksen və M.F.Van Breda aktivlərin qiymətləndirilməsi sahəsində öz araşdırmalarını apararaq belə nəticəyə gəlmişlər ki, aktivlər müxtəlif mövqelərdən qiymətləndirilə biləcəyi üçün maliyyə hesabının istehlakçıları olan investorların və digərlərinin mənafeyinə uyğun olaraq qiymətləndirməni bir neçə göstəriciləri üzrə nəzərdə tutmaq olar: aktivin maya dəyəri, aktivin dəyişdirilməsinin dəyəri, aktivlərin

dəyişdirilməsi ilə əlaqədar gözlənilən gələcək xərclər, keçmiş satış qiyməti, cari satış qiyməti, satışın gözlənilən dəyəri.

Ölkəmiz 70 ildən artıq bir müddətdə Sovet İttifaqının tərkibində olmuş, o zaman isə bütün ölkə üzrə vahid uçot və hesabat sistemi var idi. Bu sistem iqtisadi hadisə və proseslərdən daha çox siyasi-ideoloji təsir altında formalaşırdı. Ölkədə inflyasiyanın, işsizliyin, rəqabətin hökm sürdüyü bazarın olması hətta ağıla belə gətirilmirdi, baxmayaraq ki, bütün bunlar gizli şəkildə var idi. Hər halda belə halların rəsmi şəkildə qəbul edilməməsi, yaxud da dolayı yollarla qəbul edilməsi (məsələn, ölkədə əmlakın müəyyən dövrdən yenidən qiymətləndirilməsi əslində inflyasiyanın təsiri altında baş verirdi) aktivlərin uçot və hesabatda hansı qiymətlərlə əks etdirilməsi problemini ciddi şəkildə gündəliyə qoymurdu. İqtisadi resurslara, hansılar ki, müəssisələrin istehsal fəaliyyətini həyata keçirmək üçün istifadə edilirdi, həmçinin də satdan hazır məhsullara stabil qiymətlərin (topdansatış, preyskurant, pərakəndə və s.) mövcudluğu şəraitində aktivlərin dəyəri dəyişmirdi. Ona görə də aktivlər uçotu hesabatda faktiki maya dəyərilə qiymətləndirilirdi. Əsas vəsaitlərin və digər uzunmüddətli aktivlərin faktiki maya dəyəri onların ilk dəyərini təşkil edirdi. Material qeyri-maddi vəsaitləri cari uçotda plan nmya dəyəri, yaxud uçot qiymətlərilə qiymətləndirilsə də son nəticədə onların sintetik uçotu və hesabatı faktiki maya dəyəri üzrə aparılırdı. Başqa sözlə, o dövrdə aktivlərin qiymətləndirilməsi sırf tarixi xərclər konsepsiyasına əsaslanırdı.

Ölkədə bazar iqtisadiyyatı formalaşdıqca aktivlərin qiymətləndirilməsi metodlarının dəyişdirilməsi zəruriliyi də meydana çıxdı.

Konkret olaraq müəssisə aktivlərinin qiymətləndirilməsi zərurililiyi “Mühasibat uçotu haqqında” AR-nın Qanununda təsdiq edildi.

Qeyd edək ki, qeyri-maddi aktivlərinin qiymətləndirilməsi metodları əslində beynəlxalq aləmdə qəbul edilmiş metodlara və üsullara uyğunlaşdırılmışdır. Məsələn, adi çəkilən qanunda istehsala buraxılan materialların eləyərinin FIFO və LIFO metodları ilə silinməsinə icazə verilməsi dediklərimizi əyani şəkildə sübut edir.

Ancaq həmin metodların ölkəmizin uçot və hesabat praktikasında istifadə olunması yalnız nəzəri cəhətdən mümkündür, çünki onların praktiki tətbiqi mexanizmi hələ işlənib hazırlanmamışdır. Həmin metodların tətbiqi ilk növbədə dövlətin müəyyən etmiş olduğu vergi qanunvericiliyi ilə uzlaşdırılmamdır. Hələlik isə belə bir mexanizm yoxdur və buna görə müəssisələr material qeyri-maddi aktivlərini ənənəvi metodlarla - plan maya dəyəri, uçot qiymətləri, orta maya dəyəri metodları ilə qiymətləndirirlər. Bu qiymətləndirmə metodları adətən cari uçotun aparılması üçün istifadə edilir və əslində onlar uçot qiymətləri kimi qəbul edilir. Lakin o da məlumdur ki, qeyri-maddi aktivlərinin qiymətləndirilməsinin həmin metodlarının heç də hamısı maliyyə hesabatlarının tərtibi zamanı istifadə edilmir. Belə ki, maliyyə hesabatının tərtibi zamanı plan maya dəyəri, uçot qiymətləri metodlarından ümumiyyətlə istifadə olunur.

Cari qiymətlərdən, başqa sözlə, bazar qiymətlərindən, inflyasiya proseslərinin təsiri barədə informasiya almaq üçün istifadə edilməsidir. Belə informasiya isə ilk növbədə maliyyə hesabatında öz əksini tapmalıdır. Deməli, cari, yaxud bazar qiymətlərindən istifadə etməklə qeyri-maddi aktivlərinin qiymətləndirilməsi daha çox hesabatın tərtib edilməsi üçün zəruridir. Cari, yaxud bazar qiymətləri yalnız hesabatın tərtib edilməsi üçün istifadə edilmir, eyni zamanda təhlil edilən aktivlərin cari dövrdə hansı dəyərlə satıla biləcəyini də göstərir. Əslində isə bu o deməkdir ki, aktivlərin cari qiymətləri ilə onların xaric olma dəyəri arasında uyğunluq yaranır. Odur ki, hesabatın tərtib edilməsi üçün bu konsepsiyanın nəzərə alınması vacibdir. Bu barədə işin növbəti fəsilərində daha geniş söhbət açılacaqdır.

Qeyri-maddi aktivlərinin təsnifatı və qiymətləndirilməsi onların uçotunun aparılmasının əsasını təşkil edir. Bununla belə həmin aktivlərin uçotunun aparılması metodikası da dərindən araşdırılmalı və təkmilləşdirilməlidir. Həmin məsələləri növbəti fəsildə ətraflı nəzərdən keçirək.

II FƏSİL. QEYRİ-MADDİ AKTİVLƏRDƏN İSTİFADƏ ÜZƏRİNDƏ MALİYYƏ AUDİTİNİN PROBLEMLƏRİ

2.1 Qeyri-maddi aktivlərdə istifadə üzərində maliyyə auditinin təşkili problemləri

Qeyri-maddi aktivlərə daxildir: şirkətin təsərrüfat-maliyyə işlərində strateji vəzifə daşıyan və çox zaman intervalında onun faydalandığı intellektual məhsulların son halları, kompüter proqramları, mövcud yaxud başqa sektorlara əsasən proqram təminatları, bədii əsərlər, müəllif hüquqları, təbii resurslardan faydalanmaq üçün verilən səlahiyyətlər, rəsmi icazələr, alış-veriş markaları, imtiyaz nişanları, yarlıqlar və sair bu cür maddi məmulatlarla bilavasitə bağlılığı olmayan, ancaq maddi emal zamanı sözügedən və yaxud başqa qaydada özünü göstərən kapitallar. İstənilən şirkət emalın xüsusi özəlliklərinə əsasən, göstərilmiş qeyri-maddi aktivlərin formalarının hər birindən sözügedən və yaxud başqa səviyyədə faydalana bilər. İclas yoxlama-ekspertizası ərzində şirkət və qurumlarda qeyri-maddi aktivlərin varlığı, onların əldə olunması, təsərrüfata yatırım olunması, fəaliyyəti, istifadəsi, təsərrüfatdan ləğv edilməsi, qeyri-maddi aktivlərə aid uçot və hesabat prosedurlarının durumu dəyərləndirilməlidir.

Əgər qeyri maddi aktiv təşkilatın özü tərəfindən yaradılmışsa onların ilkin dəyərinə faktiki çəkilmiş xərclər, məsələn material məsrəflərinin, işçilərə hesablanmış əmək haqqının, sosial sığorta üçün ayırmaların, kənar təşkilatların xidmətlərinin haqqının məbləği, patent rüsumları daxildir. [31, 18]

Qeyri-maddi aktivlərin iclası mühasibat uçotu informasiyaları hesabına keçirilir. İclas zamanı uçot informasiyalarına görə şirkətdə var olan qeyri-maddi aktivlərə görə onların tutduğu mövqe, istifadə edildiyi vasitə, ona məsuliyyət daşıyan maddi-məsul biri, təsərrüfata nüfuz etdiyi tarix, ucot dəyəri, ilk qiyməti, toplanmış amortizasiya dəyəri və başqa buna bənzər informasiyalar qeyd edilən dislokasiya cədvəli işlənib hazırlanır. Sözügedən cədvəl tərtib edildikdən sonra

şirkətdə var olan qeyri-maddi aktiv vasitələrinin siyahıya alınması işləri gedir. Siyahıya alınma sayəsində qeyri-maddi aktiv vasitələrinin şirkətdə var olmasının dəqiq informasiyaları qazanılır. Qazanılmış dəqiq informasiyalar dislokasiya cədvəlində göstərilmiş ucot informasiyaları ilə qarşılaşdırılaraq, qeyri-maddi aktivlərə görə artıqlıq və əskiklik müəyyənləşdirilir. Qeyri-maddi aktiv vasitələrinə görə müəyyənləşdirilmiş artıqlıq və əskikliyin situasiyalarının hər biri tədqiq edilir. Sözügedən materiallara görə uyğun tədbirlər təyin edilir.

Deyilənlərdən əlavə, iclas prosesi ərzində qeyri-maddi aktiv vasitələrinin uçotunun doğru şəkildə yerinə yetirilməsi, onlara məxsus amortizasiya ayırmalarının doğru təyin edilməsi və məsrəflərin tərkibinə doğru nüfuz edilməsi, vasitənin öz təyinatına müvafiq və məqsədəuyğun faydalanılması və başqa buna bənzər mövzular nəzərdən keçirilir. Buna görə şirkətdə qeyri-maddi aktivlərin istifadə edilməsinin iqtisadi analizi həyata keçirilir. Analiz sayəsində ortaya çıxmış nöqsanların ləğv edilməsinə görə təkliflər tərtib edilir. İclas məmullatları uyğun şərtlər nəticəsində bitir və auditor təklifi işlənilib hazırlanır.

Ayrı-ayrı təsərrüfat vasitələrində təsərrüfat işlərinin fərqli sektorlarında iclas xüsusi özəlliklərə sahibdir. Şirkət və qurumların təsərrüfat işlərinin fərqli sektorlarında iclasın hədəfində olan funksiyalar “Auditor xidməti haqqında” Azərbaycan Respublikası Nizamnaməsinin əmrləri ilə təyin edilməkdən əlavə, onlar ilk öncə, iclasın çevrələdiyi sektorun səciyyəvi özəlliklərindən, iclasın növündən, formasından və mövqeyindən asılıdır.

Şirkətin təsərrüfat-maliyyə işlərində qeyri-maddi aktivlər əsas rol oynayır. Qeyri-maddi aktivlər istehsalın maddi-texniki stokunun əsas ayrılmaz hissəsidir.

Qeyri-maddi aktivlərin iclasının qayəsi onların qorunmasını həyata keçirmək, mövcud vəziyyətini qiymətləndirmək və qeyri-maddi aktivlərin fəaliyyətinə monitorinq edilməsi, onların təsərrüfatdan ləğv olunması və nəticədə qazanılan xeyir və ziyanın doğru şəkildə dəyərləndirilməsini həyata keçirir, o cümlədən onlara doğru

şəkilə amortizasiya ayırmaları müəyyənləşdirilməsinin monitorinqindən təşkil edilmişdir.

Bundan ötrü qeyri-maddi aktivlərin icrası zamanı müxtəlif qeyri-maddi aktiv obyektlərinin əldə olunması, onların təsərrüfata nüfuz etməsi, uçota alınması, onlara amortizasiya təyin edilməsi, təkrarən dəyərləndirilməsi, təsərrüfatdan ləğv edilməsinin Azərbaycan Respublikasının icrası gerçəkləşdirilən qanunverici və normativ-hüquqi protokollarının şərtlərinə müvafiqliyi təyin edilir. Daha sonra isə qeyri-maddi aktivlərlə əlaqəli olan mühasibat və maliyyə prosedurlarının rəsmi şəkildə monitorinqi keçirilməklə, bu prosedurlarda yaranan uzaqlaşmalar, qanun pozutuları, mənfi situasiyalar müəyyən edilir. Audit verən şəxs, eyni zamanda monitorinq edən vaxt qeyri-maddi aktivlərin sintetik və analitik ucotunun həyata keçirilməsi, ümumən qeyri-maddi aktivlərə xas olan mühasibat ucotunun durumu, uyğun reportların hazırlanması və verilməsi şərtlərinə riayət edilməsini gözdən keçirməlidir.

Qeyri-maddi aktivlərin fəaliyyətinin auditi zamanı onların səmərəli şəkildə əldə olunmasına və doğru formada rəsmiləşdirilməsinə və məbləğin gerçəkliyinə diqqət yetirilməlidir. Bu vaxt icrası gerçəkləşdirilən qanunverici normativ-hüquqi protokollar, göstərişlər, təkliflər və başqa normativ qiymətli kağızlar əsas götürülməlidir.

Azərbaycan Respublikası Vergi qanunvericiliyinin 143-cü maddəsinə görə qeyri-maddi aktivlərin qiymətinə ödənilən vəsait, o cümlədən vergi ödəyəninin gəlirdən çıxmaq səlahiyyətinə sahib olduğu məsrəflər və təzədən dəyərləndirilməsindən əmələ gələn artım nəzərə alınmamaqla, aktivlərin məbləğini çoxaldan başqa məsrəflər əlavə edilir.

Aktivlər kreditlər tərəfindən əldə edildiyi zaman, kredit faizləri aktivlərin qiymətini çoxaltmır və Azərbaycanın Vergi qanunvericiliyinin 108-ci maddəsinə müvafiq olaraq gəlirdən tutulur.

Azərbaycanın Vergi qanunvericiliyinin 118-ci "Qeyrimaddi aktivlərə görə yaranan məsrəflərin gəlirdən çıxılması" maddəsinə görə:

- Səlahiyyətli və fiziki fərdlərin 1 ildən çox zaman ərzində təsərrüfat işlərində faydalandıqları maddi olmayan obyektlərə görə yaranan məsrəflər qeyrimaddi aktivlərə daxildir.
- Qeyrimaddi aktivlərə görə yaranan məsrəflər sözügedən qanunvericiliyin 114-cü maddəsi ilə təyin edilən amortizasiya səviyyəsi ilə müəyyənləşdirilən amortizasiya ayırmaları formasında gəlirdən tutulur.
- Qeyrimaddi aktivlərin əldə edilməsinə və yaxud emalına üçün ortaya çıxan məsrəf vergi ödəyəninin vergiyə cəzb edilən gəlirinin təyin edilməsi zamanı gəlirdən tutulmuşdursa, sözügedən məsrəflər amortizasiya olunmalı qeyrimaddi aktivlərin qiymətinə daxil edilmir.

Təkrarən dəyərləndirmə.

Şirkət qeyri-maddi aktivini dəyərləndirmək üçün öz uçot siyasətini yaxud ilkin qiymət nümunəsinə və yaxud təkrarən dəyərləndirmə nümunəsinə müvafiq olaraq təyin etməlidir. Əgər qeyri-maddi aktiv təkrarən dəyərləndirmə nümunəsindən faydalanmaqla uçota düşərsə, bu təsnifata şamil edilən başqa aktivlərin hər biri də, onlara uyğun fəal bazar olmadığı durumlar nəzərə alınmamaq şərti ilə, sözügedən nümunəyə müvafiq olaraq dəyərləndirilməlidir. [35, 82]

İlk analizdən sonra qeyri-maddi aktiv, onun qiymətindən istənilən toplanmış amortizasiya və dəyərdən düşmə ziyanları çıxılmaqla təkrarən dəyərləndirmə vaxtına onun dürüst şəkildə qiyməti olan təkrarən dəyərləndirmə qiyməti ilə verilməlidir. Bu normalar daxilində, dürüst şəkildə qiymət təkrarən dəyərləndirmə qayəsi üçün fəal bazarın informasiyalarına istinad edərək təyin edilməlidir. Tarazlıq reportu verildiyi günə aktivin tarazlıq qiymətinin onun dürüst şəkildəki qiymətindən ciddi olaraq seçilməməsi üçün təkrarən dəyərləndirmə yetərinə nizamlı şəkildə təmin edilməlidir.

Qeyri-maddi aktiv təkrarən dəyərləndirildikdə, təkrarən dəyərləndirmə tarixinə olan müəyyən toplanmış amortizasiya aktivin kompleks tarazlıq qiymətindən çıxılır və geridə qalan xalis miqdar aktivin təkrarən dəyərləndirmə qiyməti ilə üst-üstə düşməsi üçün təzədən təyin olunur.

2.2 Qeyri-maddi aktivlərin sənədləşdirilməsi və uçotunun auditi

İqtisadi subyektlərin qeyri-maddi aktivlərinə təsərrüfat işlərində çox zaman intervalında faydalanılan, qazanc verən ərazilərdən, təbii resurslardan faydalanma səlahiyyətləri, rəsmi icazələr, alış-veriş markaları, imtiyaz nişanları və s. aiddir.

Patentlər- «Daşınmaz mülkün dövlət reyestri barəsində» Azərbaycanın Nizamnaməsinə uyğun olaraq daşınmaz mülkün, eyni zamanda inşası hələ bitməmiş obyektin ipotekası barəsində sazişin dövlət qeydiyyatı prosesində ipotekanın obyekt, ipoteka ilə həyata keçirilmiş öhdəliyin yerinə yetirilmə zaman intervalı, ipoteka saxlayan və ipotekaqoyan haqqında informasiya göstərilir.

İpoteka obyektini tamamilə mülk şəbəkəsi kimi şirkət olduqda, üzərində ipoteka səlahiyyəti qeydiyyata düşən mülkün daxilinə sözügedən şirkətin maddi və maddi olmayan aktivləri, eyni zamanda tikililər, təchizatlar, mexanizm, xammal, hazır material, şərt səlahiyyətləri və digər nəzərə alınmayan səlahiyyətlər şamil edilir. İpotekanın qeydiyyatı ərizənin qeydiyyat idarəsinə nüfuz etdiyi gündən 5 iş günü ərzində həyata keçirilir. İpotekanın dövlət qeydiyyatının başqa özəllikləri, eyni zamanda digər qeydiyyatın həyata keçirilməsi üsulu ipoteka barəsində məcəllədə nizamlanır.

Şirkətə qeyri-maddi aktivlər bir neçə cür nüfuz edə bilər:

1. Qeyri-maddi aktivlərin valyuta ilə alınması;
2. Şirkətin endogen potensialı sayəsində və yaxud qıraq şəxslərin hesabına qeyri-maddi aktivlərin;
3. Təşkilatçılar hesabına şirkətə qanun kapitalı olaraq qoyulan qeyri-maddi aktivlər;
4. Əvəzsiz alınmış qeyri-maddi aktivlər;
5. Qeyri-maddi aktivlərinin əvəzetmə metodu ilə alınması.

Qeyri-maddi aktivlərin geriye qalanı və fəaliyyətinin uçotu 04 N-li "Qeyri-maddi aktivlər" sintetik bazasında aşağıdakı qiymətli kağızlara əsasən həyata keçirilir:

- qəbul-təhvil protokolu;

səhmdarlar cəmiyyətinin idarə iştirakçılarının və yaxud səhmdarların kompleks iclasının aktı;

- qeyri-maddi aktivlərin ləğv edilməsinə aid protokollar.

Təsdiq edilən və çıxarılan qeyri-maddi aktivlərin ilkin qiymətli kağızlarında onların ətraflı rekvizitləri - yəni onların faydalanılma müddəti, ilkin qiymətləri, amortizasiyanın müəyyən edilməsi üsulları, fəaliyyət göstərmə müddəti, çıxmasının müddəti və nədəni göstərilməlidir. "Qeyri-maddi aktivlər" hesabına görə analitik uçot qeyri-maddi aktivlərin çeşidləri və müxtəlif vasitələri üzrə həyata keçirilir. Bununla bağlı olaraq istənilən vasitəyə görə xüsusi şəkildə kart işlənilib hazırlanılır. [9, 102]

Azərbaycanın Vergi qanunvericiliyinin 118-ci "Qeyrimaddi aktivlərə görə yaranan məsrəflərin gəlirdən tutulması" maddəsinə uyğun olaraq:

- Səlahiyyətli və fiziki fərdlərin 1 ildən çox zaman ərzində təsərrüfat işlərində faydalandıqları qeyrimaddi vasitələrə görə yaranan məsrəflər qeyrimaddi aktivlərə məxsusdur.
- Qeyrimaddi aktivlərə görə yaranan məsrəflər bu qanunvericiliyin 114-cü maddəsi ilə təyin olunan amortizasiya səviyyəsi ilə müəyyən edilən amortizasiya ayırmaları formasında gəlirdən tutulur.
- Qeyrimaddi aktivlərin əldə olunmasına və yaxud emalı üçün yaranan məsrəflər vergi ödəyəninin vergiyə cəzb edilən gəlirinin təyin olunması prosesində gəlirdən tutulmuşdursa, sözügedən məsrəflər amortizasiya edilməi qeyrimaddi aktivlərin qiymətinə şamil edilmir.

Qeyri-maddi aktivlərin mədaxil sənədlərində onların daxil olması, istifadə olunmasına müəyyən olunan vaxtı, tam xarakteristikası, istifadə olunma müddəti, amortizasiya (kühnəlmə) norması və ilkin qiyməti əksini tapmalıdır.

Qeyri-maddi aktivin mədaxili zamanı onun xarakterik xüsusiyyətindən asılı olaraq eyni zamanda həmin sahəni yaxşı bilən mütəxəssisin iştirakı ilə icra olunmalıdır. Qeyri-maddi aktivlərin əməliyyatları yoxlanarkən təftişçi həmin aktivin qanuna uyğun olmasını müəyyən etməlidir. Təftişçi qeyri-maddi aktivini onun müəssisəyə gətirəcəyi mənfəətlə əlaqədar olaraq qiymətləndirir.

Daha sonra təftişçi daxil olan qeyri-maddi aktivin mühasibat uçotunda düzgün əks olunmasını yoxlayır. Həmin akın mühasibat uçotunda “Qeyri-maddi aktivlər” hesabında əks olunur. Təftişçi bilməlidir ki, qeyri-maddi aktiv müəssisədə ancaq ilkin sənədlər əsasında mədaxil olunur. Bununla əlaqədar olaraq əsas sənədlər qeyri-maddi aktivin qəbul aktı, qaiməsi hesab olunur. Vacib hallarda aktivin həqiqi keyfiyyətini müəyyən etmək üçün texniki ekspertdən istifadə etmək məsləhət götürülür.

Qeyri-maddi aktivlərə düzgün kühnəlmə hesablanmasına xüsusi diqqət verilməlidir. Həmin aktivlərə kühnəlmə hər ay müəyyən olunmuş normalar üzrə hesablanır. Bir qayda olaraq qeyri-maddi aktivə kühnəlmə onun istifadə olunması vaxtı nəzərə alınmaqla hesablanır. Əgər bu mümkün deyilsə kühnəlmə (amortizasiya) norması illik 10 faiz müəyyən olunur.

Nəticə etibarilə təftişçi qeyri-maddi aktivin müəssisədə silinməsi göstəricilərini əsaslı qaydada araşdırmalıdır.

Müəssisədə bir qayda olaraq qeyri-maddi aktivlərin miqdarı çox olmadığına görə təftiş dövründə qalıqda olan bütün qeyri-maddi aktivlər tamamilə təftiş olunur. Burada təftişçi müəssisədə qalıqda olan bütün qeyri-maddi aktivlərin daxil olması, istifadəsi, rekvizitlərinin tam sənədləşməsi və sair göstəriciləri ətraflı yoxlanmalı və onların düzgün tərtib olunması müəyyən olunmalıdır.

Təftiş nəticəsində təftişçi tam əmin olmalıdır ki, qeyri-maddi aktivlər müəssisədə istehsal məqsədləri üçün istifadə olunur və mənfəət gətirir.

Qeyri-maddi aktivlərin daxil olması 101 №-li hesabın debetində, balansdan silinməsi isə kreditində əks olunur. Hesablanmış köhnəlmə məbləği 102 №-li hesabın kreditində, silinən köhnəlmə məbləği hesabın debetində əks olunur. Faydalı istifadə müddətinə malik olmayan qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanır.

Qeyri-maddi aktivlərə təsərrüfat işlərində çox zaman intervalında faydalanılan, qazanc verən əsaitlər aiddir. Bu mülk kateqoriyasına qazanc verən torpaq sektorları, təbii sərvətlərdən faydalanma səlahiyyətləri, rəsmi icazələr, proqram məmumatlar, spesifik işə görə verilən rəsmi icazələr, alış-veriş markaları, imtiyaz nişanları və s.

daxildir.

Monitorinqdə audit icra edən şəxs unutmamalıdır ki, qeyri-maddi aktivlər uçotda həmin zaman özünü göstərə bilər ki, onun forması olmaqla alqı-satqı vasitəsi kimi faydalanılsın nizamnamə ilə təyin edilmiş gerçək dəyəri olsun və qazanc verməklə, alınmasına aid sübutedici qiymətli kağızlar formallaşdırılsın. [38, 187]

Audit icra edən şəxs qeyri-maddi aktivlərin doğru şəkildə dəyərləndirilməsini, fəaliyyətinin uçotunu və qiymətinə görə köhnəlmə hesablaşmasını gözdən keçirməlidir.

Qeyri-maddi aktivlər şirkətə təşkilatçılar hesabına qanun kapitalına yatırılmış şəkildə, alış köməyi ilə və şirkətin özündə meydana çıxmaqla, debitor borcla bağlı nüfuz edən və əvəzsiz verilməyə görə nüfuz edir.

Audit icra edən şəxs unutmamalıdır ki, qeyri-maddi aktivlərin əldə olunması, ərsəyə gətirilməsi ilə bağlı olan xərclər kapital qoyuluşu rolunu oynayır və onlar birbaşa faydalanma yerinə verilənə kimi daimi kapital qoyuluşuna uyğun olaraq 08 №-li «kapital qoyuluşu» hesabında özünü göstərir. Qeyri-maddi aktivlərin uçotu vacib valyuta uçotu formasında həyata keçirilir. Bu səbəbdən də gözdən keçirmək üçün mühüm məlumat bazası analitik uçota əsasən həyata keçirilmiş uçot, qəbul-təhvil protkolu, silinmə protkolu və s. qiymətli kağızlardan faydalanılmalıdır.

Şirkətin xəzinəsində olan qeyri-maddi aktivlərin, varlığı və fəaliyyəti barəsində informasiyaları sistemləşdirmək üçün mühasibat uçotu hesablar planında 011 №-li «Qeyri-maddi aktivlər» hesabı düşünülmüşdür. Qeyri-maddi aktivlərin iclasının təşkil edilməsində audit icra edən şəxs aşağıdakıları əsas götürməlidir:

Qeyri-maddi aktivlər 101 №-li «Qeyri-maddi aktivlər» hesabında ilk dəyərlə uçota alınır. Bu dəyərlər obyektiv üzrə belə müəyyən edilir:

- Təşkilatçılar hesabına şirkətə qanun kapitalı şəkildə qoyulan vasitələr üçün tərəflərin qərarlarına uyğun olaraq;
- Başqa şirkət və şəxslərdən pulla alınmış vasitələr üçün bu vasitələrin alınması üzrə gerçək xərclərdən asılı olaraq;
- Başqa şirkət və fərdlərdən əvəzsiz əldə edilmiş vasitələr üçün şirkəti

uzunmüddətli fəaliyyətdə olan dəyərlərinə komissiyanın təyin etdiyi qiymətlə.

Qeyri-maddi aktivlərin daxil olunmasının başqa bazası onların pulla əldə edilməsi və yaxud şirkətdə ərsəyə gətirilməsidir. İndi bu prosedurların icrası daimi investisiya yatırımı ilə həyata keçirilir. Başqa şirkət və fərdlərdən pulla alınmış qeyri-maddi aktivlər 101 №-li «Qeyri-maddi aktivlər» hesabının debetində və 321 №-li «Geri alınmış kapital» hesabının kreditində yazılmaqla qazanc verir. Bütün qeyd olunan prosedurların yerinə yetirilməsini gözdən keçirməklə audit icra edən şəxs ilkin qiymətli kağızlar olan qəbul-təhvil protokolu, alış-satış sazişi rəsmi icazə və başqa sənədləri mənimsəyir. Bu isə ona alınmış mülkün var olan məcəlləyə müvafiq həyata keçirilməsinə dair təşəkkül etməsinə şərait yaradır. Əgər auditor mühasibat uçotu yazılışlarında yuxarıda göstərilən əməliyyatlar üzrə qeyri-maddi aktivlərin sənədləşdirilməsində səhvlər və yanlış yazılışlar müəyyən edərsə, bu barədə müəssisənin mühasibatlığına, həmin nöqsanların düzəldilməsinə dair göstəriş verir.

Bu cür situasiya yaratmamaq üçün qeyri-maddi aktivlərin daxili əsaslı formada gözdən keçirilməlidir. Bu səbəbdən də şirkətdə geri qalanda olan qeyri-maddi aktivlərin siyahısı hazırlanmalı və onların hər birinin yararlı tətbiq edilməsi təyin edilməlidir.

2.3 Qeyri-maddi aktivlərin silinməsi və köhnəlməsinin auditinin vəzifələri və təşkili

Qeyri-maddi aktivin aşağıdakı hallarda tanınması dayandırılır:

a) aktivin ləğv edilməsi sayəsində və yaxud

b) aktivdən faydalanılması və yaxud onun ləğv edilməsində növbəti illərdə iqtisadi əlverişin alacağı düşünülmədiyi durumda qeyri-maddi aktivin gündəmdə olmasının durdurulması hesabına xeyir və yaxud ziyanın sözügedən aktivin ləğv edilməsindən əmələ gələn xalis nüfuzetmələrlə aktivin tarazlıq qiyməti arasındakı fərq şəklində təyin olunur.

Qeyri-maddi aktivin gündəmdə olmasının dayandırılmasından əmələ gələn xeyir və yaxud ziyan haqqında hesabatlar audit nəzarətində özəksini tapır. Qeyri-maddi aktivin gündəmdə olmasının durdurulmasından əmələ gələn xeyir sayır əməliyyat gəlir kimi təsnifləşdirilməlidir. [31, 178]

Şirkət qeyri-maddi aktivin bir qisminin yeni hissə ilə dəyişdirilməsinə çəkilən xərci aktivin tarazlıq qiymətində tanıyarsa, onda şirkət sözügedən aktivin dəyişdirilmiş köhnə qismini balans dəyərinin tanınmasını dayandırılmalıdır.

Əgər müəssisəs aktivin əvəz edilmiş köhnə qisminin tarazlıq qiymətini müəyyən edə bilmirsə, onda şirkət dəyişdirilmiş köhnə qismin alış müddətinə olan və yaxud, onun endogen potensial hesabına əmələ gəlməsi müddətinə olan ilkin qiymətinin yerinə təzə qisim üçün çəkilən xərcin məbləğini həyata keçirə bilər.

Satışdan qazanılan dəyərin nominal qiyməti ilə valyutaların bərabərliyi ilə göstərilən alış dəyəri arasındakı fərq “Gəlirlər üzrə” 6№-li Milli Mühəsibat uçotu normasına uyğun təsirli % gəliri olaraq bilinir. Məhdud faydalanma müddətli qeyri-maddi aktivdən yararlanmadıqda, onun amortizasiyası sözügedən aktiv bütövlükdə köhnələnəndək və ya satış üçün saxlanılan aktiv kimi təsnifləşdirilməyənəndək dayandırılır. Kapitalları normaya görə, şirkət satış üçün saxlanılan aktivlər kimi sinifləndirilən uzun müddətli aktivlərin onların balans dəyərinin və onların dürüst formalı qiymətindən satış məsrəflərini çıxdıqdan sonra geridə qalan qiymətin arasında minimum qiyməti seçməklə qiymətləndirilməlidir. Bu fərq belə aktivlərin uçotunun auditini sadələşdirir.

Azərbaycan Respublikasının Vergi qanunvericiliyinin 114.3.6. maddəsinə uyğun olaraq: faydalanma tarixi bilinməyənlər üçün 10 faizə qədər, istifadə tarixi bilinənlər üçün isə illər üzrə yararlılıq tarixinə mütənasib qiymətlərlə təyin edilir. 12 sayılı Milli Mühəsibat Uçotu Normasına uyğun olaraq :

- Müəyyən istifadə tarixli qeyri-maddi aktivin amortizasiya edilən qiyməti onun yararlı istifadə tarixinə uyğun olaraq ardıcıl olaraq paylanmalıdır. Amortizasiya, aktivin satışa çıxarıldığı gündən müəyyən edilir, başqa sözlə şirkət rəhbərliyi hesabına sözügedən aktivin təyin edilmiş formada fəaliyyət göstərməsi üçün lazım

olan yer və duruma gətirildiyi vaxtdan və bu aktivin gerçək istifadəsinə bağlı olandan hesablanmalıdır . Aktivdən ardıcıl şəkildə faydalanılmaması faktı amortizasiyanın durdurulmasına zəruri nədən kimi sayılmalı deyil. Aşağıdakı situasiyalardan istənilən biri ən tez olarsa amortizasiyanın təyini sözügedən müddətdə tez zamanda durdurulmalıdır:

1. aktiv satış üçün düşünüldükdə, ancaq sözügedən tarixdə bütöv şəkildə amortizasiya olunmadıqda;
2. aktivin bilinməsi əngəlləndikdə;
3. aktiv bütöv şəkildə amortizasiya edilmiş, ancaq onun bilinməsi əngəllənmədikdə.

Aktivin amortizasiya edilən dəyərinin onun normal istifadə tarixinə görə müntəzəm paylaşdırılması üçün fərqli amortizasiya üsullarından faydalanıla bilər. Bu cür üsullara düzxət üsulu, azalan tarazlıq üsulu və istehsal vahidi üsulu daxildir. Həyata keçirilən amortizasiya üsulu aktivdə əks olunmuş gələcək iqtisadi əlverişin nəzərdə tutulan istehlak çertyojuna müvafiq şəkildə seçilir və iqtisadi əlverişin nəzərdə tutulan istehlak çertyoju əvəz edilməyənədək, müntəzəm mərhələdən mərhələyə həyata keçirilir.

Qeyri maddi aktivlərin təşkilatın təsərrüfat fəaliyyətində uzun müddət iştirak etməsi, onların amortizasiyasının hesablanması zəruri edir. Amortizasiya obyektlərin ilkin dəyəri və faydalı istifadə müddəti əsasında hesablanır. Faydalı istifadə müddəti təşkilatın özü tərəfindən obyekt maliyyə uçotuna qəbul edilərkən qanunvericiliklə müəyyən edilmiş qaydada müəyyənləşdirilir Bütün dövrlər üçün köhnəlmə ayırmaları mövcud və yaxud başqa norma onların ayrı aktivin tarazlıq qiymətinə nüfuzunu istəməzsə və yaxud buna şərait yaratmazsa, xeyir və ziyan barəsində kapitalda tanınır. Aktivdə gözlənilən növbəti illər üçün iqtisadi əlverişin qazanılacağı başqa aktivin emalına sərf olunarsa, onda köhnəlmə ayırmaları sözügedən aktivin ilkin qiymətinin bir qismini əhatə edir. [33, 182]

Köhnəlmənin istehsal vahidi üsulunun həyata keçirildiyi vaxt hasilat alınmazsa, onda köhnəlmə məsrəfləri neytrallaşar. Köhnəlmənin bu üsulundan faydalanılmasına

görə amortizasiya məsrəflərinin neytrallaşması gerçəyi aktivin dəyərdən düşdüyünə sübut ola bilər və onda sözügedən aktivin dəyərdən düşmə dərəcəsinin təyin edilməsi "Aktivlərin qiymətdən düşməsi üzrə" 24 №-li Milli Mühasibat Uçotu Standartının istəklərinə müvafiq olaraq icra olunmalıdır.

Qeyri-maddi aktivlərin silinməsi auditor tərəfindən yoxlanılmalıdır. Silinməni xüsusi komissiya həyata keçirir. Komissiya üzvləri tərəfindən xüsusi akt tərtib edilir və bu aktda aşağıdakı ləğv edilmə səbəbləri göstərilir:

- fiziki və mənəvi aşınması; qəza nəticəsində sıradan çıxması; köhnəlmənin tam hesablanması;
- istismar zamanı texniki göstəricilərdən düzgün istifadə edilməməsi;
- yeni texnikanın tətbiq edilməsi.

Silinmənin bütün səbəbləri ayrı-ayrılıqda yoxlanılmalı və onun uçotda düzgün qeyd edilib-edilmədiyini aşkar edilməlidir.

Auditor tərəfindən bunun uçota alınmasına ciddi fikir verməlidir. Bəzi hallarda müəssisə və təşkilatlarda əsas vəsaitlər satışı həyata keçirilir. Bu halda satışın nəticəsi mənfəət və zərər hesabına silinir.

Müəssisə və təşkilatlardan illik nəticələrinin formalaşdırılmasında mühüm göstəricilərdən biri də amortizasiya ayırmalıdır. Auditor bu baxımdan diqqətli olmalıdır və buna ciddi fikir verməlidir. Amortizasiya ayırmalarının auditi ilkin mərhələdə auditor tərəfindən seçmə üsulu ilə həyata keçirilir.

Amortizasiya ayırmalarının normadan artıq hesablandığı və ya əsas vəsaitlərin ilkin dəyərində dəyişiklik aşkar edilərsə, onda bütün əsas vəsaitlərə amortizasiya hesablanması tam yoxlanılmalıdır.

Amortizasiya ayırmalarının düzgünlüyünü yoxlayarkən auditor əsasən aşağıdakılara fikir verməlidir.

- a) amortizasiya ayırmaları hesablanacaq bütün Qeyti-maddi aktivlərin uçota alınmasına;
- b) amortizasiya ayırmaları normalarının düzgün tətbiq edilməsinə;

c) yenidənqurma işləri zamanı əsas vəsaitlərə amortizasiya ayırmalarının tətbiq edilməsinə.

Nəzərə almaq lazımdır ki, qeyri maddi aktivlər üzrə amortizasiya ayırmaları hansı hesabat dövrünə aiddirsə, həmin hesabat dövrünün uçotunda əks etdirilir. Amortizasiya ayırmaları tətbiq edilən üsuldən asılı olmayaraq hər ay illik məbləğin 1/12 hissəsi həcmində hesablanır.

Başqa təşkilatın istifadəsi üçün təqdim edilmiş qeyri-maddi aktivlər üzrə amortizasiya hesablanması həmin aktivlər barəsində hüquq sahibi olan təşkilat tərəfindən həyata keçirilir.

Amortizasiya ayırmaları hesablanan zaman amortizasiya normalarına ciddi fikir verməlidir. Qeyti-maddi aktivlərin kateqoriyaları üzrə illik amortizasiya normaları Azərbaycan Respublikası Vergi Məcəlləsinin 114 – cü maddəsinə görə aşağıdakı kimi müəyyən edilib:

- qeyri – maddi aktivlər – istifadə müddəti məlum olmayanlar üçün – 10 %, istifadə müddəti məlum olanlar üçün isə illər üzrə istifadə müddətinə mütənasib məbləğlərlə.

Qeyti-maddi aktivlərin kateqoriyaları üzrə amortizasiya ayırmaları hər kateqoriyaya aid olan müəyyənləşdirilmiş amortizasiya normasını həmin kateqoriyaya aid vergi ilinin sonuna balans üzrə faydalı istifadə müddətinə tətbiq etməklə hesablanır. Hər hası kateqoriyaya aid olan qeyri maddi aktivlər üzrə vergi üçün müəyyən olunmuş amortizasiya normalarından aşağı normə tətbiq olunduqda, bunun nəticəsində yaranan fərq növbəti vergi illərində amortizasiyanın gəlirdən çıxılan məbləğinə əlavə oluna bilər.

Qeyri maddi aktivlər ödənişin pul olamayan vəsaitlərlə aparılmasını nəzərdə tutulan müqavilələr üzrə alınmış olduqda ödəniş kimi verilən malların dəyəri oxşar şəraitdə analogi malların qiymətinə əsasən müəyyən edilir. [41, 162]

Qeyri-maddi aktivlərin auditinin əsas məqsədi, ilk növbədə, müəssisədə istifadə olunan qeyri-maddi aktivlərin müxtəlif ünsürlərinin uçotda əks etdirilməsi

metodikasının qüvvədə olan normativ aktlara, eləcə də onların uçotu qaydalarını tənzimləyən müvafiq standartlara nə dərəcədə cavab verməsini müəyyən etməkdir.

Audit prosesində auditor ardıcıl olaraq aşağıdakıları həyata keçirməlidir.

- ilkin sənədlərə və müvafiq uçot registrlərinə əsasən qeyri-maddi aktivlərin tərkibi və strukturunu dəqiqləşdirmək;
- qeyri-maddi aktiv obyektlərinə mülkiyyət hüququnu təsdiq edən sənədləri nəzərdən keçirmək;
- qeyri-maddi aktivlərin hərəkəti ilə əlaqədar əməliyyatların uçotda və hesabatda əks etdirilməsinin düzgünlüyünü yoxlamaq;
- qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanması və həmin məbləğin uçotda əks etdirilməsinin dəqiqliyini təsdiq etmək;
- inventarizasiyanın keyfiyyətinin qiymətləndirilməsinə qiymət vermək.

Qeyri-maddi aktivlərlə əlaqədar əməliyyatların yoxlanılması zamanı auditor, ilk növbədə, aşağıdakıları araşdırmalıdır:

- qeyri-maddi aktiv obyektlərinin mövcudluğu faktının sənədlərlə rəsmiləşdirilməsinə;
- qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərinin uçotda və hesabatda əks olunmasının düzgünlüyünü;
- qeyri-maddi aktiv obyektlərinin müəssisənin balansından silinməsi qaydasını;
- qeyri-maddi aktiv obyektlərinə amortizasiya hesablanması qaydasını;
- qeyri-maddi aktivlərin sintetik və analitik uçotunun aparılmasının düzgünlüyünü.

1. Qeyri-maddi aktivlərin auditinin aparılması zamanı auditor aşağıdakı formada proqram tərtib etməlidir

Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı əməliyyatların auditor yoxlamasının

Proqramı

	<i>Prosedurların siyahısı</i>	<i>İnformasiya mənbələri</i>
1.	Uçot registrlərinin məlumatları üzrə	İnventarizasiya siyahıları, cari

	qeyri-maddi aktiv obyektlərinin nəzarət seçmə üsulu: a) növlər üzrə inventarizasiya keçirmək; b)mülkiyyət hüququ sənədlərini yoxlamaq.	inventarizasiyanın nəticələri, qəbultəhvil aktları, qeyri-maddi aktivlərin istifadəyə verilməsi aktları, hesab-fakturalar, müqavilələr.
2.	Qeyri-maddi aktivlərin uçot registrlərinin məlumatlarını yoxlamaq və onları baş kitabın hesabları ilə üzləşdirmək.	Qeyri-maddi aktivlərin uçotunun inventar kartoçkalan, jurnal-orderlər, baş kitab.
3.	Qeyri-maddi aktivlərin daxil olması reyestrini hazırlamaq: a)müvafiq vizaların düzgünlüyünü sənədlə təsdiq etmək; b) qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərinin uçotda tam əks olunmasının düzgünlüyünü yoxlamaq.	Müqavilələr, hesab-fakturalar, qaimələr, qəbul-təhvil aktları silinmə aktları, qeyri-maddi aktivlərin uçotunun inventar kartoçkası, baş kitab.
4.	Qeyri-maddi aktivlərin inventarizasiya ilə əlaqədar məlumatları yoxlamaq və onun nəticələrini analitik uçotun məlumatları ilə müqayisə etmək.	Qeyri-maddi aktivlərin uçotunun inventarizasiya üzrə inventar kartoçkası.
5.	Daxil olan qeyri-maddi aktivlər üzrə əlavə dəyər vergisinin, onların satılması və sair növ təsərrüfatdan çıxmaları üzrə ƏDV və digər vergilərin hesablanması düzgünlüyünü yoxlamaq.	Hesablama-ödəmə sənədləri, vergi üzrə hesablaşmalar, qəbul-təhvil aktları, silinmə aktları.
6.	Qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya	Uçot siyasəti, amortizasiya hesab-

	hesablanmasının düzgünlüyünü təhlil etmək.	lanması cədvəli.
7.	Amortizasiya ayırmalarının xərcləri uçota alan müvafiq hesablara yazılmasının düzgünlüyünü yoxlamaq.	Amortizasiya ayırmalarının bölüşdürülməsi cədvəlləri
8.	Qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış amortizasiyanın analitik uçotunun məlumatlarını baş kitabdakı hesabların məlumatları ilə müqayisə etmək və kənarlaşmaları hesablamaq.	Amortizasiya ayırmalarının hesablanması və bölüşdürülməsi cədvəlləri, baş kitab.

Mülkiyyət hüququ obyektlərinin auditi zamanı bu qrup qeyri-maddi aktiv obyektlərinin mövcudluğu faktının müvafiq sənədlərlə rəsmiləşdirilməsinə xüsusi diqqət yetirmək lazımdır. Məsələn, torpaqdan istifadə hüququnun modaxili təsisçinin torpaq sahəsinə hüququnu və onun müəssisənin istifadəsinə verilməsi faktını (torpaqdan istifadə hüququ üzrə dövlət aktı) təsdiq edən müvafiq sənədləşməyə əsaslanır. O, qüvvədə olan qanunvericiliyə uyğun olaraq rəsmiyyətə salınmalıdır. [38, 201]

Qeyri-maddi aktivlər ilkin dəyərlə aşağıdakı qaydada uçota alınır:

- nizamnamə kapitalına qoyuluş hesabına daxil olan - müstəqil auditor yoxlaması ilə təsdiq olunmuş tərəflərin müqaviləsinə əsasən (razılaşdırılmış qiymətlə);
- digər hüquqi və fiziki şəxslərdən satın almaq yolu ilə əldə olunan - obyektlərin əldə olunmasına və istifadəyə yararlı vəziyyətə gətirilməsinə çəkilən faktiki məsrəflər üzrə;
- hüquqi və fiziki şəxslərdən əvəzsiz əldə olunan - ekspert yolu ilə.

Qeyri-maddi aktivlərin daxil olması üzrə ilkin sənədləşmə ilə tanış olduqdan sonra auditor onun daxil olmasının müxtəlif variantlarının uçotda əks olunmasının düzgünlüyünü araşdırmalıdır.

Auditor yadda saxlamalıdır ki, qeyri-maddi aktivlərin əldə olunması (satın alınması, yaradılması) ilə bağlı məsrəflər kapital qoyuluşu xarakteri daşıyır və uçota alınmaya qədər "Kapital qoyuluşları" hesabının "Qeyri-maddi aktivlərin əldə olunması" subhesabında qeydiyyatdan keçirilir.

Qeyri-maddi aktivlərin müxtəlif mənbələrdən müəssisəyə daxil olması aşağıdakı kimidir:

- uzunmüddətli investisiyaların həyata keçirilməsi zamanı qeyri-maddi aktivlərin əldə olunması;
- öz gücü ilə və müqavilə əsasında kənardan mütəxəssislərin cəlb olunması ilə qeyri-maddi aktiv obyektlərinin yaradılması;
- barter qaydasında qeyri-maddi aktiv obyektlərinin əldə olunması;
- əvəzsiz alınma yolu ilə.

Sonda auditor yoxlamaların nəticələrini ümumiləşdirməli, müvafiq nəticə çıxarmalı və müəssisədəki çatışmazlıqların aradan qaldırılması və qeyri-maddi aktivlərin uçotunun səmərəli təşkili ilə əlaqədar əsaslı təkliflər hazırlamalıdır.

Göstərilən məqsədlərə nail olmaq təsərrüfat fəaliyyətinə nəzarət metodikasının mövcudluğu və adekvat tətbiqi ilə müəyyən edilir. Əsas uçot informasiyası uçot (mühasibat) sferasında olduğu üçün həm nəzarətin təmin edilməsinə və həm də informasiyanın toplanması, qeydə alınması və ümumiləşdirilməsinin nizamlı sistemi olmaq etibarilə mühasibat uçotu sistemindən lazımi informasiyanın alınmasına yönəlmiş əsas tədbirlər də məhz uçot sisteminin daxili nəzarətinə yönəldiləcəkdir. Qarşıya qoyulmuş məqsədlərə nail olmaq üçün, ən azı, aşağıdakı daxili nəzarət prosedurları tətbiq edilməlidir:

- 1) Mühasibat yazılışlarının düzgünlüyünün riyazi yoxlanılması;
- 2) Hesablaşmaların üzləşdirilməsi;

- 3) Sənəd qeyri-maddisinin düzgünlüyünün və rəhbər heyətin icazə bildirən qeydlərinin mövcudluğunun yoxlanılması;
- 4) Kassada nağd pul vəsaitlərinin, ciddi hesabat blanklarının, qiymətli kağızların, malmateri al dəyərlilərinin faktiki mövcudluğunun mühasibat uçotu məlumatlarına uyğunluğu ilə bağlı dövrü planlı və qəfil inventarizasiyalann müəyyən edilmiş qaydasına uyğun keçirilməsi;
- 5) Nəzarət məqsədləri üçün iqtisadi subyektdən kənarda yerləşən mənbələrin informasiyalarından istifadə edilməsi;
- 6) İcazəsi olmayan şəxslərin müəssisə aktivlərinə, sənədləşmənin aparılması sistemində və mühasibat hesabları üzrə yazılışlara girişin fiziki olaraq məhdudlaşdırılmasına yönəlmiş tədbirlərin həyata keçirilməsi;
- 7) Təsərrüfat göstəricilərinin dinamikasının tədqiq edilməsi, plan və smeta göstəricilərinin faktik mövcud olan göstəricilərlə müqayisə edilməsi və əhəmiyyətli kənarlaşmaların səbəblərinin aydınlaşdırılması;
- 8) Aktivlər və yazılışlar üzərində nəzarət, o cümlədən inventarizasiyanın keçirilməsi yolu ilə.

III FƏSİL. MÜƏSSİSƏLƏRDƏ QEYRİ-MADDİ AKTİVLƏRDƏN İSTİFSDƏNİN YAXŞILAŞDIRILMASINDA MALİYYƏ AUDİTİNİN ROLUNUN ARTIRILMASI YOLLARI

3.1. Qeyri-maddi aktivləridən istifadə səmərəliliyinin artırılması yolları

Qeyri-maddi aktivlərin auditinin əsas məqsədi onların mühafizəsini təmin etmək, mövcud vəziyyətini qiymətləndirmək, torpaq,tikili və avadanlıq obyektlərinin və qeyri-maddi aktivlərin hərəkəti üzrərində nəzarət etmək, onların təsərrüfatdan silinməsi və bu zaman əldə edilən mənfəət və zərərin düzgün qiymətləndirilməsini təmin etmək, eləcə də onlara düzgün amortizasiya ayırmaları hesablanması yoxlanmasından ibarətdir. Bunun üçün torpaq,tikili və avadanlıqların(əsas vəsaitlərin) və qeyri-maddi aktivlərin audit prosesinde ayrı-ayrı əsas vəsait və qeyri-maddi aktiv obyektlərinin alınması, onların təsərrüfata daxil olması, uçota götürülməsi, onlara amortizasiya hesablanması, yenidən qiymətləndirilməsi, təsərrüfatdan silinməsinin Azərbaycan Respublikasının qüvvədə olan qanunverici və normativ-hüquqi aktlarının tələblərinə uyğun olub-olmaması müəyyənləşdirilir. Sonra isə əsas vəsaitlər və qeyri-maddi aktivlərlə bağlı olan mühasibat və maliyyə əməliyyatlarının sənədli yoxlanması aparılmaqla, bu əməliyyatlarda yol verilmiş kənarlaşmalar, qanunsuzluqlar, neqativ hallar aşkar edilir.

Auditor, həmçinin yoxlama aparan zaman əsas vəsaitlərin və qeyri-maddi aktivlərin sintetik və analitik ucotunun təşkili, ümumilikdə qeyri-maddi aktivlərə dair mühasibat audit və ucotunun vəziyyəti, müvafiq hesabatların tərtib və təqdim olunması qaydalarına əməl olunmasını yoxlamalıdır. Hər bir müəssisə istehsalın spesifik xüsusiyyətlərindən asılı olaraq,qeyri-maddi aktivlərin bütün formalarından bu və ya digər dərəcədə istifadə edə bilər. Audit yoxlama-ekspertizası zamanı müəssisə və təşkilatlarda qeyri-maddi aktivlərin mövcudluğu, onların alınması, təsərrüfata mədaxil edilməsi, hərəkəti, istismarı, təsərrüfatdan silinməsi, qeyri-maddi aktivlərə dair uçot və hesabat işlərinin vəziyyəti qiymətləndirilməlidir. Qeyri-maddi aktivlərin audit mühasibat uçotu məlumatları əsasında təşkil edilir.

Audit prosesində əldə edilən məlumatlar əsasında müəssisədə mövcud olan qeyri-maddi aktivlər üzrə onların yerləşdiyi yerlər, istismar olunduğu obyekt, ona cavabdeh olan maddi-məsul şəxs, təsərrüfata daxil olduğu tarix, qiyməti, ilk dəyəri, yığılmış amortizasiya məbləği və digər bu kimi məlumatlar göstərilən dislokasiya cədvəli tərtib edilir. Bu cədvəlhazırlandıqdan sonra müəssisədə mövcud olan qeyrimaddi aktiv obyektlərinin inventarizasiyası aparılır. İnventarizasiya nəticəsində qeyri-maddi aktiv obyektlərinin müəssisədə mövcud olmasının faktiki məlumatları əldə edilir. Əldə edilmiş faktiki məlumatlar dislokasiya cədvəlində əks etdirilmiş uçot məlumatları ilə üzləşdirilərək, qeyri-maddi aktivlər üzrə artıqlıq və əskiklik aşkar edilir.

Qeyri-maddi aktiv obyektləri üzrə aşkar edilmiş artıqlıq və əskikliyin bütün halları araşdırılır. Cavabdeh şəxslərdən izahatlar alınır. Həmin materiallar əsasında müvafiq tədbirlər müəyyənləşdirilir. Bütün bunlarla yanaşı, audit zamanı qeyri-maddi aktiv obyektlərinin uçotunun düzgün aparılması, onlara aid amortizasiya ayırmalarının düzgün hesablanması və xərclərin tərkibinə düzgün daxil edilməsi, obyektin öz təyinatına uyğun və səmərəli istifadə edilməsi və digər bu kimi məsələlər yoxlanılır. Bunun üçün müəssisədə qeyri-maddi aktivlərin istismarı və istifadə edilməsinin iqtisadi təhlili aparılır. Təhlil nəticəsində aşkar olunmuş nöqsanların aradan qaldırılması üzrə tövsiyələr işlənib hazırlanır. Audit materialları müvafiq qaydalar əsasında yekunlaşdırılır və auditor rəyi tərtib edilir.

Qeyri-maddi aktivlərə təsərrüfat fəaliyyətində uzun müddət istifadə edilən (bir ildən artıq vaxta), gəlir gətirən vəsaitlər daxildir. Bu əmlak qrupuna gəlir gətirən torpaq sahələri, təbii ehtiyatlardan istifadə hüquqları, patentlər, lisenziyalar, proqram məhsullar, xüsusi fəaliyyət növünə verilən lisenziyalar, ticarət markaları, əmtəə nişanları və s. aiddir.

Audit və hesabatında qeyri-maddi aktivlər onların alınması, hazırlanması və nəzərdə tutulmuş məqsəd üçün istifadə olunma vəziyyətinə satılması üçün sərf olunmuş məsrəflər məbləği üzrə əks olunur.

Yoxlamada auditor nəzərində saxlamalıdır ki, qeyri-maddi aktivlər auditi o vaxt əks oluna bilər ki, onun forması (sxem, nümunəsi, müəllif vəsiqəsi, layihəsi və s.) olmaqla alqı-satqı obyektı kimi istifadə olunsun qanunla müəyyən olunmuş real qiyməti olsun və gəlir gətirməklə, alınmasına dair sübutedici sənədlər rəsmiləşdirilsin.

Auditor qeyri-maddi aktivlərin düzgün qiymətləndirilməsini, hərəkətinin uçotunu və dəyəri üzrə köhnəlmə (amortizasiya) hesablaşmasını yoxlamalıdır.

Qeyri-maddi aktivlər müəssisəyə təsisçilər tərəfindən nizamnamə kapitalına qoyulmuş formasında, alış vasitəsilə və müəssisənin özündə yaranmaqla, debitor borcla əlaqədar daxil olan və əvəzsiz verilmə əsasında daxil olur.

Auditor onu da xatırlamalıdır ki, qeyri-maddi aktivlərin alınması, yaradılması ilə əlaqədar olan məsrəflər kapital qoyuluşu xarakteri daşıyır və onlar bilavasitə istifadə yerinə verilənə qədər uzunmüddətli kapital qoyuluşu kimi audit hesabında əks olunur.

Qeyri-maddi aktivlərin auditi əsas vəsaitlərin auditi qaydasında aparılır. Ona görə də yoxlama üçün əsas informasiya mənbəi analitik audit üzrə aparılmış yoxlama, qəbul-təhvil aktı, ləğv olunma aktı və s. sənədlərdən istifadə edilməlidir.

Qeyri-maddi aktivlərin daxil olunmasının digər mənbəi onların pulla alınması və ya müəssisədə yaradılmasıdır. Hazırda bu əməliyyatların yerinə yetirilməsi uzunmüddətli investisiya qoyuluşu ilə icra olunur. Digər müəssisə və şəxslərdən pulla əldə edilmiş qeyri-maddi aktivlər 04 №-li «Qeyri-maddi aktivlər» hesabının debetində və 08 №-li «Kapital qoyuluşları» hesabının kreditində yazılmaqla mədaxil edilir.

Digər bir mənbə qeyri-maddi aktivlərin dövlət orqanlarından və fiziki şəxslərdən əvəzsiz alınmasıdır. Dövlət orqanlarından maddi yardım kimi, digər müəssisə və şəxslərdən isə əvəzsiz alınmış qeyri-maddi aktivlərin mədaxil 04 №-li «Qeyri-maddi aktivlər» hesabının debetində, 87 №-li «Əlavə kapital» hesabının kreditində əks etdirilir.

Qeyri-maddi aktivlərin daxil olması aktla sənədləşdirilir. 04 №-li «Qeyri-maddi aktivlər» hesabı üzrə analitik uçot qeyri-maddi aktivlərin növləri və ayrı-ayrı obyektləri üzrə aparılır.

Bütün göstərilən əməliyyatların icra olunmasını yoxlamaqla auditor ilkin sənədlər olan qəbul-təhvil aktı, alış-satış müqaviləsi lisenziya və digər sənədləri öyrənir. Bu isə ona alınmış əmlakın mövcud qanunvericiliyə uyğun icra olmasına dair formalaşmasına imkan verir.

Əgər auditor mühasibat uçotu yazılışlarında yuxarıda göstərilən əməliyyatlar üzrə qeyri-maddi aktivlərin sənədləşdirilməsində səhvlər və yanlış yazılışlar müəyyən edərsə, bu barədə müəssisənin mühasibatlığına, həmin nöqsanların düzəldilməsinə dair göstəriş verir.

Təcrübədə dəyəri üzrə bir ildən az vaxtda istifadə olunması nəzərdə tutulmuş lissiziyalar səhvən qeyri-maddi aktivlərin tərkibinə daxil edilir.

Belə hala yol verməmək üçün qeyri-maddi aktivlərin tərkibi əsaslı şəkildə yoxlanılmalıdır. Ona görə də müəssisədə qalıqda olan qeyri-maddi aktivlərin siyahısı tərtib olunmalı və onların hər birinin faydalı istifadə olunması müəyyənləşdirilməlidir.

Qeyri-maddi aktivlərlə əməliyyatların yoxlanması zamanı qiymətlilərin qeyrimaddi aktivlərə aid edilməsinin düzgünlüyü və qanuni olması müəyyən edilir. Auditor qeyri-maddi aktivləri müəssisə üçün gəlirlilik baxımından qiymətləndirir. Sonra auditor daxil olan qeyri-maddi aktivlərin uçotunun düzgünlüyünü yoxlayır. Qeyri-maddi aktivlər əldə edildiyi qiymətlə qiymətləndirilir və 101 “Qeyri-maddi aktivlər – Dəyər” hesabında əks etdirilir. Qeyri-maddi aktivlərin mədaxil edilməsi və 101 sayılı hesabda əks etdirilməsinin düzgünlüyünü yoxlamaq üçün həmin hesabın 302 “Nominal (nizamnamə) kapitalının ödənilməmiş hissəsi”, 534 “Gəlirlərin ödənilməsi üzrə təsisçilərə kreditor borcları”, 223 “Bank hesablaşma hesabları” və s. hesablarla müxabirləşməsi, eləcə də məxaric olunmasını 102 “Qeyri-maddi aktivlər” və 611 “Sair əməliyyat gəlirləri” hesabı üzrə yazılışları

diqqətlə nəzərdən keçirtmək lazımdır. İntellektual mülkiyyətin sintetik uçot növlər və ayrı-ayrı obyektlər üzrə analitik uçotun məlumatları ilə üzləşdirilir.

“Qeyri-maddi aktivlər” adlı 12 №-li MMUS-un bir sıra maddələrinə uyğun olaraq, qeyri-maddi aktiv aşağıda qeyd olunan meyarlara cavab verdikdə aktiv kimi tanınması və istifadə səmərəliliyinin yüksəlməsinə gətirib çıxarır:

- Bu aktiv fiziki formaya malik olmayan qeyri-monetar aktiv olmalıdır;
- Ayrıca tanına bilməlidir;
- Müəssisə aktiv üzərində nəzarət imkanına malik olmalıdır;
- Gələcəkdə iqtisadi səmərələr yaratmalıdır;
- Gələcək iqtisadi səmərələrin müəssisəyə daxil olacağı ehtimalı olmalıdır
- Aktivin dəyəri etibarlı qiymətləndirilməlidir.

Müəssisə qeyri-maddi aktivini qiymətləndirmək məqsədilə öz auditori siyasətini ya ilkin dəyər modelinə, ya da yenidənqiymətləndirmə modelinə əsasən müəyyən etməlidir. Əgər qeyri-maddi aktiv yenidənqiymətləndirmə 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 hər hansı yığılmış amortizasiya və qiymətdən düşmə zərərləri çıxılmaqla yenidənqiymətləndirmə tarixinə onun ədalətli dəyəri olan yenidənqiymətləndirmə dəyəri ilə təqdim olunmalıdır. Bu Standart çərçivəsində, ədalətli dəyər yenidənqiymətləndirmə məqsədləri üçün fəal bazarın məlumatlarına istinadən müəyyən edilməlidir. Balans hesabatı təqdim olunduğu tarixə aktivin balans dəyərinin onun ədalətli dəyərindən kəskin fərqlənməməsi məqsədilə yenidənqiymətləndirmə kifayət qədər müntəzəm şəkildə həyata keçirilməlidir.

3.2 Qeyri-maddi aktivləridən istifadə auditinin təkmilləşdirilməsi istiqlal və şəffaflıq

Audit praktikası göstərir ki, audit yoxlama materiallarına əsasən hazırlanmış tədbirlərin səviyyəsi bir çox səbəblər üzündən müasir tələbata cavab vermir. Yoxlama materialı üzrə təklif və rəylər çox vaxt yaradıcı xarakter daşımır. Adətən, təklif və rəylər layihəsi iki hissədən ibarət olur. Onlardan birincisi yoxlama materialı üzrə son nəticə, ikincisi isə aşkara çıxarılmış çatışmazlıqların aradan qaldırılması üçün təkliflərdir. Lakin çox vaxt yoxlama materialının qərarındakı təkliflər bir-birini tamamlamır. Bu vəziyyətin əsas səbəblərindən biri nəticələrin hərtərəfli təhlilə əsaslanmamasıdır. Təcrübə materialları üzrə məlumatların müqayisəsindən belə bir nəticə çıxarmaq olar ki, xərc maddələri dərindən təhlil edilmir və başqa maddələrin qənaəti hesabına bütövlükdə yol verilmiş artıq xərc azaldılır. Lakin nəticə sənədində qeyri-qanuni qənaətə yol verilməsinin göstərilməsi məqsədəuyğundur. Yol verilən artıq xərcin səbəbinin nədən ibarət olması aydın göstərməlidir. Bunu yalnız məsrəflərin, qeyri-məhsuldar itki və xərclərin müfəssəl təhlili əsasında etmək mümkündür.

Aktivlərlə həyata keçirilən əməliyyatların auditinin aparılması üçün plan və proqram hazırlanmalıdır. Ümumi planın işlənilib hazırlanması zamanı auditor aşağıdakıları nəzərə almalıdır:

- İqtisadi subyektin fəaliyyət xüsusiyyətləri, həmçinin həm bütövlükdə, həm də qeyri-maddi aktivlərə münasibətdə onların mühasibat uçotu və daxili nəzarət sistemlərinə təsiri;

- Həm bütövlükdə, həm də hazırkı bölmə üzrə risk və əhəmiyyətlik;
- Auditor prosedurlarının xarakteri, vaxt çərçivələri və həcmi;
- Qeyri-maddi aktivlərlə həyata keçirilən əməliyyatların auditin aparılması üçün əhəmiyyəti;

Daxili auditin mövcudluğu və həmin əməliyyatlara münasibətdə onun funksiyaları;

- Auditor heyətinin işinin koordinasiya edilməsinin, istiqamətləndirilməsinin və cari nəzarət olunmasının zəruriliyi;

- Auditor rəyinin təqdim olunma forması və müddətləri;

- Digər aspektlər.

Proqram, Qeyri-maddi aktivlərlə aparılan əməliyyatlara nəzarət olunması vasitələrinin, eyni adlı əməliyyatlar qrupunun, mühasibat hesablarındakı qalıqların sınaq formasında tərtib oluna bilər. Auditi aparılan müəssisənin daxili nəzarət sisteminin təşkilinin və fəaliyyətinin qiymətləndirilməsi üçün nəzarət vasitələri aşağıdakılara münasibətdə sınaqdan keçirilir:

1. qeyri-maddi aktivlərin əldə olunması üçün mövcud olan sistemin öyrənilməsi və qiymətləndirilməsi;

2. qeyri-maddi aktivlərlə aparılan təsərrüfat əməliyyatlarına verilən sanksiyaların öyrənilməsi və qiymətləndirilməsi;

3. qeyri-maddi aktivlərin qorunub saxlanmasına və istifadə olunmasında görə məsuliyyət daşıyan şəxslərin müəyyən edilməsi, o cümlədən mümkün sui-istifadə hallarının aşkarlanması;

4. qeyri-maddi aktivlərin qəbulu və hesabdən silinməsi üzrə komissiyanın işinin yoxlanılması;

5. inventarlaşdırma komissiyasının fəaliyyətinin yoxlanılması;

6. qeyri-maddi aktivlər üzrə sənəd dövryyəsinin effektivliyinin yoxlanılması.

Maliyyə hesabatlarında auditi apanlan şəxsin rəhbərliyi tərəfindən əldə olunan məlumatlar əsasında qeyri-maddi aktivlərin uçotunun mühasibat hesablarındakı qalıqların və eyni adlı əməliyyatlar qrupunun sınaqlarına aşağıdakı məsələlərin nəzərdən keçirilməsi daxildir:

1.Mövcudluq, yaranma:

- Təchizatçıların qeydiyyatda alınmış və ödənilməli olan hesablarına, auditi apanlan şəxsin əldə olunmuş qeyri-maddi aktivlərə görə real borc məbləğləri daxildir;

- Kreditor borclarının inventarlaşdırılması haqqında məlumatlar, əldə olunmuş qeyri-maddi aktivlərə görə borcların olmasını təsdiqləyir;

- Hesabat dövründə daxil olan və auditi apanlan şəxsin fəaliyyətinə aid olan qeyri-maddi aktivlərlə apanlan əməliyyatlar uçotda əks etdirilir;
- Qeyri-maddi aktivlərin istismara buraxılması müvafiq sənədlərlə təsdiqlənir;
- Aktivin reallığını təsdiqləyən ilkin uçot sənədləri təsdiqlənir;
- Qeyri-maddi aktiv obyektlərinin mövcudluğu inventarlaşdırmanın nəticələri ilə təsdiqlənir.

2.Hüquq və öhdəliklər aşağıdakıları əhatə edir:

- Qeyri-maddi aktivlərə görə təchizatçılara olan borclar realdır və qanuni sövdələşmələr nəticəsində yaranır;
- Maliyyə hesabatında əks etdirilən qeyri-maddi aktivlər, Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyində nəzərdə tutulmuş hallarda, qanuni əsaslarla auditi aparılan şəxsə məxsusdur, onların dövlət qeydiyyatı həyat keçirilir, əmtəə nişanları haqqında patent qanunvericiliyinə riayət olunur;
- Mühasibat uçotunun hesablarındakı bütün qeydlər, Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə müvafiq surətdə rəsmiləşdirilmiş sənədlərlə təsdiqlənir;
- Əlavə dəyər vergisi ayrıca sətirlə ayrılır və normativ aktların tələblərinə uyğun olaraq, uçotda əks etdirilir;
- Auditi aparılan şəxs amortizasiya toplamaq və qeyri-maddi aktivlərlə əməliyyatları həyata keçirmək hüququna malikdir.

3.Dəyərin qiymətləndirilməsi:

- Əldə olunmuş qeyri-maddi aktivlərə görə kreditör borcu müqavilə ilə düzgün şəkildə, Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə müvafiq surətdə müəyyən olunur;
- Qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyəri düzgün şəkildə, daxilolma üsulundan asılı olaraq müəyyən edilir;
- Qeyri-maddi aktivlər üzrə amortizasiyanın toplanması üçün tətbiq edilən üsullar əsaslı və obyektivdir;

- Amortizasiyanın toplanması müvafiq dövr ərzində başlanır və yekunlaşır; • Əlavə dəyər vergisi düzgün hesablanır.

4. Tamlıq:

- Təchizatçılarla hesablaşma uçotunun hesablarında əks etdirilən öhdəliklər qeyri-maddi aktivlərə görə real borcların tam həcmi ehtiva edir;
- Maliyyə hesablaşmalarında qeyri-maddi aktivlərlə aparılan bütün əməliyyat faktları göstərilir;
- Uçota alınmış qeyri-maddi aktivlər, faktiki daxil olduqları hesabat dövründə əks etdirilir;
- İntinventarlaşdırma zamanı aşkarlanmış qeyri-maddi aktivlər, eləcə də digər yayınmalar uçotda tam həcmdə əks etdirilir;
- Maliyyə hesabatının hazırlanması zamanı analitik, sintetik uçotun, Əsas kitabın eyniliyinə riayəti gözlənilir.

5. Dəqiqlik:

- Sənədlərin tərtibatında, qeyri-maddi aktivlərlə aparılan əməliyyatların uçot hesablarında əks etdirilməsində, məlumatların maliyyə hesabatlarına köçürülməsində hesabi dəqiqlik gözlənilir;
- Qeyri-maddi aktivlərlə aparılan əməliyyatlarla bağlı olan gəlirlər və xərclər müvafiq dövrdə əks etdirilir.

6. Təqdimat və açıqlama:

- Qeyri-maddi aktivlərin əldə olunmuş, satılmış obyektlərinə görə borclar düzgün təsnif olunaraq maliyyə hesabatında əks etdirilir;

Aktivlər qeyri-maddi aktivlərin tərkibinə düzgün daxil edilib, düzgün təsnif olunur, onlar haqqında məlumatlar maliyyə hesabatlarında düzgün açıqlanır.

Qeyri-maddi aktivlərin məlumatlar əsasında auditinin aparılması üçün, mühasibat və vergi uçotunu tənzimləyən normativ aktların müddəalarını bilmək lazımdır.

Auditin plan və proqramı sənədli qaydada rəsmiləşdirilməlidir. Onu da qeyd etmək lazımdır ki, auditin gedişində plan və proqramda əlavə və dəyişiklik edilə

bilər. Qeyri-maddi aktivlərin uçotu zamanı aşağıdakı səciyyəvi səhvlərə və pozuntulara yol verilir.

1.Uçotun təşkili:

- Obyektin qeyri-maddi aktivlərin tərkibinə düzgün daxil edilməməsi;
- Qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərinin düzgün müəyyən olunmaması, onun istifadə müddəti ərzində əsassız şəkildə dəyişdirilməsi;
- Qeyri-maddi aktivlərin istifadə müddətinin düzgün müəyyən edilməməsi;
- Uçot siyasətində mühasibat, vergi uçotu məqsədləri ilə qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyası üsulunun mövcud olmaması;
- Obyektdən istifadə müddəti ərzində seçilmiş amortizasiya üsulunun əsassız olaraq dəyişdirilməsi;
- Qeyri-maddi aktivlərin istifadəsinə nəzarət prosedurlarının mövcud olmaması;
- Qeyri-maddi aktivlərin qəbulu və hesabdən silinməsi, inventarlaşdırmanın aparılması üzrə komissiyaların təsdiqlənməməsi.

2.Uçotun aparılması:

- Müqavilə sənədlərinin, ilkin sənədlərin olmaması, yaxud onların tərtibatının mövcud tələbləri pozmaqla aparılması;
 - Qeyri-maddi aktivlərlə apanlan əməliyyatların mühasibat uçotu hesablarında düzgün əks etdirilməməsi;
- Qeyri-maddi aktiv obyektləri üzrə analitik uçotun mövcud olmaması;
- Auditi aparılan şəxsin balansında, istifadə hüququ haqqında müqavilə əsasında ona məxsus olmayan obyektlərin uçota alınması və onun balansdankənar hesabda əks etdirilməli olması;
 - Qeyri-maddi aktivlərin çıxarılmasının nəticəsinin düzgün müəyyən olunmaması;
 - Daxil edilmiş qeyri-maddi aktivlər üzrə amortizasiyanın toplanmağa başladığı və onun çıxarılmış obyektlər üzrə toplanmasının dayandırıldığı dövrün düzgün müəyyən edilməməsi;

- Təmənnasız istifadə üçün qəbul olunmuş obyektlər üzrə vergi uçotunda amortizasiyanın bərabər şəkildə hesablanmaması;

- Təmənnasız əldə olunmuş qeyri-maddi aktiv obyektlərinin dəyərinin mənfəət vergisi üzrə bazaya daxil edilməməsi, təmənnasız ötürülmüş obyektlər üzrə əlavə dəyər vergisi hesablanmaması;

- Hesabi səhvlərə yol verilməsi;

- Əsas vəsait obyektlərinin təmiri ilə bağlı əməliyyatların düzgün əks etdirilməməsi.

Qeyri-maddi aktivlərin yoxlanmasının nəticələri üzrə aşkarlanmış ciddi nöqsanlar və uçot siyasətinin qiymətləndirilməsi auditorun iş sənədlərində əks etdirilməlidir. Daha sonra bu nöqsanların aradan qaldırılması üzrə təkliflər müzakirə olunmalıdır.

NƏTİCƏ VƏ TƏKLİFLƏR

Maliyyə nəzarətinin təkmilləşdirilməsində, ilk növbədə, bu nəzarətin ən müasir forması olan auditor xidmətinin təşkili və fəaliyyətinin təmin edilməsi, nəzarət sisteminin koordinasiyası, onun təsirinin artırılması böyük əhəmiyyət kəsb edir. Bir çox hallarda maliyyə nəzarət sisteminin koordinasiya olunmaması və eyni təşkilatda eyni zamanda bir neçə nəzarətedici orqanların yoxlamalar aparması bu nəzarətin səmərəsini aşağı salır. Fikrimizcə, belə halların aradan qaldırılması, həmçinin nəzarətedici orqanların əmək haqqı sisteminin təkmilləşdirilməsi və onların maddi stimül mexanizminin yaradılması bir çox problemlərin həllini təmin edə bilər. Belə münasibət maliyyə nəzarətinin vahid sistem kimi fəaliyyət göstərməsinə imkan yarada bilər.

Audit müəssisə və firmalarda yaxud maliyyə sənədlərinin yoxlanılması ilə məhdudlaşmamalı, həmçinin mövcud şəraitin analitik nəticələrini ümumiləşdirməli, perspektiv inkişaf üçün proqnoz verməli, yeni şəraitdə təzə axınları, prosesləri əhatə etməli, elmi-texniki nailiyyətlərin və qabaqcıl təcrübənin istehsalat tətbiqini, kollektivin psixoloji iqlimini, sosial problemlərin həlli yollarını müəyyənləşdirməlidir.

Maliyyə nəzarəti sisteminin təkmilləşdirilməsi yollarından biri də daxili auditorların işinin təkmilləşdirilməsidir. Müasir dövrdə kənar auditin və dövlət nəzarətin işinin asanlaşması üçün daxili auditin iş sənədlərinin, həmçinin daxili auditorların işə cəlb olunması təcrübəsindən geniş istifadə olunmalıdır. Daxili auditin effektivliyi yoxlanılan təşkilatın daxili nəzarətinə inam faktorudur və yoxlamanın həcmi ilə ona çəkilən xərci əhəmiyyətli dərəcədə azalda bilər. Məsələn, daxili auditin effektivliyindən kənar auditin strukturu, həcmi və uyğun olaraq, dəyəri asılıdır. Buradan göründüyü kimi, daxili auditin kriterilərinin müəyyən edilməsi gərəkliyi meydana çıxır. Bu kriterilər arasında daxili auditin etik normaları və onların gözlənilməsi daxili auditin yüksək keyfiyyətinin təminatıdır. Daxili auditin müvəffəqiyyətlə fəaliyyət göstərməsinin mühüm amili onun müstəqil, həvalə olunmuş funksiyanın müvəffəqiyyətlə yerinə yetirilməsini təmin etmək üçün yüksək

keyfiyyətli, etibar qazanmış, öz vəzifə borcunu dərindən başa düşən, müəssisənin iqtisadi göstəriciləri ilə tanış olan, normativ qanunları və uçot informasiyalarını toplayıb təhlil etməyi bacaran mütəxəssislərlə təmin olunmasıdır.

Mövcud qaydalara görə, daxili auditin nəticələri ilə əlaqədar auditor rəyinin tərtib olunması müəyyən olunmamışdır. Daxili auditin nəticələrinin sənədləşdirilməsi, aparılan auditüzrə hesabat təqdim olunmasında xarici ölkələrin təcrübəsindən istifadə etmək olar. Fikrimizcə, daxili auditin təşkili, aparılması və yekun sənədlərinin tərtibi beynəlxalq standartlara əsaslanmalıdır.

Müəssisələrdə təşkil olunmuş auditxidməti öz fəaliyyətini faydalı və məqsədəuyğun apardıqda, əmlakın qorunub saxlanması, mövcud ehtiyatlardan səmərəli istifadə olunması, mühasibat uçotunun təşkili və mühasibat (maliyyə) hesabatının etibarlılığının yüksək səviyyədə təşkilini təmin edir.

Qeyd etmək lazımdır ki, təşkilatların kənar (müstəqil) audit və daxili nəzarət auditorqanlarının əməkdaşlığı və fəaliyyətinin koordinasiya edilməsi həm dövlət və həm də fərdi sektorda maliyyə resurslarının sirkulyasiyasına nəzarət optimallaşdırmağa və yarana bilən böhran faktorlarını qabaqlamağa imkan verəcək. Bütün bunlar müxtəlif maliyyə nəzarəti orqanları tərəfindən həyata keçirilmiş işləri qiymətləndirmək üçün vahid əlaqəli sistemin yaradılmasının vacib olduğunu göstərir.

Nəticə etibarlı ilə müəssisələrdə qeyri-maddiaktivlərdən istifadə səmərəliliyi üzrə maliyyə auditini meylləri haqqında aparılmış araşdırmaya müvafiq olaraq aşağıdakı qənaətə gəlinmiş və qərarlar qəbul edilmişdir:

1. Qeyri-maddi aktivlərin idarə olunması, onlardan faydalanmanın səmərəliliyinin artırılması uyğun məlumatın əldə edilməsini gerçəkləşdirir. Bu cür məlumat bazar vasitəsinin əsas komponentləri olan mühasibat uçotu və kapitalı nəticəsində təşəkkül edir. Ancaq audit nəzrəti tərəfindən formalaşan informasiyaya, onun keyfiyyətinə və miqdarına yaranan ehtiyac günbəgün dəyişir. Bu, nəzarət sisteminin özünün daim yeniləşdirilməsi və təkmilləşdirilməsini tələb edir. Nəzarət rejimi bazar vasitəsinə, biznesin idarə edilməsinin forma və metodlarına uyğunlaşdırılır. Nəticədə, sözügedən rejimin əlverişli təşkili və vəzifəsi öyrənilən vasitələrin, dəqiq vəziyyətdə

qeyri-maddi aktivlərinin iqtisadi anlamının doğru ifadə edilməsindən, sinifləndirilməsi və dəyərləndirilməsinin elmi, metodiki və təcrübi nöqteyi-nəzərdən ətraflı araşdırılmasından asılıdır. Aparılan tədqiqat inandırıcı formada isbat, edir ki, mənimsənilən vasitələrin, qeyri-maddi aktivlərinin iqtisadi mahiyyətini və funksiyasını düzgün başa düşmədən onlara adekval uçot və kapital rejimi yaratmaq qeyri-mümkündür.

2. Tədqiqat göstərir ki qeyri-maddi aktivlərin və onların mühüm tərkib hissəsi olan qeyri-maddi aktivlərinin iqtisadi mahiyyəti iqtisadi münasibətlər baxımından çox ideoloji və hüquqi münasibətlər baxımından açıqlanmamışdır. Halbuki aktivlər, o cümlədən qeyri-maddi aktivləri onların sahiblərinə qazanc, mənfəət vermək bacarığına sahib mülk şəklində dəyərləndirib. Aktivlərin məzmununa II baxış açısı onların idarə edilməsi istiqamətində intensiv və məqsədəuyğun vasitənin ərsəyə gətirilməsi, biznesin təsirliliyinin yüksəldilməsinin başlıca şərtidir. Bunu müasir bazar iqtisadiyyatı və iqtisadiyyatı bazar münasibətləri əsasında inkişaf edən qərb ölkələrinin praktiki fəaliyyəti təsbit edir.

Vurğulamalıyıq ki, bazar münasibətlərinə keçid şəraitində ölkəmizdə, həmçinin digər MDB dövlətlərində aktivlərin, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərinin anlamının ifadə edilməsində bir sıra inkişaf meyilləri olsa da, hələlik MHBS-da göstərilmiş qaydalara və normalara müvafiq deyildir. Bəzi xarici ədəbiyyatlarda da aktivlərin anlamı və vəzifəsi haqqında informasiya tapmaq çətindir.

Aktivlərin, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərinin məzmunu özünü bir vəzifədə - şirkətə qazanc vermək vəzifəsində göstərir. Aktivlərin qazanc vermək vəzifəsi sözügedən aktivlərə sahib olan şirkətin hədəflədiyi qayəyə-mənfəət qazanmaq qayəsinə tam cavab verir.

Beləliklə, qeyri-maddi aktivləri dedikdə, mülkiyyət hüququndan asılı olmayaraq müəssisə tərəfindən faydalı istifadə olunan və normal iş tsikli ərzində ona mənfəət gətirə biləcək iqtisadi resurslardır.

3. Qeyri-maddi aktivlər, onların audit maliyyənəzarətinin həyata keçirilməsinin metodoloji məqsədlərindən hesab edilir. Yenə də, nəzəri və praktik

ədəbiyyatlarda qeyri-maddi aktivlərinin elmi olaraq şərtləndirilmiş sinifləndirməsi bir sözlə mövcud deyil. Keçmişdə də, hazırda da qeyri-maddi aktivləri xüsusilə varlıq şəklinə uyğun olaraq sinifləndirilir. Belə qənaətə gəlirik ki, guya qeyri-maddi aktivlərinin müxtəlif növləri fərqli vəzifə yerinə yetirir. Məhz bu kriteriya qeyri-maddi aktivlərinin təsnifatı və qiymətləndirilməsinin əsasında da durmalıdır. Lakin qeyri-maddi aktivlərinin təsnifatı onların idarə olunması üçün müvafiq informasiya formalaşdırılması, müəssisənin əmlak vəziyyətinin müəyyən edilməsi və digər praktiki tələblər baxımından da aparılmalıdır.

Qeyri-maddi aktivlərinin audit nəzarətinin metodoloji və praktiki məsələlərini məqsədyönlü həll etmək üçün onların ümumi təsnifatını dissertasiya işinin birinci fəslində verilmiş sxem üzrə aparmaq tövsiyə olunur. Onların mühasibat balansında təsnifatını isə işin sonuncu fəslinin sonuncu paraqrafında təklif edilmiş qayda üzrə aparmaq məqsədə uyğundur.

Aktivlərin idarə olunması vasitəsinin vacib komponentlərindən biri onların dəyərləndirilməsidir. Dünyanın praktiki fəaliyyəti, eyni zamanda edilən tədqiqatlardan məlumdur ki, uçot və kapital nə qədər inkişaf etmiş metodologiyaya sahib olsa da elmi-praktiki nöqteyi-nəzərdən əsaslandırılmış qiymətləndirmə sistemi olmadan qeyri-maddi aktivləri haqda güvənli və gerçək məlumat yaratmaq qeyri-mümkündür. Dəyərləndirmə olmadan uçotun özünün həyata keçirilməsi mümkün deyildir. Şirkətin işlərindən olan maliyyə nəticələrini (mənfəəti) yalnız aktivləri, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərini qiymətləndirməklə müəyyən etmək olar. Qeyri-maddi aktivləri əslində xərclərdir və müəssisənin mənfəətini müəyyən etmək üçün həmin xərclər gəlirlərlə müqayisə olunmalıdır. Belə qənaətə gəlmək olar ki, qeyri-maddi aktivlərinin uçotu və kapitalda göstərilməsinin mühüm metodoloji məqsədi sırf dəyərləndirmədir.

Qeyri-maddi aktivlərinin mövcudluğu və hərəkətinin cari və ya bazar qiymətlərilə qiymətləndirilməsinə qanunvericilik sənədləri ilə icazə verilsə də onların praktiki tətbiqi mexanizmi işlənib hazırlanmamışdır.

4. Araşdırmalar göstərir ki, qeyri-maddi qeyri-maddi aktivlərinin normativ və

təlimat xarakterli qiymətli kağızlarda konkret sinifləri, modern şərtlərə uyğun uçot və kapital rejimi yoxdur. Nəticədə, mühasibat uçotunun hesablar Planı və onun tətbiqinə dair təlimatda verilmiş uçot rejimi metodoloji və təcrübi şərtlərə uyğun gəlmir, Təlimatda qeyri-maddi aktivlərin, daha doğrusu onların bir hissəsi olan materialların uçotunun iki sisteminin tətbiqi tövsiyə olunmuş.

Bütövlükdə mövcud audit sisteminin qeyri-maddi aktivlər üzrə formalaşdırdığı İnformasiya nə endogen idarəetmənin, nə də kənar şəxslərin ehtiyacını qarşılamır və sözügedən rejim metodoloji və praktiki nöqteyi-nəzərdən bu sektorda olan beynəlxalq şərtlərə və normalara da uyğun gəlmir.

Mövcud uçot sistemindən monctar qeyri-maddi aktivlərinin tərkib hissəsini təşkil edən pul vəsaitləri ilə onların ekvivalentləri barədə sərbəst məlumat toplamaq qeyri-mümkündür.

Tətbiq edilən audit sistemi qeyri-maddi aktivlərin mütləq likvidiyyə malik hissəsinin-valyutaların müxtəlif fəaliyyət formalarına uyğun hərəkəti haqqında zəruri məlumat yarada bilmir, nəticədə bu qıraq istifadəçilərə valyutanın axınını planlaşdırmağa, uyğun idarəetmə və maliyyə təklifləri təsdiqləməyə şərait yaradır.

Sənədlər üzrə dividendlərin, depozitlər və verilmiş borclara əsasən faizlərin sistemli uçotu getmir və nəticədə əsas borclar və həmin borclar üzrə faizlər barəsində xüsusilə məlumat toplamaq qeyri-mümkündür. Tam olaraq monctar aktivlərin uçotunun metodoloji və metodiki durumu bu sahədə olan beynəlxalq praktiki fəaliyyətə və normalara tam uyğun gəlmir.

7. Maliyyə nəzaəti qeyri-maddi aktivlərin uçotunun təkmilləşdirilməsinin başlıca problemləri bunlardır: onların şərtləndirilmiş siniflərə ayırma həyata keçirilməsi, dəyərləndirilməsi müduru və sintetik uçotu metodikasının konkret təyin edilməsi.

8. Qeyri-maddi aktivlərinin idarə olunması mexanizminin elementlərindən biri audit nəzarətidir. Audit nəzarətində edilmiş hesabatda verilən məlumatlar əsasında müəssisənin sərəncamında və istifadəsində olan qeyri-maddi aktivlərinin tərkibi və quruluşunu müəyyən etmək, onların əsasında müxtəlif iqtisadi göstəriciləri

hesablamaq, təhlillər və interpretasiya aparmaq mümkündür. Lakin ölkəmizdə tətbiq olunan hesabat formalarından qeyri-maddi aktivlərinin dəqiq tərkibi və real dəyəri barədə etibarlı informasiya almaq çətindir. Əvvəlu bunun başlıca səbəbi odur ki, qeyri-maddi aktivlərinin tərkibində bir sıra uzunmüddətli aktivlərə aid olunması məlumatları verilir. İkincisi, qeyri-maddi aktivlərinin ayrı-ayrı növlərinin qiymətləndirilməsi metodikası onların real dəyərini təhrif edir. Üçüncüsü, qeyri-maddi aktivlərinin mövcudluğu haqqında demək olar ki, yeganə informasiya mənbəyi olan balansda onlar ciddi bir qayda ilə əks etdirilmir və buna görə də onları cari passivlərlə düzgün müqayisə etmək mümkün olmur. Balans məlumatlarında aktivlərin dəqiq təsnifatı və real dəyərinin olmaması üzündən müəssisəyə məxsus qeyri-maddi aktivlərinin məbləğini də düzgün hesablamaq mümkün deyildir. Halbuki onun dəqiq müəyyən edilməsi göstərilən aktivlərin mövcudluğu və hərəkəti üzərində nəzarəti həyata keçirmək və s. məqsədlər üçün zəruridir.

Bütövlükdə apardığımız araşdırmalar göstərir ki, mövcud maliyyə hesabatı qeyri-maddi aktivləri haqqında beynəlxalq uçot və hesabat prinsiplərinə cavab verə bilən informasiya vermir. Müəssisənin mütləq likvidli qeyri-maddi aktivlərinə aid edilən pul vəsaitlərinin hərəkəti isə ümumiyyətlə maliyyə hesabatı sistemində öz əksini tapmamışdır.

9. Qeyri-maddi aktivlərinin ayrı-ayrı növlərinin balansda təsnifatının və qiymətləndirilməsinin təklif olunan qaydada aparılması, həmçinin pul vəsaitləri axınlarının fəaliyyət növləri üzrə hesabatının tövsiyə olunan forması Ölkənin müvafiq hesabat sisteminin beynəlxalq maliyyə hesabatı standartlarına uyğunlaşdırılmasına, bununla da həmin hesabat məlumatları əsasında beynəlxalq standartlara uyğun təhlillər və interpretasiyalar aparılmasına imkan vermiş olardı.

İSTİFADƏ OLUNMUŞ ƏDƏBİYYAT

Azərbaycan dilində

1. Abbasov.S.A “Maliyyə menecmenti: təşkili və təkmilləşdirilməsi problemləri”, Bakı – 2009
2. Ataşov .B.X., Müəssisələrin maliyyəsi Bakı – 2009
3. B.A. Xankişiyeu «Büdcə uçotu» Bakı - 2013.
4. Ələkbərov.Ə.Ə “Heydər Əliyev: milli-mənəvi dəyərlərimiz və iqtisadiyyatımız”, Xalq qəzeti, 12 dekabr, Bakı-2017 s.5
5. Ələkbərov.Ə.Ə “Ölkə iqtisadiyyatının sağlamlaşdırılması və Makroiqtisadi göstəricilərin yaxşılaşdırılması sabitliyin bəhrəsidir” Azərbaycan qəzeti- 17 noyabr, Bakı, 2000, s.3
6. Ələkbərov.Ə.Ə Bazar münasibətləri şəraitində Azərbaycanda sosial sığortanın formalaşması və inkişafı problemləri, dis-nın avtoreferatı Bakı,2003
7. Hacıyev .R.«Təftiş və nəzarət» Bakı-2013
8. Sadıqov M., Hüseynov A., Zeynalov V. Korporativ maliyyə Bakı , 2015

Rus dilində

9. Адамс Р. Основы аудита М.: Аудит, ЮНИТИ, 2015.
- 10.Бобылев П. Эффективность-главный критерий // Президентский контроль,2015, No 11.
- 11.Булыга Р.П. Аудит нематериальных активов коммерческой организации. Правовые, учетные и методологические аспекты: учеб. пособие для Единая межведомственная информационно- статистическая система. URL:<http://www.fedstat.ru/indicator/data>. Do
- 12.Валуев Б.И., Орлова Л.П., Зернов ЕЛ. и др. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия. М.: Финансы и статистика, 2014
13. Госконтроль в Швеции (перевод Ф. Шелюто) И Контроллинг, 2014, No

14. Дек. Панкова С.В., Киселева О.В. Формирование динамического подхода к комплексному анализу финансово-хозяйственной деятельности организации // Экономический анализ: теория и практика. 2012. No 1
15. Ендовицкий Д.А., Агупова К.П. Оценка использования экономического анализа в аудиторской деятельности // Современная экономика: проблемы и решения. 2010. No 7.
16. Кочинев Ю.Ю. Аудит: теория и практика. 5-е изд. СПб.: Питер, 2010. 448 с., ил. 8. Мельник М.В., Когденко В.Г. Экономический анализ в аудите. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007
17. Новрузов В.Т. Место и роль высших органов финансового контроля в укреплении и развитии финансового контроля в Азербайджанской Республике, формы и методы их взаимодействия // Вестник Межпарламентской Ассамблеи, 2011, No 1.
18. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности: постановление Правительства РФ от 23.09.2002 No 696 (в ред. от 22.12.2011). г.
19. Овсянников Л.Н. Государственный финансовый контроль: кому он не нужен // Президентский контроль, 2016, No 5.
20. Панкова С.В., Киселева О.В. Применение инструментов комплексного экономического анализа хозяйственной деятельности предприятия в процессе аудиторской проверки // Вестник Оренбургского государственного университета. 2010. No 13 (119)
21. Саттарова Н.А. Финансовый контроль как фактор эффективной финансовой политики в условиях экономического кризиса: вопросы правового регулирования // Вестник МГУ. Государственный аудит. 2010. No 1.
22. Соменков А.Д. Парламентский контроль за исполнением Государственного бюджета: Монография. Элиста: АПП «Джангр», 2013
23. Счетная палата Европейского Сообщества // Контроллинг, 2014, No 49. Таралин Ю.Н. Административный в КНР // Контроллинг, 2011, No

- 24.Федоренко И.В. Методика и технология аудита // Бухгалтерский учет. 2007. No 14. Июль.
- 25.Шагиева Р.В. Финансово-контрольная деятельность: теоретико-правовая характеристика // Вестник МГУ. Государственный аудит. 2010. No 1.
- 26.Robert P. Greenwood, Handbook of Financial Planning and Control, Gower Publishing, Ltd., 2014.

İngilis dilində

- 27.Martin Barnes, Financial Control, Thomas Telford Ltd, 2015.

РЕЗЮМЕ

В отношении нематериальных активов (НМА) предприятия можно понять стоимость товаров, услуг, имущества, которые уже давно используются для продажи товаров, а также организационные издержки, признанные в соответствии с учредительными документами.

Для приобретения нематериальных активов необходимо проверить нематериальные активы для проверки точности учетных записей.

Основной целью аудита НМА является проверка точности учета и отражения учета нематериальных активов предприятия. Цель проверки НМА заключается в том, чтобы определить, совместима ли методология учета, используемая в процессе аудита, с нормативными документами.

При проверке нематериальных активов аудиторы:

изучение состава нематериальных активов по основным документам и учетным записям и подтверждение их собственности;

оценить синтетический и аналитический учет нематериальных активов;

Проверять своевременный и полный учет сделок с НБА в соответствии с требованиями законодательства Азербайджанской Республики;

утверждение внутреннего контроля над нематериальными активами и первоначальная оценка системы учета;

своевременной инвентаризации нематериальных активов, определения его результатов и проверки отчетности.

Аудит операций с нематериальными активами состоит из трех этапов:

Этап оценки. На этом этапе аудитор должен рассмотреть представленные ему бухгалтерские отчеты и проанализировать полученную информацию.

Основным этапом является своевременность и полнота учета операций с нематериальными активами в соответствии с законодательством Азербайджанской Республики, расчет нематериальных активов, точность

получения и учета нематериальных активов с первоначальной оценкой внутреннего контроля и нематериальных активов.

Заключительный этап - заключительный этап формирования мнения о достоверности аудиторского отчета, который отражает результаты аудита нематериального актива, который идентифицируется во время проверки и коррекции бухгалтерского учета для нематериальных активов.

Мы являемся настоящими профессионалами, которые позволяют проводить все виды аудитов, включая аудиты всех видов аудитов, а также аудит нематериальных активов. Обратившись к нам, вы всегда можете рассчитывать на своевременную помощь экспертов в вашем регионе!

Summary

Under an entity's intangible assets (NMA), it is possible to understand the cost of goods, services, property that has long been used for the sale of goods, as well as the organizational costs recognized in accordance with the constituent documents.

For acquisition of intangible assets, it is necessary to check intangible assets to verify the accuracy of the accounting records.

The main purpose of the NMA audit is to verify the accuracy of the recording and reflection of the accounting for the intangible assets of an entity. The purpose of the NMA audit is to determine whether the accounting methodology used in the audit engagement is compatible with regulatory documents.

When checking intangible assets, the auditors:

learning of the composition of intangible assets under the primary documents and accounting records, and confirming their ownership;

to assess the synthetic and analytical accounting status of intangible assets;

To check timely and complete accounting of transactions with the NBA in accordance with the requirements of the legislation of the Republic of Azerbaijan;

approval of internal control of intangible assets and initial assessment of the accounting system;

timely inventory of intangible assets, determining its outcomes and verifying accountability of accounts.

An audit of transactions with intangible assets comprises three stages:

Evaluation Stage - At this stage, the auditor should review the accounting reports submitted to him and analyze the received information.

The main stage is the timeliness and completeness of the accounting of transactions with intangible assets in accordance with the legislation of the Republic of Azerbaijan, the calculation of intangible assets, the accuracy of receipt and the recording of the intangible assets with the initial valuation of internal control and intangible assets.

The final stage is the final stage of forming an opinion on the reliability of an audit report, which reflects the audit results of an intangible asset that is identified during inspection and correction of the entity's accounting for intangible assets.

We are real professionals that allow us to carry out all types of audits, including audits of all types of audits, as well as the audit of intangible assets. By contacting us, you can always count on the timely assistance of experts in your area!

REF E R A T

Mövzunun aktuallığı. Siyasi müstəqillik əldə etdikdən sonra ölkəmizin ən önəmli problemi iqtisadiyyatı bazar münasibətləri sisteminə keçirilməsi, onun hərtərəfli sabit və dinamik inkişafını təmin edilməsi olmuşdur. Bu məqsədlər naminə ötən əsrin 90-cı illərinin ortalarından başlayaraq ciddi və əsaslı islahatlar aparılmışdır. İqtisadiyyatda müxtəlif mülkiyyət formalı müəssisələrin qurulması və fəaliyyəti mexanizminin təkmilləşdirilməsi, dövlət müəssisələrinin özəlləşdirilməsinin həyata keçirilməsi, iqtisadi sferada torpaq islahatlarının aparılması və onların başa çatdırılması, eyni zamanda xarici investisiyaların cəlb edilməsi, bunun üçün müvafiq iqtisadi, normativ-hüquqi baza yaradılması, iqtisadi mexanizmin bazar münasibətlərinə uyğun yenidən formalaşdırılması və s. tədbirlər planı həmin iqtisadi islahatların mühüm tərkib hissələridir. Bütün bunlar, habelə xarici ölkələrlə, firmalarla, şirkətlərlə sıx əməkdaşlıq, iqtisadi integrasiyasının güclənməsi və bunların nəticəsi kimi iqtisadi informasiyanın hədsiz artması yeni bazar mexanizminin elementlərindən istifadə olunması zəruriliyini də yaratdı. Belə mexanizmin ayrılmaz hissəsi audit sistemi və nəzarətidir.

Maliyyə auditi bazar mexanizminin bütün elementlərini əhatə etdiyi üçün onun yenidən qurulması, bazar iqtisadiyyatının tələblərinə, beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması mühüm bir problem kimi qarşıda durdu. Bunu nəzərə alaraq ölkədə qəbul edilən normativ sənədlərdə müəssisə aktivlərinin, kapitalının və öhdəliklərinin auditinin aparılmasının ümumi prinsipləri, qaydaları və konkret standartları öz əksini tapmışdır. Həmin sənədlərin işlənilib hazırlanması və praktikaya tətbiqi ölkənin audit sistemini bazar münasibətlərinin tələblərinə, bu sahədə olan beynəlxalq prinsiplərin və standartların səviyyəsinə yaxınlaşdırsa da hələlik o müasir biznesin dili rolunu oynaya bilmir, beynəlxalq təcrübədən xeyli geri qalır. Deyilənlər auditin bütün obyektlərinə və elementlərinə, ilk növbədə isə qeyri-maddi aktivlərinə aiddir.

Araşdırmaların göstərdiyi kimi, məhz qeyri maddi qeyri-maddi aktivlərinin

auditi bazar münasibətlərinə keçid dövründə az dəyişikliyə uğramışdır. Nəticə etibarlı ilə bu, qeyri-maddi aktivləri barədə etibarlı və keyfiyyətli informasiya əldə etməyə, həmin informasiya əsasında əsaslandırılmış idarəetmə və maliyyə qərarları qəbul etməyə tam imkan vermir. Etibarlı və keyfiyyətli informasiya hər şeydən öncə səhmdarlar, investorlar, kreditorlar, fiskal orqanlar üçün lazımdır. Onların hamısı müəssisənin fəaliyyətinin nəticələrində birbaşa maraqlıdırlar. Müəssisənin fəaliyyətinin proqnozlaşdırılması isə bilavasitə uçot və hesabatın verdiyi informasiyadan asılıdır. Halbuki qeyri-maddi aktivləri, onların tərkib hissələri haqda etibarlı informasiyanı mövcud uçot və hesabat sistemindən almaq demək olar ki, mümkün deyildir.

Vəziyyətin başlıca səbəbləri bunlardır: mövcud audit sisteminin daha çox vergi qanunvericiliyinin tələblərinə uyğunlaşdırılması, vergi nəzrəti ilə audit nəzarəti, həmçinin maliyyə nəzarəti ilə idarəetmə nəzarətinin ayrılıqda aparılmaması, audit nəzarətinin tənzimlənməsində mərkəzləşmiş şəkildə qəbul edilmiş qaydalara daha çox üstünlük verilməsi və s.

Qeyri-maddi aktivlərinin mövcudluğu və hərəkəti haqqında etibarlı informasiyanın formalaşdırıla bilməməsinin digər başlıca səbəbləri isə həmin aktivlərin iqtisadi məzmununun tam və düzgün araşdırılmaması, təsnifləşdirilməməsi və qiymətləndirilməməsidir. Məhz bu problemlərin ətraflı araşdırılması, onların həllinə dair konkret təklif və tövsiyələrin işlənib hazırlanması obyektiv zərurətə çevrilmişdir.

Deyilənlər seçilmiş dissertasiya işi mövzusunun aktual olduğunu da şərtləndirir.

Mövzunun öyrənilmə səviyyəsi. Bazar iqtisadiyyatı münasibətlərinin təkmilləşdirilməsinin müasir mərhələsində bütövlükdə audit sistemində ciddi dəyişiklər baş vermiş, həmin sistem müəyyən dərəcədə beynəlxalq prinsiplər və standartlar əsasında tənzimlənməyə başlanmışdır. Bəhs edilən problemin həllində dünya iqtisad elminin daimi inkişafında böyük rolu olan iqtisadçı alimlərdən Ə.Q.Əlirzayev, S.M.Səbzəliyev, Q.Ə.Abbasov, S.M.Yaqubov, İ.M.Abbasov, D.A.Bağırov, V.C.Əliyev, S.Y.Müslimov, R.M.Əliyev, S.M.Qasımov, V.M.Quliyev,

H.A.Cəfərli, N.M.İsmayılov, Ə.A.Sadıqov, F.M.Quliyev, H.İ.İbadov və digərləri müəssisələrdə qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin habelə audit nəzarətinə və iqtisadi təhlilin nəzəri-metodoloji əsasları və praktiki məsələlərinin həlli istiqamətində müəyyən işlər görmüşlər.

Xarici ölkələrin iqtisadçı alimlərindən M.İ.Bakanovun, P.S.Bezrukixin, İ.A.Basmanovun, K.Drurinin, Ç.T.Xomqrenin, V.B.İvaşkeviçin, A.D.Şeremetin, Y.V.Sokolovun, V.F.Paliyin, S.A.Nikolayevanın, N.P.Kondrakovun, S.S.Satulbaldinin və başqalarının əsərlərində sahibkarlıq, o cümlədən xidmət təşkilatları şəraitində müəssisənin qeyri-maddi aktivlərinin təşkili və fəaliyyətinin nəzəri-metodoloji əsaslarının və praktiki məsələlərinin həllinin başlıca istiqamətləri müəyyənləşdirilmişdir.

Sadalanan məsələlər yalnız ayrı-ayrı məqalələrdə, konfransların tezislərində tədqiq edilir, onların öyrənilməsi namizədlik və doktorluq dissertasiya səviyyəsində aparılmamışdır.

Tədqiqatın məqsədi və vəzifələri. Dissertasiya işinin başlıca məqsədi – müəssisələrdə qeyri-maddi aktivlərin təsnifatı, qiymətləndirilməsi, audit sisteminin mövcud vəziyyətinin tənqidi araşdırılması əsasında onların təkmilləşdirilməsinə dair konkret təkliflər və tövsiyə hazırlamaqdan ibarətdir.

Qoyulmuş məqsədə çatmaq üçün aşağıdakı vəzifələr müəyyən edilmişdir:

- müəssisələrdə qeyri-maddi aktivlərdən istifadə səmərəliliyi üzrə maliyyə auditinin nəzəri iqtisadi mahiyyətini açıqlamaq və bunun əsasında onların maliyyə nəzarətinin metodoloji əsaslarını göstərmək;

- qeyri-maddi aktivlərinin auditinin mühüm metodoloji əsasları kimi onların təsnifatı və qiymətləndirilməsi konsepsiyalarını ümumi şəkildə nəzərdən keçirmək;

- qeyri-maddi aktivlərin istifadəsini hərtərəfli araşdırmaq və onun formalaşdırdığı informasiyanın həmin aktivlərin idarə edilməsində roluna qiymət vermək;

- müəssisələrdə qeyri-maddi aktivlərin istifadə səmərəliliyinin artırılması yollarını tədqiq etmək və onun metodoloji- praktiki çatışmazlıqlarını müəyyən etmək,

- müəssisələrdə qeyri-maddi aktivlərin təsnifatını dəqiqləşdirmək, onların tərkib hissəsi olan materialların, bitməmiş istehsalın, qarşıdakı dövrlərin xərclərinin, hazır məhsulun mövcudluğu və hərəkətinin hansı dəyər və yaxud qiymətlə uçota alınmalı olduğuna dair konkret təklif və tövsiyə vermək;

- müəssisələrdə qeyri-maddi aktivlərə maliyyə nəzaətini əks etdirilməsi metodikasının onların iqtisadi məzmununa uyğun təkmilləşdirilməsi istiqamətlərini araşdırmaq və praktiki təkliflər hazırlamaq;

-bütövlükdə qeyri-maddi aktivlərinin, onların ayrı-ayrı növlərinin maliyyə (mühasibat) hesabatında qiymətləndirilməsi və əks etdirilməsinə, onların beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılmasına dair təkliflər işləyib hazırlamaq;

- biznesin idarə olunmasında pul vəsaitlərinin hərəkətinin proqnozlaşdırılmasına beynəlxalq aləmdə ciddi əhəmiyyət verildiyini nəzərə alaraq ölkəmizin müəssisələri üçün də pul vəsaitlərinin hərəkəti haqqında hesabat formasının, onun quruluşu və göstəricilər sistemini hazırlayıb əsaslandırmaq.

Tədqiqatın predmeti və obyektı. Dissertasiya işinin predmeti müəssisələrdə qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi məzmunu, təsnifatı, qiymətləndirilməsi, uçot və hesabatının metodoloji praktiki məsələlərinin araşdırılması, onların daha da təkmilləşdirilməsi və beynəlxalq standartlara yaxınlaşdırılmasının tədqiqidir.

Dissertasiya işi metodiki xarakter daşıdığından burada tədqiqat obyektı kimi maliyyə hesabatını dair normativ sənədlər və təlimatlar, habelə digər aktlar qəbul edilmişdir.

Tədqiqatın nəzəri və metodoloji əsası. Yerinə yetirilmiş tədqiqat işinin nəzəri və metodoloji əsasını Azərbaycan Respublikası «Audit xidməti haqqında » Qanunu, Azərbaycan Respublikası Maliyyə Nazirliyi tərəfindən hazırlanmış, Maliyyə Hesabatının Milli Standartları (MHMS) və sair normativ aktlar və sənədlər təşkil edir. Bundan başqa, tədqiqat işi yerinə yetirilərkən ölkəmizin, xarici və MDB ölkələrinin (əsasən Rusiya Federasiyasının) iqtisadçı alimlərinin qeyri-maddi aktivlərinin mahiyyəti, təsnifatı, qiymətləndirilməsi, audit və maliyyə nəzarətinə dair yazmış olduqları monoqrafiyalardan, dərslik və dərs vəsaitlərindən, məqalələrdən

istifadə edilmişdir.

Tədqiqat işi yerinə yetirilərkən, ümümnəzəri tədqiqat metodlarından, monoqrafik və müqayisə üsullarından, audit və maliyyə nəzarətinə dair spesifik metodlardan istifadə olunmuşdur.

Tədqiqatın elmi yeniliyi. Aparılmış tədqiqat işinin elmi yeniliyi aşağıdakı nəticələr və təkliflərlə müəyyən olunur:

- bütövlükdə aktivlərin, həmçinin qeyri-maddi aktivlərinin nəzəri-iqtisadi mahiyyəti dəqiqləşdirilmiş və funksiyaları müəyyən edilmişdir;

- qeyri-maddi aktivlərinin təsnifatı və qiymətləndirilməsi audit nəzarətinin metodoloji əsasıdır. Konsepsiyası hərtərəfli açıqlanmış və nəzəri praktiki cəhətdən əsaslandırılmışdır;

- materialların qiymətləndirilməsi və auditinin aparılması metodları araşdırılaraq mövcud olan çatışmazlıqlar aşkara çıxarılmışdır;

- qeyri-maddi aktivlərin təsnifatı, qiymətləndirilməsi və audit nəzarəti qaydalarının bazar iqtisadiyyatının tələbləri və beynəlxalq standartlar baxımından yenidən işlənilib hazırlanması zəruriliyi və istiqamətləri müəyyən edilmişdir;

- qeyri-maddi aktivlərin ayrı-ayrı növlərinin maliyyə aspektlərinin səmərəliliyinə dair təklif və tövsiyələrin verilməsi;

- qeyri-maddi aktivlərin mövcud təsnifatı, qiymətləndirilməsi tənqidi araşdırılaraq həmin məsələlərin, həmçinin onların uçotunun aparılmasının prinsipinə yeni qaydaları təklif edilmişdir;

- qeyri-maddi aktivlərin idarə olunması üçün başlıca informasiya mənbəyi olan uçotun və hesabatın qarşılıqlı əlaqəsi və asılılığı kompleks şəkildə öyrənilmiş və müvafiq nəticələr çıxarılmışdır;

- araşdırmalar nəticəsində sübut edilmişdir ki, mövcud audit və maliyyə sistemi qeyri-maddi aktivlərinin yaradılması və istifadəsi sahəsində səmərəli və əsaslandırılmış qərarlar qəbul etməyə imkan verə biləcək informasiya formalaşdırmaq iqtidarında deyildir;

- bütövlükdə qeyri-maddi aktivlərinin mahiyyətinin açıqlanması, təsnifatı,

qiymətləndirilməsi, audit nəzarətinin aparılması və hesabatda əks etdirilməsi kompleks şəkildə tədqiq edilmiş, araşdırılan məsələ üzrə konkret təklif və tövsiyə hazırlanmışdır.

İşin praktiki əhəmiyyəti. Tədqiqat nəticəsində alınmış nəzəri müddəalar qeyri-maddi aktivlərinin mahiyyətini düzgün açıqlamağa və bununla da onların təsnifatı və qiymətləndirilməsini məqsədyönlü həyata keçirməyə imkan verir. Təsnifat və qiymətləndirmənin elmi-praktiki cəhətdən düzgün aparılması isə qeyri-maddi aktivlərinin sintetik uçotunun metodoloji əsasların təşkil edir.

Qeyri- maddi aktivlərinin ayrı-ayrı növlərinin uçotu metodikasının dəyişdirilməsinə və təkmilləşdirilməsinə dair verilmiş praktiki təkliflər həmin aktivlərin uçotunun yenidən qurulması zamanı müvafiq orqanlar tərəfindən istifadə oluna bilər. Bir sıra konkret təkliflər isə bilavasitə müəssisələrin özləri tərəfindən istifadə edilə bilər. Maliyyə (mühasibat) hesabatında qeyri-maddi aktivləri üzrə informasiyanın formalaşdırılmasına dair təkliflər də metodoloji-praktiki əhəmiyyət daşıyır və onlardan istifadə edilməsi müvafiq hesabat sisteminin təkmilləşdirilməsi və beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılmasına əhəmiyyətli kömək göstərə bilər.

Dissertasiya işinin quruluşu və həcmi. Dissertasiya işi giriş, 3 fəsil, nəticə və təkliflərdən, habelə istifadə edilən ədəbiyyat siyahısından ibarətdir.