

AZƏRBAYCAN RESPUBLİKASI TƏHSİL NAZİRLİYİ
AZƏRBAYCAN DÖVLƏT İQTİSAD UNİVERSİTETİ

“MAGİSTR MƏRKƏZİ”

Əlyazması hüququnda

Cahangirov Vasif Asif

**«Nəqliyyat təşkilatlarında qeyri-maddi aktivlərin
uçotu və təhlili» mövzusunda**

MAGİSTR DİSSERTASIYASI

İstiqamətin şifri və adı

İİM – 010000 “İqtisadiyyat”

İxtisasın şifri və adı

İİM – 060402 “Mühasibat uçotu və audit”

Elmi rəhbər

Magistr proqramının rəhbəri

i.e.n. dos. Süleymanov S.M.

i.e.n. prof. Daşdəmirov Ə.İ.

Kafedra müdiri:

i.e.d. prof. Səbzəliyev S.M.

BAKİ – 2017

M Ü N D Ə R İ C A T

Giriş	 3
I FƏSİL: Qeyri-maddi aktivlərin uçotunun nəzəri-metodoloji əsasları	
1.1. Qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi mahiyyəti və təsnifatı	 11
1.2. Qeyri-maddi aktivlərin uçotunun təşkili prinsipləri, problemləri və vəzifələri	 32
II FƏSİL: Qeyri-maddi aktivlərin uçotunun təşkili metodikası və onların təkmilləşdirilməsi istiqamətləri	
2.1. Qeyri-maddi aktivlərin daxil olmasının uçotu	 37
2.2. Qeyri-maddi aktivlərin amortizasiya olunmasının uçotu	 47
2.3. Qeyri-maddi aktivlərin xaric olmasının uçotu	 58
III FƏSİL: Qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin təhlili metodikası və onun təkmilləşdirilməsi	
3.1. Qeyri-maddi aktivlərin həcmi, dinamikası və strukturunun təhlili ..	66
3.2. Qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin təhlil	 77
3.3. Qeyri-maddi aktivlərin təhlilinin təkmilləşdirilməsi	 86
Nəticə	 90
İstifadə olunmuş ədəbiyyatların siyahısı	 97

GİRİŞ

İqtisadiyyatının bazar münasibətlərinə uyğun qurulması və bu zəmində iqtisadi əlaqələrin inkişafı və dərinləşdirilməsi respublikamızda mühasibat uçotu və heabatı sistemini beynəlxalq standartlara əsaslanan baza əsasında qurulmasını zəruri etdi. Ölkə uçot təcrübəsinin beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması və uçot praktikasında qabaqcıl xarici ölkə təcrübəsindən istifadə bir çox yeni uçot obyektlərinin – bioloji aktivlərin, qeyri-maddi aktivlərin, kapital ehtiyatlarının, uzunmüddətli və cari maliyyə qoyuluşlarının, müxtəlif xarakterli hüquqi və qiymətləndirilmiş öhdəliklərin və s. yaranmasına səbəb oldu.

Bunların içərisində öz iqtisadi təbiəti və istifadə xüsusiyyəti ilə seçilən, həmçinin tədqiqat obyekti kimi uçotu və təhlili məsələləri nəzəri və praktiki cəhətdən kifayət qədər araşdırılmayan qeyri-maddi aktivlər xüsusi yer tutur.

Hazırkı yeni iqtisadi münasibətlər sistemin fəaliyyət göstərməsi idarəetmə və maliyyə menecmenti sisteminin köklü surətdə dəyişməsinə tələb edir ki, bu da öz növbəsində müəssisə aktivlərinin formalaşdırılması və istifadəsi prosesində yaranan maliyyə-pul münasibətlərinin yeni iqtisadi məzmun daşması ölkəmizin uçot praktikası üçün nisbətən yeni sayılan «qeyri-maddi aktivlər» anlayışına kompleks və sistemli yanaşmağı zəruri edir. Müasir bazar münasibətlərinin fəaliyyət göstərdiyi indiki şəraitdə qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin məqsədəuyğunluğu və effektivliyi, onların istifadəsindən əldə olunan pul gəlirlərinin formalaşdırılması kimi xarakterizə olunur. Məsələn bu kontekstdən yanaşdıqda müəssisə əmlakının tərkib hissəsi və tədqiqatın obyekti olan qeyri-maddi aktivlərin uçotu və təhlili məsələləri kompleks proses olduğu üçün onlardan istifadənin səmərəliliyinin artırılması ehtiyatlarının aşkara çıxarılması və onlardan istifadə olunması məqsədəuyğun görünür. Odur ki, müxtəlif mülkiyyətə əsaslanan və milli iqtisadiyyatın ayrı-ayrı sahələrinə mənsub təsərrüfat subyektlərinin əmlakının tərkibində müəyyən xüsusi çəkiyə malik olan qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin yüksəldilməsi yollarının axtarılması

probleminin həlli başlıca məqsəd kimi qarşıda durur. Xüsusilə qeyd etmək lazımdır ki, respublikamızda indiki şəraitdə xarici investisiyalı müəssisələrin fəaliyyət sferasının genişləndirilməsi və onlara xarici fəaliyyətlə məşğul olmağa şəraitin yaradılması mövcud olan uçot və hesabat sisteminin və onun təhlilinin yenidən qurulmasının vacibliyini zəruri edir. Bütün bu yuxarıda qeyd edilənlər isə, öz növbəsində, xarici ölkə təcrübədən istifadə etməklə müəssisənin maliyyə və kommersiya fəaliyyətinin uçotu və təhlilinə yeni istiqamətlərin əlavə olunmasını və təkmilləşdirilməsini tələb edir.

Qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin sistemli uçotu və təhlilinin metodiki və praktiki problemləri iqtisadçı alim və tədqiqatçılardan A.S. Bakayeva, P.S.Bezrukin, Y.V.Sokolova, E.Y.Kiryanova, O.V.Savitskaya, B. Nidlz, X.Anderson, D.Konduell, Ə.S.Xanderson, M.F. Ban Bred, S.M. Səbzəliyevin, Q.Ə.Abbasovun, H.İ.Namazəliyevin, T.Ş.Zeynalovun, S.M.Süleymanovun, V.M.Quliyevin, N.M.İsmayılovun və başqalarının əsərlərində öz əksini tapmışdır.

Xüsusi vurğulamaq lazımdır ki, bu və ya iqtisadi ədəbiyyatlarda və elmi-tədqiqat işlərində sadalanan müəlliflər tərəfindən geniş şərh olunan və praktiki aprobasiyadan keçən qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin uçotu və kompleks təhlili metodikasını hazırda fəaliyyətdə olan dövlət və qeyri-dövlət müəssisələrinin iş təcrübəsində tətbiqi nəzəri və metodoloji cəhətdən yanlış olmaqla yanaşı, praktiki baxımdan tam səmərəli sayıla bilməz. Çünki, müxtəlif təşkilatı və müxtəlif mülkiyyət münasibətlərinə əsaslanan respublika müəssisələrində mexaniki olaraq qeyd edilən metodikanın tətbiqi zamanı onların spesifik xüsusiyyətləri nəzərə alınmadıqla lazımı səmərə əldə olunmur. Məhz bu baxımdan həmin kommersiya təşkilatlarının spesifik xüsusiyyətləri nəzərə alınmaqla qeyd edilən metodikanın işlənməsi və istifadə olunması məqsədəuyğun sayıla bilər.

Məlum məsələdir ki, təsərrüfat subyektlərinin kommersiya və investisiya

fəaliyyətinin nəticələrinin real qiymətləndirilməsi maliyyə hesabatında əks etdirilən müvafiq göstəricilər sisteminə əsaslanır. Lakin hazırda maliyyə və statistik hesabatların beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması ilə əlaqədar həmin hesabatlarda əvvəllər göstərilən və təhlil prosesində istifadə olunan bir sıra göstəricilərin ixtisar edilmişdir ki, bunun da nəticəsində aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin qiymətləndirilməsini xeyli çətinləşdirir. Odur ki, keçmiş ənənəvi qaydalardan fərqli olan və müasir iqtisadi sistemin tələblərinə cavab verən maliyyə təhlilinin yeni metodikasının işlənilib hazırlanması, onun təşkilinin konseptual, metodoloji və praktiki əsaslarının müəyyənləşdirilməsi obyektiv zərurətdən irəli gəlir. İnkişaf etmiş bazar münasibətləri şəraitində belə bir metodikanın işlənilib hazırlanması maliyyə və istehsal menecmentində zəruri olan problemlərin həll edilməsi baxımından, habelə müəssisələrin sərəncamında olan əmlakdan istifadənin qiymətləndirilməsində müstəsna əhəmiyyətə malikdir.

Məlumdur ki, kommersiya təşkilatlarında uzunmüddətli aktivlərdən istifadənin səmərəliliyi müəssisənin maliyyə vəziyyətinə və son maliyyə nəticələrinə bilavasitə təsir göstərir. Belə ki, həmin əmlakdan düzgün, məqsədəuyğun və səmərəli istifadə son nəticədə təşkilatların maliyyə vəziyyətini, ödəmə qabiliyyətini və işgüzar imicini xeyli yaxşılaşdırır.

Aparılan araşdırmalar göstərir ki, hal –hazırda qeyd edilən problemin həllinə həsr edilmiş tam və sistemli şəkildə araşdırmalar azlıq təşkil edir. Məhz buna görə də qeyd edilən problemin həlli məqsədi ilə qeyri-maddi aktivlərin uçotu və təhlilinə dair əsaslı və hərtərəfli elmi araşdırmaların aparılması öz aktuallığı ilə diqqəti cəlb edir və xüsusi əhəmiyyət kəsb edir.

Qeyd etmək yerinə düşər ki, son dövrlərə qədər respublikamızda uçot obyektini kimi anlayışı mövcud deyildi. Bazar münasibətlərinə keçid və onun inkişafı ilə əlaqədar qeyd edilən anlayış respublikamızın uçot praktikasına daxil olmaqla yanaşı həm də təcrübədə istifadə edilməyə başlandı. Qeyri-maddi aktivlərin uçotu və təhlili müəssisələrin uçot sistemində bir çox suallara aydınlıq gətirilməsini

tələb edir ki, bu da həyata kiçirilən tədqiqat işinin zəruriliyini və praktiki əhəmiyyətini bir daha təsdiqləyir. Uçot obyektini kimi qeyri-maddi aktivlərin ən mühüm xüsusiyyəti onların maddi-natural əşya formasına malik olmamasıdır ki, məhz bu xüsusiyyət onların uçotu və təhlilini müəyyən qədər çətinləşdirir. Bunlar öz növbəsində 38 sayılı “Qeyri-maddi aktivlər aktivlər” adlı standartın 1999-cu ildə və “Qeyri-maddi aktivlər aktivlər üzrə” 12 nömrəli MMUS-nın yalnız 2007-ci ildə qüvvəyə minməsi ilə əlqədar olmuşdur.

Bütün bu yuxarıda qeyd edilənlər aparılan elmi tədqiqat işinin aktuallığını, onun məqsəd və vəzifələrinin həllini nəticəsində qeyri-maddi aktivlərin uçotu və təhlili məsələsinə dair mövcud biliklərin və dərk etmələrin dərinləşməsinə və aydınlaşdırılmasına şərait yaratmış olar.

Tədqiqatın məqsədi və vəzifələri. Dissertasiya tədqiqatının məqsədi kommersiya təşkilatlarının əsaslı uçot-analitik işinin vəzifələrinin məqsədi ilə tədqiqat obyektində aktivlərin tərkibində müəyyən xüsusi çəkiyə malik olan qeyri-maddi aktivlərin uçotu və təhlilinin təşkilatı-metodoloji əsaslarını işləyib hazırlamaqdan ibarətdir.

Dissertasiya işində qarşıya qoyulan vəzifələrin həllinə nail olmaq üçün aşağıdakı vəzifələr qoyulmuşdur:

- tədqiqatın obyektini kimi qeyri-maddi aktivlərin hüquqi və iqtisadi əsaslarını əsaslandırmaq;
- qeyri-maddi aktivlərin tərkibi və mahiyyətini açmaq və mühasibat uçotunun obyektini kimi qeyri-maddi aktivlərin təsnifat əlamətlərinin xüsusiyyətlərini amüəyyən etmək;
- ayrı-ayrı növlərinin uçotu presedurlarını sistemləşdirmək;
- qeyri-maddi aktivlərin yenidənqiymətləndirilməsi və bərpası imkanlarını əsaslandırmaq;
- qeyri-maddi aktivlərin uçotu ilə bağlı əməliyyatların sənədlərlə rəsmiyyətə

- salınmasının təkmilləşdirilməsi üzrə tövsiyələr hazırlamaq;
- qeyri-maddi aktivlərin təhlili və qiymətləndirilməsi üzrə metodiki yanaşmalar hazırlamaq və müəssisənin praktiki fəaliyyətində onlardan istifadə imkanlarını göstərmək;
 - qeyri-maddi aktivlərə edilən qoyuluşların məqsədəuyğunluğu və səmərəliliyini, həmçinin onların istifadəsindən olan gələcək iqtisadi səmərəni qiymətləndirmək.

Tədqiqatın predmeti və obyektı. Elmi-tədqiqat işinin predmetini qeyri-maddi aktivlərin ayrı-ayrı növlərinin uçotu və onlardan istifadənin səmərəliliyinin təhlilinin təşkilatı-metodiki problemləri və onun beynəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması məqsədi ilə təkmilləşdirilməsi təşkil edir.

Tədqiqatın obyektini isə aktivlərin spesifik növü hesab edilən qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi təbiəti, onların tanınma kriteriyaları, müxtəlif əlamətlər üzrə təsnifatı, uçotunun aparılması, onların ayrı-ayrı növlərinin uçotu və onlardan istifadənin səmərəliliyinin müəyyən edilməsi üzrə təhlilin mövcud ölkə metodikası, həmçinin bununla bağlı xarici ölkə təcrübəsi təşkil edir.

Tədqiqatın metodologiyası və metodikası. Tədqiqatın nəzəri və metodoloji əsasını «Mühasibat uçotu haqqında» Qanun, «Mülki Məcəllə», Nazirlər Kabinetinin və Maliyyə Nazirliyinin normativ-hüquqi sənədləri, xarici və respublikamızın görkəmli iqtisadçı-alimlərinin tədqiqat obyektı olan qeyri-maddi aktivlərin hüquqi tənzimlənməsi, uçotu və onlardan istifadənin səmərəliliyinin təhlilinə dair işləri və qeyd edilən problemə dair dövrü nəşrlərin materialları təşkil edir. Bundan başqa dissertasiya işində öyrənilən problemə dair maliyyə hesabatının beynəlxalq və kommersiya təşkilatları üçün milli mühasibat uçotu standartlarının təhlili bazasında öyrənilməsinə əsaslanmışdır. Dissertasiya işində obyektin gerçəkliyin dərk olunma, habelə iqtisadi və maliyyə təhlilinin seçmə, müşahidə, müqayisə, analiz və sintez, qruplaşdırma və digəriqtisadi-statistik metodlardan istifadə edilmişdir. Tədqiqat prosesində iqtisadi islahatların

aparılmasına dair hazırda qüvvədə olan normativ aktlardan, müəllif tərəfindən kommersiya təşkilatlarının auditor fəaliyyətində topladığı informasiyadan, həmçinin tədqiqat obyektı olan müəssisələrin uçot və hesabat məlumatlarından istifadə olunmuşdur.

Tədqiqatın elmi yeniliyi xarici ölkələrin təcrübəsi nəzərə alınmaqla qeyri-maddi aktivlərin uçotunun təşkilatı-metodoloji əsaslarının təkmilləşdirilməsi, tədqiqatın obyektı olan qeyri-maddi aktivlərin təhlili üzrə tövsiyələr hazırlamaq və onlardan istifadənin səmərəliliyinin təhlilinin qiymətləndirilməsi təşkil edir. Aparılan tədqiqat nəticəsində elmi yeniliyə aid edilə biləcək aşağıdakı mühüm nəticələr aşağıdakılardır:

- mühasibat uçotu və təhlilin obyektı kimi qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi təbiəti və mahiyyəti açıqlanmışdır; tanınma kriteriyaları daha da dəqiqləşdirilmişdir;

- qeyri-maddi aktivlərin uçot obyektinə aid edilməsinə dair mühüm əlamətlər və kriteriyalar, qeyri-maddi aktivlər və onun mühüm tərkib elementi hesab edilən əqli mülkiyyətin mahiyyəti tam müəyyən edilmiş, habelə qeyri-maddi aktivlərin təsnifatı verilmişdir;

- qeyri-maddi aktivlərin uçotu və onlardan istifadənin səmərəliliyinin təhlili üzrə mövcud ölkə və xarici təcrübəyə qiymət verilmişdir;

- qeyri-maddi aktivlərin uçotu üzrə əməliyyatların sənədləşdirilməsinin, həmçinin onların yenidən qiymətləndirilməsi və bərpası üzrə uçotun təkmilləşdirilməsi üzrə müəyyən tövsiyələr hazırlamışdır;

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

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

- qeyri-maddi aktivlərin təhlilinə və onlara yönəldilən investisiyanın iqtisadi səmərəliliyinin qiymətləndirilməsinə metodoloji yanaşmalar təklif edilmiş və onların təcrübədə tətbiqi tövsiyə edilmişdir.

İşin praktiki əhəmiyyəti. Tədqiqat işində müəllif tərəfindən irəli sürülən təklif və tövsiyələrin tətbiqi kommersiya strukturlarında qeyri-maddi aktivlərin uçotu və təhlilinin təkmilləşdirilməsinə, onların mövcudluğu və hərəkəti haqda informasiyanın obyektivliyi və həqiqiliyini artırır və qəbul edilmiş idarəetmə qərarlarının qəbul edilməsinə şərait yaradar. Qeyri-maddi aktivlərin uçotu ilə əlaqədar əməliyyatların sənədləşdirilməsinə dair əldə edilmiş nəticələr onların düzgün yenidən qiymətləndirməyə və bərpasına imkan yaradar və qeyri-maddi aktivlərin uçotu qaydasının dəyişməsinə şərait yaratmış olar. Bu da öz növbəsində bu sahədə mövcud olan çatışmazlıqları aradan qaldırmağa, qəbul edilən operativ maliyyə və idarəetmə qərarların əsaslandırılması səviyyəsini yüksəldilməsinə əlverişli şərait yaradır.

Dissertasiyanın quruluşu və həcmi. Dissertasiya işi giriş, üç fəsil, nəticə və istifadə edilmiş ədəbiyyat siyahısından ibarətdir. Dissertasiya işində 13 cədvəl, 1 diaqramma və 1 şəkil vardır. İşin yazılmasında 46 adda ədəbiyyatdan istifadə olunmuşdur. Dissertasiya işi 99 səhifə kompyuter yazısı həcmindədir.

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

Tədqiqat işinin II fəsli qeyri-maddi aktivlərin uçotunun təşkili metodikası və onun təkmilləşdirilməsi istiqamətlərinə həsr edilmişdir. Bu fəsildə qeyri-maddi aktivlərin daxil və xaric olmasının uçotu metodikası, onların tanınmasının dayandırılması, qeyri-maddi aktivlərə amortizasiyanın hesablanması və uçotda əks etdirilməsi, həmçinin onların təkmilləşdirilməsi məsələləri şərh edilir.

İşin üçüncü fəsli “Qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin təhlili metodikası və onun təkmilləşdirilməsi” adlanır ki, burada konkret rəqəmlər əsasında qeyri-maddi aktivlərin həcmi, dinamikası və strukturunun, onlardan istifadənin iqtisadi səmərəliliyinin təhlili metodikasının təkmilləşdirilməsi məsələləri araşdırılır.

İşin nəticə hissəsində aparılan tədqiqat nəticəsində əldə edilən nəticələr verilməklə yanaşı, qeyri-maddi aktivlərin uçotu və onlardan istifadə göstəricilərin təhlili metodikasının təkmilləşdirməsi məqsədi ilə irəli sürülmüş təklif və

tövsiyyələr də öz əksini tapmışdır. İşin sonunda aparılan tədqiqat zamanı müraciət edilmiş istifadə edilmiş normativ hüququ aktlar və istifadə edilmiş ədəbiyyat siyahısı verilmişdir.

I FƏSİL: Qeyri-maddi aktivlərin uçotunun nəzəri-metodoloji əsasları

1.1. Qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi mahiyyəti və təsnifatı

Hələ lap qədimdə mülkiyyətdən söhbət gedəndə, bu anlayış altında dəqiq material(əşya) formasına malik olan obyektlər- torpaq, faydalı qazıntılar, tikililər, nəqliyyat kommunikasiyaları və s. başa düşülürdü. Bu bütün sivilizasiyalar və bütün ictimai sistemlər üçün xarakterik idi. Lakin son dövrlərdə müəssisə və təşkilatların əmlakının tərkibində maddi formaya malik olan mülkiyyətlə yanaşı, yeni uçot obyektı olan, lakin maddi formaya malik olmayan qeyri-maddi aktivlər adlı uçot obyektinə də rast gəlinir. Onun yaranması araşdırıldıqda, aydın olur ki, bu bir sıra bir sıra amillərlə bağlı və əlaqəli olmuşdur.

Hazırda respublikamızda fəaliyyət göstərən müəssisə və təşkilatların əmlakının tərkibində qeyri-maddi aktivlərin tərkib elementlərindən olan intellektual mülkiyyət obyektlərinə az da olsa rast gəlinir. Qeyd etmək lazımdır ki, bu növ mülkiyyət növləri uçot təcrübəsində 1993-cü ildən sonra tətbiq edilməyə başlanmışdır. Odur ki, qeyd edilən uçot obyektinə dair anlaşılmazlıqlar mövcuddur.

Elmi-texniki inqilab əsrlərlə kölgədə qalmış belə bir fakta-həqiqi “ görünməyən əllərə” - insan əqlinə diqqət yetirməyi zəruri etdi. Əqil (latınca “**intellectus**” sözü olub başa düşmək, ağıl, dərraka) dedikdə - fikirləşmək bacarığı, səmərəli dərk etmə başa düşülür. Əql maddi gücə çevrilir, fikir konkret formanı maddiləşdirir və maddiləşir. Əql yeni informasiyanı formalaşdıran, yaradan insan qabiliyyətidir.

İnsanın əqli fəaliyyəti getdikcə öz nəticələrini verməyə başlayır. Bu zaman həmin nəticələr həm hər hansı bir maddi və ya qeyri-maddi formada ifadə oluna bilər. İntellektual fəaliyyətin maddi formada ifadə olunmayan(ideya, konsepsiya, faktlar və s.) nəticələri onların sahiblərindən ayrı mövcud ola bilməz və deməli bu ideyaları daşıyanlardan ayrılıqda istifadə oluna bilməz. Nə

qədər ki, nəticələr maddi formaya malik deyil, onların qanunvericiliklə tənzimlənməsi heç bir məna kəsb edə bilməz. İntelektual fəaliyyətin maddi formada ifadə olunan nəticələri hər bir ölkənin müvafiq qanunvericiliyi ilə tənzimlənilir.

Beynəlxalq təcrübə göstərir ki, bu gün insanın əqli fəaliyyətinin nəticələri hüquqi status almış və digərləri ilə birlikdə mülki hüququn bərabərhüquqlu obyektini hesab olunur.

Azərbaycan Respublikasının qanunvericiliyinə əsasən insanın əqli fəaliyyətinin nəticələri özündə dörd növ obyektini birləşdirir:

- müəlliflik hüququ ilə qorunan yaradıcılıq fəaliyyətinin nəticələri (elmi ədəbi və incəsənət əsərləri, EHM üçün proqram təminatı, məlumat bazası, integral mikrosxem topologiyası və s.);
- patent hüququ ilə qorunan yaradıcılıq fəaliyyətinin nəticələri - “sənaye mülkiyyəti” - (ixtirlər, faydalı modellər, sənaye nümunələri və s.);
- hüquqi şəxsin, məhsulun, yerinə yetirilən iş və ya göstərilən xidmətlərin fərdiləşdirmə vasitələri (firma adları, mal nişanları, xidmət nişanları, malların yaranma yerlərinin adları və s.);
- informasiya hüququ ilə qorunan yaradıcılıq fəaliyyətinin nəticələri (informasiya, “Nou-hau” və s.).

Yüvarıqda qeyd edilən bütün obyektlər aşağıdakı ümumi əlamətlərə malikdirlər:

- yaradıcılıq fəaliyyətin (fikri, əqli) nəticələri hesab olunur;
- əmlak və qeyri-əmlak hüquqlarının məcmusudur;
- gəlir əldə edilməsinin mənbəyi ola bilər.

Qeyd edilənlərlə yanaşı onlar arasında əsaslı fərqlər də mövcuddur. Qeyd edilən obyektlər müxtəlif hüquq rejimə malikdir. Həmin obyektlərin bir hissəsi göstəriləndiyi kimi patent, digərləri müəlliflik, üçüncüsü informasiya hüququ ilə tənzimlənilir.

Qeyd edilən fərqlər ondan ibarətdir ki, müəlliflik və informasiya hüququ obyektini (əsin) formasının, patent hüququ isə əsərlərin məzmununun

qorunmasını təmin edir. İxtiraların, faydalı modellərin, firma adlarının, mal nişanlarının qorunması üçün onların müvafiq orqanlarda müəyyən qaydada qeydiyyatdan keçməsi tələb olunursa, müəlliflik və informasiya hüququ obyektlərinin isə qeydiyyatdan keçməsi tələb olunmur. Müəllifə yalnız öz əsərini qeyd edilən obyektin təkrar istehsalı üçün bu və ya digər istənilən obyektiv formada təqdim etməsi tələb olunur. Buradan da yeni bir fərq- patent hüququ ilə qorunan obyektlər tükənən, müəlliflik hüququ ilə qorunanlar isə nümunədir və yeni əsərlərin yaranması hesabına genişləndirilə bilər.

İntelektual fəaliyyətin nəticələri özü-özlüyündə əqli mülkiyyət hesab edilmir. İntelektual fəaliyyətin nəticələrinin əqli mülkiyyət obyektləri olması üçün müəyyən kriteriyalara cavab verməlidir. Qeyd edilən həmin kriteriyaları fərqləndirmək üçün intellektual dəqiq müəyyənləşdirmək lazımdır.

Ümumdünya əqli mülkiyyət təşkilatının təsdiq etdiyi “İntelektual mülkiyyət” anlayışı ümumiləşdirilmiş şəkildə istehsalat, elm, ədəbiyyat və incəsənət sahələrində intellektual fəaliyyətin nəticəsi olan ədəbiyyat, incəsənət və elmi əsərlərə, icra fəaliyyətinə, ixtiralara, elmi kəşflərə, sənaye nümunələrinə, mal nişanlarına, xidmət, firma və kommersiya adlarına və s. hüquqları özündə əks etdirir.

Qeyd edilən “intelektual mülkiyyət” anlayışı geniş şərh edilir. Hər bir ölkənin qanunvericiliyi bu anlayışı bir qədər fərqləndirir. İntelektual mülkiyyətə dəqiq və universal cavab verək çox çətindir, bəlkə də mümkün deyil. Çünki bu anlayışın məzmunu texnikanın, bazar iqtisadiyyatının və qanunvericiliyin inkişafı ilə əlaqədar daima dəyişir.

Fikrimizcə, intellektual mülkiyyəti dedikdə dəyəri pulla ifadə olunan, bazarda mal (əmtəə) kimi alınıb-satıla bilən və sahibinə gəlir gətirən insan əqlinin məhsuluna olan hüquq başa düşülür. Beləliklə, insanın intellektual fəaliyyətin nəticələrinə və intellektual mülkiyyət obyektlərinə aid olan kriteriyaları müəyyən etmək olar. Deməli, intellektual mülkiyyət intellektual fəaliyyətin nəticələrinin özü deyil, onlara olan hüquqdur. Qeyd edilən bu əlamət Azərbaycan Respublikasının

Mülki Məcəlləsinə uyğun olaraq qanunvericilikdə də nəzərdə tutulmuşdur və orada intellektual mülkiyyət dedikdə vətəndaşların və hüquqi şəxslərin belə fəaliyyətin nəticəsinə olan müstəsna hüquqlar nəzərdə tutulur.

Qeyd edilən bu norma çox dar ifadə edir, lakin bu onun sistem əmələ gətirən əhəmiyyətini və hüququn son xarakterini özündə əks etdirir. İntellektual mülkiyyətə istənilən hüquqlar deyil, təsərrüfat dövriyyəsində iştirak edən və onun sahibi tərəfindən müəyyən edilən dəyəri aid edilir. Sahibi intellektual fəaliyyətin nəticələrinə olan özünün mülkiyyət hüququn sərbəst surətdə reallaşdırma bilməlidir, yəni intellektual mülkiyyət onlar tərəfindən sərbəst şəkildə satıla, bağışlanıla və dəyişdirilə bilər. Buradan belə bir nəticə çıxır ki, intellektual mülkiyyətə malik olan şəxs iqtisadi fayda əldə etməlidir.

Bir çox mütəxəssislər intellektual fəaliyyətin nəticələrinin tanınma kriteriyalarından birinin onların “qorunma qabiliyyətini” hesab edirlər. Qeyd edilən bu kriteriya əlbətdə mütləq, ümumi qəbul edilən olmasa da bir çox aşağıdakı müsbət tərəflərə malikdir:

- birincisi, bu kriteriyanın tətbiqi qanunvericiliyin təhlili əsasında ayrı-ayrı mütəxəssislərin fikrini yox. intellektual mülkiyyət obyektlərinin tükənməz tərkibdə siyahısının tərtibinə gətirib çıxarmış olar. Bu zaman tərtib edilmiş siyahı universal olmamaqla yanaşı və müəyyən dövr ərzində konkret ölkənin qanunvericiliyinin vəziyyətini əks etirmiş olacaq;
- ikincisi, qanunvericilik kifayət qədər sürətlə dəyişir ki, bu da intellektual mülkiyyət obyektlərinin siyahısının genişlənməsinə səbəb olur. Ona görə də, mübahisiz intellektual mülkiyyətə aid edilən obyektlərin ayrıca qrupda göstərilməsi daha məqsədəuyğundur.

İntellektual mülkiyyət obyektlərinin qeyd edilən siyahısı son deyil. Bununla əlaqədar nəzəri problem müydənə çıxır. Qeyd edilən bu problem ondan ibarətdir ki, qeyd edilən belə siyahı sonuncu ola bilməz və olmamalıdır, çünki cəmiyyətin inkişafı(mədəni, intellektual və texniki) ilə əlaqədar olaraq intellektual mülkiyyət obyektləri daimi olaraq artacaq. Çünki həmin artım yalnız keyfiyyət baxımından

deyil, həm də miqdar ifadəsində olmalıdır, yəni yeni növ intellektual mülkiyyət növlərinin yaranması mümkündür.

Son dövrlərə qədər bizim ölkə uçot təcrübəsində “intellektual mülkiyyət” anlayışı mövcud deyildi. Bazar münasibətləri ilə əlaqədar aparılan islahatlar nəticəsində yeni uçot obyektləri olan və maddi formaya malk olamayan, qeyri-maddi aktivlər, o cümlədən intellektual mülkiyyət respublikamızda hüququ status aldı və iqtisadi cəhətdən əsaslandırıldı.

Yeni iqtisadi sistem olan şəraitində xarici müxtəlif təşkilatı-hüququ formaya malik olan hüquqi şəxslərin və vətəndaşların iştirakı ilə yaradılan birgə müəssisələrin əmlakının tərkibdə mühasibat uçotunun mühüm obyektlərindən biri də qeyri-maddi aktivlərə də rast gəlinir. Bazar münasibətləri şəraitində qeyri-maddi aktivlərin hüququ statusu, habelə onların iqtisadi mahiyyəti və uçotu məsələləri bir sıra normativ hüququ aktlarla nizamlanır ki, bunlara əsasən AR-nın Mülki Məcəlləsi, “Mühasibat uçotu haqqında” qanun, **“Qeyri-maddi aktivlər üzrə”** kommersiya təşkilatları üzrə 12 nömrəli MMUS, “Qeyri-maddi aktivlər” adlı 38 nömrəli MHBS və s. aid etmək olar. Qeyd edilən həmin normativ aktlara əsasən qeyri-maddi aktivlərə tam iqtisadi xarakteristika verilir və onların tərkibi göstərilir.

Əgər qeyri-maddi aktivlərin hər hansı bir xüsusi növü üzrə uçotun aparılması digər, mühasibat Milli Mühasibat Uçotu Standartları ilə tənzimlənərsə, o zaman qeyd edilən standart əvəzinə digər müvafiq standartlardan istifadə edilir. Qeyd edilən standart adi fəaliyyət çərçivəsində müəssisə tərəfindən satılmaq üçün saxlanılan, işçilərin mükafatlandırılması nəticəsində yaranan, aktivlə, müəssisənin birləşməsi zamanı əldə olunmuş “qudvilə” və s. aid edilmir. Qeyri-maddi aktivlərin tərkibinə mülkiyyət hüququna malik olan sanibi tərəfindən pulla alınmış müəlliflik hüquqları, sənaye mülkiyyəti obyektləri üzərində olan istifadə hüquqları, torpaq və digər təbii ehtiyatlardan istifadə hüquqları, hesablama texnikası üzrə proqram təminatı, seleksiya nailiyyətləri, lisinziyalar, müəssisənin işgüzar əlaqələri (immici), tədqiqat və təcrübə konstruktor işləri,

broker yerlərinin əldə edilməsi hüquqları, və digər s. qeyri-maddi aktivlər aid edilir.

Qeyd edilən uçot obyektləri içərisində müəlliflik və patent hüququ ilə qorunan intellektual mülkiyyət obyektlərin iqtisadi xarakteristikasına diqqət yetirək. Müəlliflik hüququ nəzəri əsaslara görə insanlar üçün vacib hesab edilən və əqli yaradıcılıq fəaliyyəti üzrə bütün geniş nailiyyətlərdən istifadəni özündə əks etdirir. BMT-nin insan hüquqları üzrə deklarasiyasında müəlliflik hüququ insanların ən mühüm hüquqlarından hesab edilir: “ Hər bir insan cəmiyyətin mədəni həyatında sərbəst iştirak etmək, incəsənətdən həzz almaq, elmi tərəqqidə iştirak etmək və ondan səmərəli istifadə etmək hüququna malikdir”.

Müəlliflik hüququ ilə bağlı bütün ölkələrdə müəyyən problemlər mövcuddur. Bəzən elə hallar olur ki. müəllifləri əsərləri cəp olunur, müəssisələrə verilir, lakin onların hüquqları həmin müəssisəyə məxsus olmur. Nəticədə müəllif heç bir qonarmır və ya mükafat almır. Bu xüsusi ilə son illərdə geniş yayılmışdır. Bu xüsusi ilə video və audio piratlığa şamil edilə bilər.

Bütün ölkələrdə ədəbiyyat, elmi və incəsənət əsərləri üzrə müəlliflik hüquqlarının qorunması məqsədi ilə 1952-ci ildə “Müəlliflik hüququ haqda” Bəlxalq konvensiya təsdiq edilmişdir. Buna uyğun olaraq bizim respublikada da müəlliflik hüququna malik olan əsərlərin siyahısını təsdiqləyən müvafiq normativ sənəd mövcuddur.

Müəlliflik hüququ obyektləri aşağıdakılar ola bilər:

- şifahi əsərlər (məruzə, mühazirə, çıxış və s.);
- yazılı əsərlər(ədəbiyyat, elmi və s);
- dramatik və musiqili-dramatik;
- tərcümələr;
- senari və senari planları;
- kinofilmlər, televiziya filmləri, radio və televiziya verilişləri;
- xoreoqrafik əsərlər və pantomimolar;
- elm və texnikaya aid olan, yaxud dramatik və musiqili-dramatik senariyə aid olan planlar, eskizlər və ya plastik əsərlər və s;

- şıkıllı əsərlər, hansı ki, analoji fotoqrafiya üsulu vasitəsi ilə əldə edilib;
- müxaniki və ya digər texniki yazılışlar vasitəsi ilə əks etdirilən əsərlər;
- sair əsərlər

Qanunvericilikdə müəlliflik hüququ ilə qorunan və qorunmayan əsərlər fərqləndirilir. Müəlliflik hüququna malik olmayan əsərlər aşağıdakılardır:

- Rəsmi sənədlər (qanunlar, məhkəmə qərarları, digər qanunvericilik, inzibati və məhkəmə xarakterli mətnlər);
- dövlət simvol və nişanları (bayraqlar, qərblər, ordenlər. Pul nişanları və digər dövlət simvolları);
- xalq yaradıcılığı əsərləri;
- informasiya xarakterli hadisə və olaylar haqda xəbərlər.

Müəlliflik hüququnun subyektləri dedikdə yaradıcı əməyi ilə elmi, ədəbi və incəsənət əsərləri yaradan şəxslər başa düşülür.

Beləliklə, müəlliflik hüququ dedikdə elmi, ədəbi və incəsənət əsərləri yaratmış şəxslərə məxsus şəxsi qeyri-əmlak və əmlak hüququnun məcmusu başa düşülür. Müəlliflik hüququnun formalaşması mülki hüququn prinsipləri və həmin institutlara məxsus xüsusi prinsipləri əsasında formalaşır.

Elmi, ədəbi və incəsənət əsərlərinə müəlliflik hüququ onların yaranması faktı ələ meydana çıxır. Müəlliflik hüququnun yaranması və həyata keçirilməsi onların deponentləşdirilməsi, qeydə alınması və digər xüsusi qeydiyyatla alınması tələb olunmur.

Müəllifin öz hüququnu qoruması üçün yaradılmış əsəri istənilən fəal formada təqdim etməsi və ya yaxud həmin əsərin məhz onun tərəfindən yaradılmasını üçüncü şəxsə xəbər verməsi kifayətdir.

İndi isə intellektual əqli mülkiyyət obyekti olan və patent hüququ ilə nizamlanan obyektlərin xarakteristikasına baxaq. Qeyd edilən bu qrup özündə sənaye mülkiyyəti obyektlərini- ixtira, faydalı modellər, seleksiya nailiyyətləri- və hüququ şəxsin fərdiləşdirmə vasitələrini, məsullarını(iş, xidmətləri)- firma adlarını, mal və xidmət nişanlarını, malların buraxılma yerlərini və s. birləşdirir. İxtiralar əsasən 4 xüsusi əlamətə malik olmalıdır: patentqabiliyyətli olması,

yenilik, ixtira səviyyəsi və sənayedə tətbiq olunma. İxtira kimi yuxarıda qeyd olunan tələblərə cavab verən qurğular, üsullar, maddiyyat, bitki və heyvan kəllələri aid edilə bilər.

Faydalı modellərə əmək vasitələri və əmək əşyalarının. Həmçinin onların tərkib hissələrinin yeni konstruktivlərinin yerinə yetirilməsi başa düşülür. Onların fərqləndirici xüsusiyyəti yenilik və sənayedə tətbiq olunmasıdır.

Sənaye nümunələri dedikdə məmulatların, onların xarici görünüşünün bədii (rəsimi) -konstruktiv həlli başa düşülür. Onların fərqləndirici xüsusiyyəti yenilik, orijinallıq və sənayedə tətbiq olunmasıdır.

Seleksiya nailiyyətləri bitki və heyvanların eyni bir müəyyən qrupudur ki, onlar fərqləndirici xüsusiyyətə (yenilik, fərqləndirilmiş, həmcins, cəbit və s.) malikdir və həmin xüsusiyyətlər məhz həmin qrupa məxsusdur.

Firma adları hüquqi şəxsə malik fərdi adlardır. Hüquqi şəxslərin onların fərdiləşdirilməsinə imkan verir ki, nəticədə onları digərlərindən ayırmaq mümkün olur. Hüquqi şəxslərin firma adları xüsusi hüquq obyektidir – firmaya sahib olmaq hüququnu özündə əks etdirir.

Mal nişanları və xidmət nişanları bir hüquqi şəxsə məxsus olan mal və xidmətlərin digər fiziki və hüquqi şəxsə məxsus əyni tipli mal və xidmətlərdən fərqləndirilməsinə xidmət edir. Dünya təcrübəsində şirkətin məhsullarının və şirkətlərin öz adlarının fərqləndirilməsi üçün “ticarət markası” terminindən istifadə edilir.

Malların mənşə yerlərinin adları dedikdə malların əsas xüsusiyyətlərini eyni zamanda həmin coğrafi ərazinin təbii şəraiti (şərtləri) və ya insan faktoru ilə bağlı ifadə olunması üçün ifadə olunan ölkənin, yaşayış məntəqəsinin və yer adları başa düşülür. Malların mənşə yerləri coğrafi obyektin tarixi adları da ola bilər.

Qeyd edilənlərdən başqa informasiya hüquqi ilə qorunan obyektlər ayrıca qrup təşkil edir. Qeyd edilən belə obyektlərə “Nou-hau”, kommersiya sirri, mühasibat informasiyası və s. kimi obyektlər daxil edilir. Qeyd edilən bütün bu obyektlər öz mahiyyəti etibarlı ilə müəyyən xüsusi növlü informasiya hesab olunur.

“Nou-hau” ingilis dilində “know-how” ifadəsində olub, “bilirəm–necə” mənasını verir. Yeni uçot obyektini hesab edilən “Nou-hau” yeni ideyaların, yeni texnologiyaların, həqiqi və ya potensial xarakterə malik olan, lakin üçüncü şəxslərə məlum olmayan kommersiya xarakterli digər məlumatları dəyəri başa düşülür. Onlar adətən hüquqi qüvvəyə malik olan heç bir bu və ya digər sənədlərlə təsdiq olunur. Bununla belə qeyd edilən bu tipli informasiya ilə tanış olmaq qadağandır və həmin informasiyaları yaymaq qadağandır. Həmçinin bu termin adı altında yeni texniki biliklər və eləcə də təcrübə, lisinziyaya əsasən buraxılan məhsulların texnologiyaları və istehsal sirri də başa düşülür.

Hüququ əsasla qanuni olaraq kommersiya sirrinə malik olan fiziki və hüququ şəxslər təsərrüfat fəaliyyətində ondan istifadə edə bilər və ya müqaviləyə əsasən digər şəxslərə verə bilərlər.

Qeyd edilənlə bağlı ilkin mühasibat sənədləri və mühasibat hesabatlarında əks etdirilən və kommersiya sirri hesab edilən və edilməyən mühasibat informasiyası üzərində qısaca dayanmaq. Kommersiya sirri hesab edilən informasiya tanış olmaq, təhlil aparmaq məqsədi ilə xarici informasiya istifadəçiləri üçün maraqlı ola bilər. Deməli bel informasiya müəssisəyə gəlir gətirə bilər. Beləliklə, Həmin informasiya intellektual mülkiyyət obyektini hesab edilir.

Dünya təcrübəsində digər intellektual mülkiyyət obyektləri də mövcuddur. Onların siyahısına fransızca (hüquq, üstünlüyü) də aid etmək olar. Öz mahiyyəti etibarlı ilə fransızca dedikdə onun sahibi tərəfindən öz mallarını və xidmətlərini satmaq üçün onların hüququ adından istifadə etmək hüququnun başqasına verilməsi başa düşülür.

Mühasibat uçotu öz terminlərini “əməliyyat” etməklə dəyişdirir ki, nəticədə həmin terminlər hüquqi terminlərdən fərqlənir. Mülki hüquqda intellektual fəaliyyətin nəticələri “intellektual mülkiyyət”, lakin mühasibat uçotu üzrə normativ sənədlərdə isə qeyd edilən obyektlər “qeyri-maddi aktivlər” anlayışı kimi təqdim edilir.

Qeyri-maddi obyektlər maddi formaya malik olmasalar da aktivlər hesab edilir. Ona görə də onların tanınması bütün aktivlər üçün qaydalara müvafiq həyata

keçirilməlidir. Uçot obyektı aşağıdakı hallarda aktiv hesab edilir: a) aktivlər anlayışına uyğun olsun; b) ölçülə bilinsin; c) əhəmiyyətə malik olsun; d) həqiqiyyətdən mövcud olsun. Aktivlərin potensial və ya gələcək iqtisadi səmərə mənbəyi olması praktiki olaraq bütün müasir müəlliflərə və rəsmi mənbələrdə birmənalı qəbul edilir. Deməli, aktivlər dedikdə əmlak və digər hüquqa əsasən müəssisəyə məxsus olan və gələcəkdə iqtisadi səmərə gətirən iqtisadi resurslar kimi xarakterizə edilir. Deməli, qeyd edilən kriteriyalara cavab verən qeyri-maddi resurslar da aktiv kimi uçota alınmalıdır. Qeyd edilənlərə əsasən hansı kapitallaşdırılmış məsrəflərin aktiv kimi, yaxud cari xərclər kimi silinməsi müəyyənləşdirilə bilər. Buradan da qeyri-maddi aktivlərin tərkibi müəyyən edilə bilər.

Qeyri-maddi aktivlərin tərkibi təkcə intellektual mülkiyyət obyektləri ilə məhdudlaşmır. Qeyri-maddi aktivlərə həmçinin təxirə salınmış məsrəflər (təşkilatı xərclər, elmi-tədqiqat və təcrübə -konstruktor işləri) və təşkilatın işgüzar fəallığı da aid edilir.

Dünya təcrübəsi göstərir ki, təşkilatı xərclər müəssisə ilkin yaradılan zaman baş verir və fəaliyyətinin başlanğıcında onun fəaliyyətiylə bağlı bütün xərcləri özündə əks etdirir. Qeyd edilən xərclərə kargüzarlıqla, hüququ rəsmiləşdirmə və qeydə alınma ilə əlaqədar, reklam tədbirləri, məsləhət xidmətləri və kommersiya əlaqələrinin yaradılması və s. ilə bağlı çəkilən bütün xərclər aid edilir. Qeyd edilən xərclərə həm də idarəetmə qərarlarının qəbulu ilə bağlı (bir regiondan digərinə , bir alıcıdan digərinə dəyişilmə ilə bağlı xərclər də daxil edilir. Təşkilatı xərclər qeyri-maddi aktiv kimi tanınması yalnız təsis sənədləri üzrə həmin xərclər hər hansı bir tərəfin nizamnamə kapitalında iştirak payı kimi nəzərdə tutulduğu və müvafiq təsdiqedicilə sənədlərlə rəsmiyyətə salındığı nəzərdə tutulur.

Qeyd edilən bu növ xərclərin kapitallaşdırılmasının əsas səbəbi onların bir neçə dövrə(müəssisənin bütün fəaliyyəti dövrünə, hansı ki, sonsuz hesab edilir) aid edilməsidir. Onlar mühasibat uçotunda aktiv kimi uçota alınır, çünki həmin xərclərdən iqtisadi fayda(səmərə) gələcəkdə əldə ediləcək. Qeyd edilən bu

xərclərin müəssisənin işinin ilk bir və ya bir neçə ilinə aid edilməsi onların maliyyə vəziyyətini təhrif etmiş olar.

Dünya təcrübəsində elmi-tədqiqat və təcrübə konstruktor işləri üzrə xərclər aktiv kimi kapitallaşdırıla və qeyri-maddi aktivlərə aid edilə və ya cari cari dövrün xərclərinə silinə bilər. Bu zaman cəlirlərin xərclərə uyğunluğu prinsiri fəaliyyət göstərir, yəni elmi-tədqiqat işləri üzrə xərclər onlardan əldə ediləcək gələcək dövrün gəlirlərinə mütənasib olaraq bölüşdürülür. Mütəxəssislər haqlı olaraq qeyd edirlər ki, elmi-tədqiqat və təcrübə-konstruktor fəaliyyəti yeni məhsulun əldə edilməsi və ya təkmilləşdirilməsi və yaxud gələcək istehsalat xərclərinin azaldılması istiqamətində aparılır. Qeyd edilən bu fakt onlardan əldə ediləcək nəticənin (faydanın) cari dövrdə deyil, gələcəkdə əldə olunacağını təsdiqləyir. gəlirin gələcəkdə əldə ediləcəyi gözləniləndiyi üçün öz növbəsində aktivlərin və ya ümumilikdə firmanın qiymətləndirilməsi də artır. Buradan da müvafiklik prinsipindən çıxış edərək belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, elmi-tədqiqat və təcrübə-konstruktor işlərinə çəkilən məsrəflərini kapitallaşdırmaq lazımdır və sonra isə gəlirlərin daxil olması zamanı amortizasiya olunmalıdır.

Əgər elmi-tədqiqat və təcrübə-konstruktor işlərinə çəkilən məsrəflərin gələcəkdə iqtisadi səmərə gətirəcəyi ehtimalı varsa, onda həmin məsrəflər etibarlı şəkildə qiymətləndirilməli və aktiv kimi tanınmalıdır. Bunun üçün elmi-tədqiqat və təcrübə-konstruktor işlərinə çəkilən məsrəflərin aktiv kimi tanınması üçün aşağıdakı şərtlərə əməl olunmalıdır:

- layihə(yəni məhsul) dəqiq müəyyən edilə bilinməlidir və müvafiq xərclər ayrılıqda ifadə olunmalıdır;
- layihənin (məhsulun) texniki olaraq həyata keçirilməsi nümayiş etdirilə bilinməsidir;
- müəssisə rəhbərliyinin layihəni həyata keçirmək və ya satmaq istəyi mövcud olmalıdır;
- məhsulun(layihənin) gələcək bazarının mövcudluğu və ya məhsulun daxili ehtiyacı üçün faydalı olması haqqında kifayət qədər şəhadətnamə olmalıdır;

- layihənin başa çatması və yaxud istehsalı və bazara çıxması üçün kifayət edəcək qədər ehtiyatların olması.

Yuxarıda qeyd edilən bu şərtlərin yerinə yetirilməsi cəkilən xərclərdən gələcəkdə iqtisadi səmərə əldə ediləcəyi ehtimalını yaradır.

Elmi-tədqiqat və təcrübə-konstruktor işlərinə cəkilən məsrəflərin kapitallaşdırılması təcrübədə o zaman həyata keçirilir ki, onlar kifayət qədər böyük olmalı və cari xərclərə birbaşa (mübağiləsiz) aid edilə bilməz. Ona görə də elmi-tədqiqat və təcrübə-konstruktor işlərinin nəticələri gözlənilən iqtisadi səmərəni verməli və daha uzun müddət (bir ildən artıq) istifadə edilməlidir. Ancaq qeyd edilən halda elmi-tədqiqat və təcrübə-konstruktor işlərinə cəkilən məsrəflər kapitallaşdırılmalı və sonradan hissə-hissə məsrəflərə aid edilməlidir. Deməli, yalnız bu halda elmi-tədqiqat və təcrübə-konstruktor işlərinə cəkilən məsrəfləri qeyri-maddi aktivlərə aid etmək düzgün olar və bu zaman onların qiymətləndirilməsi kapitallaşdırılmış məsrəflərin həcminə bərabər olmalıdır. Başqa sözlə desək, beynəlxalq təcrübədə olduğu kimi qeyri-maddi aktivlərin tərkibinə yalnız cəkilən o xərcər aid edilməlidir ki, elmi-tədqiqat və təcrübə-konstruktor işlərinə cəkilən xərclərin nəticələri qoruna bilməli, bir ildən çox istifadə edilməli və müvafiq fayada verməlidir.

Elmi-tədqiqat və təcrübə-konstruktor işləri üzrə xərclərin qeyri-maddi aktivlərin tərkibində əks etdirilməsi və uçota alınmasına ayrı-ayrı ölkələrdə müxtəlif cür yanaşılır. Belə ki, araşdırmalar göstərir ki, əksər Avropa ölkələrində elmi-tədqiqat işlərinə cəkilən xərclər dövrü xərclərə aid edildiyi halda, təcrübə-konstruktor işləri üzrə xərclər kapitallaşdırılır və qeyri-maddi aktivlərin tərkibində uçota alınır. Amerika Birləşmiş Ştatlarında isə elmi-tədqiqat və təcrübə-konstruktor işlərinə cəkilən xərclər gəlirlərin sərf edilməsi (istifadəsi) kimi qiymətləndirilir və onlar baş verdiyi dövrün xərclərinə aid edilir. Maliyyə Hesabatının Beynəlxalq Standartlarında elmi-tədqiqat və təcrübə konstruktor işlərinə cəkilən xərclər anlayışı əvəzinə «Tədqiqatlar», «İşləmələr» anlayışları işlədilir. Hazırda qüvvədə olan MHBS «Tədqiqatlar» anlayışına daxil edilən xərclərin, daha dəqiq desək, tədqiqatlar mərhələsində cəkilmiş xərclərin bütünlüklə

onların çəkildiyi dövrə aid olunmasını tələb edir. O ki, qaldı «İşləmələr» anlayışına daxil olan xərclər isə 38 nömrəli MHBS-ə görə onlar qeyri-maddi aktivlər kimi tanınmanı nəzərdə tutur.

İşgüzar fəallıq(immic) məsələlərinə gəldikdə beynəlxalq təcrübədə onun əvəzinə “firmanın qiyməti” və ya “qudvill” (Goodvill ingilis dilində “xoş məram) terminləri də istifadə olunur. Qudvill firmaya ondan özünəməxsus istifadə nəticəsində əlavə gəlir gətirir. Mühasibat uçotu nöqtəyi nəzərindən “firmanın qiyməti” həmin firmanın əldə edilməsi zamanı alıcı tərəfindən onun aktivlərinin real bazar dəyərindən artıq(onların ayrılıqda satışı zamanı) ödəmə həyata keçirməsi zamanı yaranır. Beləliklə, alıcı tərəfindən ayrı-ayrı fiziki obyektlərin real dəyərindən artıq ödəmə edildiyinə görə qeyri-maddi aktivlər yaranır. Qudvill yalnız bütövlükdə şirkətin alqı-satqısı zamanı müəyyən olunur və onun səbəbi həmin şirkət bu və ya digər səbəb üzündən bir neçə uçot dövrü ərzində onun adi kommersiya fəaliyyəti nəticəsində əldə edəcəyi gəlirdən daha çox gəlir əldə etmiş olmasıdır.

Qudvilin yaranması səbəbləri bir çox müxtəlif səbəblərdən ola bilər. Qeyd edilən həmin səbəblər ondan xəbər verir ki, qodvill müəssisənin bütün fəaliyyəti zamanı mövcud olur, lakin yalnız onun satışı zamanı uçotda əks etdirilir, çünki onun obyektiv informasiya əsasında düzgün qiymətləndirilməsi yalnız firmanın alınması zamanı mümkün olur. Başqa sözlə desək. Müəssisənin qiyməti ilə onun xalis aktivlərinin dəyəri arasında daima fərq mövcud olur ki, bu özündə qodvili əks etdirir. Qeyd etmək lazımdır ki, həmin fərq(qudvill) müsbət və ya mənfi ola bilər. Müsbət işgüzar əlaqələr(immic) alıcı tərəfindən əldə ediləcək gələcək iqtisadi səmərə əvəzində qiymətə əlavədir. Mənfi qodvill isə bunun əksinə olaraq firmanın qiymətinə edilən güzəstdir. Qodvill müəssisədən ayrılıqda mövcud ola bilməz.

Beləliklə, qeyri-maddi aktivlər dedikdə fiziki əsasla malik olmayan və özündə aşağıdakılara cavab verən əmlak obyektləri başa düşülür:

- keçmiş hadisələrin nəticəsi kimi müəssisənin nəzarətində olan;

- müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətində və ya təsərrüfat subyektinin idarə edilməsi üçün istifadə üçün nəzərdə tutulan;
- müəyyən dəyərə malik olan;
- müəssisə tərəfindən uzun müddət (bir ildən artıq müddətdə) istifadə edilməsi nəzərdə tutulan və normal şəraitdə satılması nəzərdə tutulmaya;
- sərbəst obyekt kimi başqalarından fərqləndiriləbilən (identifikasiya olunan);
- sələcəkdə müəssisəyə gəlir gətirən.

Qeyd edilən müəyyən etmələrə əsasən qeyri-maddi aktivlərə aid edilə bilən obyektlərin hüququ və iqtisadi əsas kriteriyaları müəyyənləşdirmək olar.

Hüququ əsasən malik olmasına görə qeyri-maddi aktivlərə müəyyən müqavilələr (lisinziya, müəlliflik və s.) əsasında əldə edilən hüquqlar (lisenziyanın özü deyil), proqram məhsulları, patentlər, mal nişanları və s. aid edilir. Deməli, hüquqlar və digər qeyri-maddi aktivlər müəssisədə yalnız müəyyən mülki-hüququ müqavilələr (müəlliflik müqaviləsi, elmi-tədqiqat və layihə-konstruktor işlərinin yerinə yetirilməsinə və s.) əsasında, elmi-texniki məhsulun yaradılması və verilməsi, lisenziya müqaviləsi əsasında yarana bilər.

Göründüyü kimi. Qeyri-maddi aktivlərin aktiv obyektləri öz tərkibinə görə çox müxtəlifdir. Ona görə də uçot məqsədləri üçün onların uyğun və bir sıra əlamətlər üzrə təsnifatı xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Qeyri-maddi aktivlərin müxtəlif əlamətlər üzrə təsnifatını aşağıdakı cədvəldəki kimi vermək olar (bax cədvəl 1.1).

1.1 sayılı cədvəl

Qeyri-maddi aktivlərin təsnifatı

Təsnifat əlamətləri	Qeyri-maddi aktivlərin qrupu
1. Qeyri-maddi aktivlərin növü	İntellektual mülkiyyət obyektləri ; Təxirə alınmış xərclər; İşgüzar immici
2. Xidmət müddəti	Məhdud müddətli qeyri-maddi aktivlər Qeyri-məhdud müddətli qeyri-maddi aktivlər
3. Dəyərin nəfəsə ödənilməsi	Amortizasiya olunan qeyri-maddi aktivlər Amortizasiya olunmayan qeyri-maddi aktivlər
4. Müəssisəyə daxil olma kanalı	Daxili Xarici
5. Obyektə malik olma hüququnun həcmi	Müstəsna hüquqlar

	Müstəsna olmayan hüquqlar
6. Hüququ şəxsdən ayrılıqda mövcud olma mümkünlüyü	İdentifikasiya olunan İdentifikasiya olunmayan

Göründüyü kimi aktivlər növlərinə görə intellektual mülkiyyət obyektlərinə, təxirə salınmış xərclərə və işgüzar fəalləşmə (immic) qruplarına bölünür. Qeyri-maddi aktivlərin müəyyən qrupu qanunvericiliklə nəzərdə tutulan müəyyən xidmət müddətinə malikdir. Onlara misal olaraq patentləri, müəlliflik hüququnu, müəyyən müddətə verilmiş lisenziyaları göstərmək olar. Qeyri-məhdud müddətli qeyri-maddi aktivlərə misal olaraq ticarət markaları, təşkilatı xərcləri, qüvvəli və s. göstərmək olar.

Amortizasiya olunmayan aktivlərə istifadə müddətində gəlir gətirmək qabiliyyəti azalmayan obyektlər aid edilir. Onlara mal nişanlarını, xidmət nişanlarını, firma adlarını və s. göstərmək olar. Amortizasiya olunan qeyri-maddi aktivlərə məhdud istifadə müddətinə malik olurlar, yəni onlar müəyyən müəyyən müddətdə gəlir qətilirlər. Bunlara müəlliflik hüququ, nou-hou, ixtiralar, faydalı modellər və s. aid edilir.

Müstəsna hüququ na malik olanlar əmindirlər ki. belə bir hüquq digər təkilatlara verilməyəcək. Müstəsna hüquqa malik olmayanlar isə belə bir üstünlüyə malik olmurlar. Qanunvericilik əsərlərdən istifadə hüquqları üzrə müəlliflik müqavilələrinin iki növünü - müstəsna hüquqların verilməsi və müstəsna olmayan hüquqların verilməsi üzrə müəlliflik müqavilələrinin bir- birindən fərqləndirir.

Elmi-texniki nailiyyətlərin, ixtiraların, nau-hou. mal nişanları və s. verilməsi üzrə lisenziyaların verilməsi də müstəsna və müstəsna olmayan olmaqla iki yerə bölünür. Müstəsna lisenziyalar lisenziya sahibinə müəyyən ərazidə müəyyən edilmiş həcmdə intellektual mülkiyyətdən istifadə üzrə müstəsna hüquqlar verir. belə olan halda lisenziya sahibi bu hüquqdan həmin hüququn həmin həcdə üçüncü şəxsə verilməsi zamanı məhrum olur. Nəticədə, müstəsna lisenziyalar üzrə onun sahibinə verilmiş hüquqlar onun lisenziya verənlə, habelə digər müəssisələrlə bazarda rəqabət aparmasını nəzərdə tutmur.

Müstəsna olmayan lisenziya isə belə məhdudiyyətləri nəzərdə tutmur. Müvafiq müqaviləni bağlayan lisenziyaverən bütün hüquqlarını, o cümlədən üçüncü şəxslərə lisenziya vermək hüququnu özündə saxlayır.

İdentifikasiya oluna bilən qeyri-maddi aktivlərə onlardan hüququ şəxsdən ayrıca satıla bilənləri aid edilir, qalanları isə identifikasiya olunmayan qeyri-maddi aktivlərə aid edilir. Bir qayda olaraq müstəsna hüquqlar identifikasiya oluna bilən qeyri-maddi aktivlərə şamil olunur. İdentifikasiya olunmayan qeyri-maddi aktivlərdən ən çox məlum olanı firmanın işgüzar immici(qudvill) hesab olunur.

Qeyri-maddi aktivlərin başlıca xüsusiyyəti onların müəssisənin təsərrüfat fəaliyyətində uzun müddət ərzində gəlir əldə etmək məqsədi ilə istifadə edilməsi və onun maddi-əşya formasına malik olmamasıdır. Məhz onların maddi-əşya formasına malik olmaması qeyri-maddi aktivlərin uçotu zamanı müəyyən çətinliklərə səbəb olur. Qeyri-maddi aktivlərin bu xüsusiyyətinin çətinlik yaratması GAAP-da xüsusi ilə vurğulanır və orada göstərilir ki, qeyri-maddi aktivlərin uçotundakı problemlər onların xarakteristikası ilə bağlıdır: qeyri-maddi aktivlərin fiziki xassəsinin olmaması şəhadətnamənin qeyri müəyyənliyinə səbəb olur, onların qiymətləndirilməsini çətinləşdirir və onların faydalı istifadə müddətinin müəyyən etməyə imkan vermir. Deməli qeyri-maddi aktivlərin istifadəsindən gələcəkdə əldə ediləcək iqtisadi faydanı ölçməyə müəyyən çətinlik yaradır.

Hal-hazırda “qeyri-maddi aktivlər” anlayışı ölkəmizin uçot təcrübəsinə təkcə nəzəri cəhətdən deyil, həm də praktiki baxımdan da daxil olmuşdur. Hazırda qeyri-maddi aktivlər respublikamızda öyrənilməyə ehtiyacı olan prinsipə yeni uçot obyektı hesab edilir.

Təsərrüfat subyektlərində qeyri-maddi aktivlərin idarə edilməsi mexanizminin tərkib elementlərindən biri onların düzgün qiymətləndirilməsidir. Məlum məsələdir ki, iqtisadi cəhətdən əsaslandırılmış qiymətləndirmə sistemi olmadan qeyri-maddi aktivlərin uçotunu aparmaq və düzgün, obyektiv və real informasiya formalaşdırmaq mümkün deyil. Başqa sözlə desək müəssisənin malik olduğu

aktivlərin uçotunu qiymətləndirmə aparmadan həyata keçirmək ümumiyyətlə qeyri-mümkündür. Qiymətləndirmə mühasibat uçotunun aparılmasının ən əsas prinsiplərindən və mühüm şərtlərindən biridir. Deməli uçotun aparılması məqsədi ilə həyata keçirilən qiymətləndirmə həm ölkə, eləcə də beynəlxalq uçot praktikasında xüsusi əhəmiyyətə və mənaya malikdir. Digər tərəfdən müəssisəyə məxsus əmlakın, o cümlədən onun əsas hissəsini təşkil edən aktivlərinin qiymətləndirilməsinin zəruriliyi və əhəmiyyəti müəssisənin fəaliyyətinin müxtəlif cəhətləri ilə bağlıdır. Məhz qiymətləndirmə sayəsində müəssisədə baş verən hadisə və proseslər haqqında lazımi informasiyanı formalaşdırılır.

Digər tərəfdən qeyri-maddi aktivlərin mühasibat uçotunun düzgün təşkilində onların müvafiq qaydada qiymətləndirilməsi xüsusi əhəmiyyətə malikdir. Mövcud qanunvericiliyə əsasən qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi bir neçə metodlardan istifadə edilməklə həyata keçirilir.

Qeyri-maddi aktivlərin uçotda qiymətləndirilməsi problemləri maddi aktivlərlə nisbətən daha çətindir. Ümumi qəbul edilmiş mühasibat uçotu prinsiplərinə əsasən bütün aktivlər, passivlər, xüsusi kapital, gəlirlər və xərclər uçotda ilkin dəyəri ilə (onu çox zaman faktiki maya dəyəri adlandırırlar) əks etdirilir. Bu təsərrüfat əməliyyatlarının identifikasiyası baxımından qiyməti hesab edilir. Bu nöqteyi nəzərdən mühasibat uçotunun məqsədi təsərrüfat əməliyyatlarının baş verməsi anına onun maya dəyərinin və ya dəyərinin müəyyən edilməsidir. Mühasibat uçotu və hesabatda mövcud olan qeyri-maddi aktivlərin uçot obyektləri ilkin və qalıq dəyəri ilə qiymətləndirilir. Qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərinin müəyyən edilməsi onların balansə qəbul edilməsi zamanı və daxil olma mənbələrindən və növündən asılı olaraq müəyyən olunur.

Daxil olma mənbələrindən asılı olaraq qeyri-maddi aktivlərin ilkin qiymətləndirilməsi aşağıdakı qaydada həyata keçirilir:

- digər şəxslərdən satınalma yolu ilə əldə olunduqda – onların əldə edilməsinə və istifadə üçün yararlı hala gətirilməsinə çəkilən faktiki xərcləri toplamaqla (ƏDV və digər əvəzləşdirilən vergilər istisna olmaqla);

- digər müəssisə və şəxslərdən əvəzsiz qaydada daxil olduqda – ekspert qiymətləndirmə yolu ilə.
- qeyri-maddi aktivlər nizamnamə kapitalına pay şəklində təsisçilərdən daxili olan zaman – müəssisə təsisçilərinin bölgə razılığına əsasən müəyyən edilmiş qiymətlə;
- qeyri-maddi aktivlər müəssisənin özü tərəfindən yaradıldıqda – həmin obyektin yaradılmasına çəkilən faktiki xərclər əsasında;
- mübadilə yolu ilə daxil olduqda- təqdim edilmiş və ya təqdim ediləcək maddi qiymətlilərin dəyəri məbləğində;
- digər müəssisə və şəxslərdən əvəzsiz daxil olduqda –onların uçota qəbul edildiyi tarixinə mövcud olan bazar dəyərində müvafiq ekspert qiymətləndirmə yolu ilə.

Müəssisənin qəbul etdiyi uçot siyasətinə uyğun olaraq müəssisə qeyri-maddi aktivləri ilkin və qalıq dəyəri ilə əks etdirə bilər.

Qeyd etmək lazımdır ki, qeyd edilən qiymətləndirmə üsullarının hamısı arzu edilən deyil. Məsələn müəssisənin nizamnamə kapitalına pay şəklində təsisçilərdən daxil olan qeyri-maddi aktivlərin dəyərinin müəyyən edilmə üsulu tərəflərin subyektiv iradəsi və istəyindən asılı olduğuna görə onun obyektivliyi müəyyən qədər şübhəlidir. Digər şəxslərdən satınalma yolu ilə əldə edilən qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərində daxil ediləcək xərclərin konkret siyahısı təlimatda göstərilmədiyi üçün o da tam mükəmməl hesab edilə bilməz.

Qeyd etmək yerinə düşər ki, MMUS-un Konseptual əsaslarında qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirməsi ayrıca şərh etdirilməmişdir. Həmin normativ sənədlərdə maliyyə hesabatı elementləri olan aktivlətin qiymətləndirməsi üçün nəzərdə tutulan müxtəlif metodlar ümumi şəkildə verilir.

Konseptual əsaslarda qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirmə metodlarına - ilkin dəyər, cari dəyər, mümkün satış dəyəri, diskontlaşdırılmış dəyər və ədalətli dəyər metodları aid edilmişdir.

Prinsiplərdə isə aktivlərin qiymətləndirilməsi metodları bir qədər fərqli şərh edilir: əldə olunmanın faktiki dəyəri; mümkün satış dəyəri; bərpa dəyəri;

diskontlaşdırılmış dəyər.

Fikrimizcə, müəssisəyə müxtəlif kanallar vasitəsi ilə daxil olmuş və yaxud da müəssisənin özü tərəfindən yaradılan qeyri- maddi aktivlərin qiymətləndirməsi məqsədi ilə normativ sənədlərdə göstərilən qiymətləndirmə metodlarından yalnız aşağıdakı dördünü- ilkin dəyəri, əldə olunmanın faktiki dəyəri, ekspert qiymətləndirmə və ədalətli dəyərdən istifadə etmək daha məqsədəuyğun olar.

Bunların içərisində ekspert qiymətləndirmə metodu daha obyektiv hesab edilə bilər, çünki müstəqil qiymətləndiricilər tərəfindən həyata keçirildiyi üçün az şübhə doğurur.

Ümumiyyətlə yuxarıda qeyd edilən hər iki normativ sənəddə göstərilməməsinə baxmayaraq müəssisənin öz ündə yaradılan qeyri-maddi aktivləri faktiki maya dəyəri, nizamnamə kapitalına pay kimi qoyulan və ya əvəzsis qaydada daxil olan qeyri-maddi aktivləri isə ekspert qiymətləndirmə yolu ilə ədalətli dəyərle qiymətləndirmək məqsədəuyğun olar.

“Qeyri-maddi aktivlər üzrə “ Kommersiya təşkilatları üçün 12 nğmrəli Milli Mühasibat Uçotu Standartında qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsi məqsədi ilə iki qiymətləndirmə metodu- ilkin dəyər və yenidənqiymətləndirmə modellərini nəzərdə tutur. Həmin sənədə əsasən müəssisə qeyri-maddi aktivləri qiymətləndirmək məqsədilə özünün qəbul etdiyi uçot siyasətinə əsasən ya ilkin dəyər modelinə, ya da yenidən qiymətləndirmə modelindən istifadə etməlidir. Əgər müəssisənin qəbul etdiyi uçot siyasətinə əsasən qeyri-maddi aktivlər üzrə yenidənqiymətləndirmə modelindən istifadəetməklə uçot apararsa, onda bu sinfə aid edilən bütün digər aktivlər də həmin model əsasında qiymətləndirilməlidir (yalnız onlar üçün fəal bazar mövcud olmadığı hallar istisna olmaqla).

Mövcud standart əsasən qeyri-maddi aktiv ilkin tanınmadan sonra, onun dəyərindən yığılmış amortizasiya və qiymətdən düşmə ilə əlaqədar zərərlər çıxılmaqla yenidən qiymətləndirmə tarixinə onun ədalətli dəyəri olan yenidən qiymətləndirmə dəyəri ilə təqdim olunmalıdır. Bu standart çərçivəsində ədalətli dəyər yeniqiymətləndirmə məqsədləri üçün fəal bazarın məlumatlarına istinadən

müəyyən edilməlidir. Balans hesabatı təqdim olunduğu tarixə aktivin balans dəyərinin onun ədalətli dəyərindən kəskin surətdə fərqlənməməsi məqsədi ilə yeniqiymətləndirmə kifayət qədər müntəzəm şəkildə həyata keçirilməlidir.

Qeyd etmək lazımdır ki, qeyri-maddi aktivlərin yenidənqiymətləndirmə modeli ilə əks etdirilməsi onun ilkin dəyəri ilə tanınmasından sonra tətbiq edilməlidir.

Qeyri-maddi aktiv yenidən qiymətləndirmə modeli ilə uçota alınan zaman, yenidənqiymətləndirmə tarixinə mövcud olan olan hər hansı yığılmış amortizasiya həmin aktivin ümumi balans dəyərindən çıxılır və qalan xalis məbləğ aktivin yenidənqiymətləndirmə dəyərinə bərabər olması məqsədi ilə yenidən hesablanır.

Qeyd edildiyi kimi, qeyri-maddi aktivlər uçot və hesabatda ilkin dəyəri ilə qiymətləndirilir. Müəssisə tərəfindən satınalma yolu ilə əldə edilmiş qeyri-maddi aktivlər ilkin tanınmasından və ya müəssisənin daxili imkanları hesabına onların yaradılmasından sonra çəkilməmiş məsrəflər yalnız xüsusi hallarda aktivin balans dəyərində tanınır.

Mövcud standartda əsasən əsasən qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyəri aşağıdakı iki tərkib elementdən ibarətdir:

- onların alış qiymətindən satış üzrə nəzərdə tutulan embirimlər çıxıldıqdan sonra nəzərdə tutulan idxal rüsumları və alışla bağlı bərpa edilməyən vergilərdə daxil olmaqla sərf olunan məsrəflərdən;
- aktivdən müəssisənin rəhbərliyi tərəfindən nəzərdə tutulmuş qaydada məqsədayönlü şəkildə istifadə məqsədi ilə onun lazımı vəziyyətə gətirilməsi ilə əlaqədar çəkilən bütün növdən olan birbaşa məsrəflər.

Qeyri-maddi aktivlə bağlı məsrəflərin balans dəyəri ilə tanınması onun rəhbərlik tərəfindən nəzərdə tutulmuş qaydada fəaliyyət göstərməsi üçün yararlı olduğu andan dayandırıldığına görə onların istismarı və ya yerdəyişməsi üzrə xərclər həmin aktivin balans dəyərinə daxil edilmir.

“Təşkilatın fəaliyyətinin birləşdirilməsi üzrə” kommersiya təşkilatları üçün 18 nömrəli milli standartın tələblərinə əsasən qeyri-maddi aktiv müəssisələrin

birlişməsi nəticəsində əldə alınarsa, həmin aktivin ilkin dəyəri onun alış tarixinə olan ədalətli dəyərini əks etdirir.

Müxtəlif şəxslərdən alınan, həmçinin əvəzsiz qaydada müəssisəyə daxil olan qeyri-maddi aktivlər ilk dəyərlə və ya onları müşayət edən sənədlər olmadıqda isə ekspert qiymətləndirmə metodundan istifadə etməklə qiymətləndirilir.

Satınalma yolu ilə daxil olan obyektlərin ilk dəyəri dedikdə, onların alınmasına və istifadəyə yararlı hala gətirilməsinə çəkilən faktiki xərclər başa düşülür.

Qeyri-maddi aktivlərin alınmasına çəkilən faktiki məsrəflər dedikdə, müqavilə üzrə obyektin sahibinə, kommersiya krediti üzrə faizlər, əlavələr, vasitəçiyə ödənilən mükafatlandırmalar, informasiya və məsləhət xidmətləri üzrə ödənilənlərin, qeydiyyatla alınma rüsumları, gömrük ödəmələri və s. məbləğlərin cəmi başa düşülür.

Qeyd etmək lazımdır ki, qanunvericiliklə qeyri-maddi aktivlərlə əlaqədar çəkilən bəzi xərclərin maya dəyərinə daxil edilməsinə icazə verilmir. Həmin xərclərə müəssisədə istehsal olunan yeni növ məhsulun yaxud xidmətlərin tətbiqinə, müəssisədən kənarda yeni yerlərdə təsərrüfat fəaliyyətinin aparılmasıyla bağlı işçi heyətinin hazırlanmasına çəkilən, həmçinin inzibati və digər ümumi üstəlik xərcləri və s. aid etmək olar.

Müəssisənin təsisçiləri tərəfindən nizamnamə kapitalına iştirak payı kimi təqdim edilən qeyri-maddi aktivlər iştirakçı bütün tərəflərin razılığı əsasında razılaşdırılmış qiymətlə uçota alınır. Başqa müəssisə və şəxslərdən əvəzsiz qaydada daxil olmuş qeyri-maddi aktivlər mütləq qaydada onların daxil olma tarixinə mövcud bazar qiyməti əsas götürülməklə ekspert qiymətləndirmə yolu uçotda əks etdirilməlidir.

Müəssisədə qeyri-maddi aktivlərin digər qiymətlilər təqdim edilməklə mübadilə yolu ilə əldə olunarsa, bu zaman daxil olan aktivlər qalıq dəyəri ilə, zərurət yarandığı hallarda isə bazar qiyməti ilə qiymətləndirilməklə uçota alınmalıdır. Müəssisə tərəfindən buraxılan səhmlərə və ya digər qiymətli kağızlara dəyişdirilməsi nəticəsində qeyri-maddi aktivlərin əldə olunması zamanı isə ya

onların mövcud bazar qiyməti, yaxud da onların alınması zamanı təqdim edilən qiymətli kağızların bazar qiyməti ilə qiymətləndirilərək uçotda əks etdirilməlidir.

Qeyd edilənlər bir daha təsdiq edir ki, qeyri-maddi aktivlərin uçotda qiymətləndirilməsi üçün prinsipcə vahid, universal qiymətləndirmə metodikası mövcud deyil. Bu əsasən mövcud olan hər bir qeyri-maddi aktiv obyektinin fərqli xüsusiyyətlərə malik olması və müxtəlif müəssisələrdə təsərrüfat fəaliyyəti prosesində praktiki olaraq prinsipcə müxtəlif formada istifadə olunması ilə əlaqədardır. Lakin buna baxmayaraq qeyri-maddi aktiv obyektinin hər bir növünün qiymətləndirilməsi üçün konkret kriteriyaları müəyyən etmək olar. Aktivlərin qiymətləndirmə prosesində ən mühüm cəhət onların hansı iqtisadi səmərə gətirməsidir. Fikrimizcə, belə bir kriteriya bu və ya digər obyektinin gəlirliliyi hesab olunmalıdır.

1.2. Qeyri-maddi aktivlərin uçotunun təşkil prinsipləri, problemləri və vəzifələri

Qeyd edildiyi kimi qeyri-maddi aktivlər bazar münasibətlərinə keçidə qədər mövcud olan digər uçot obyektləri ilə müqayisədə ölkəmizin uçot praktikasında yenidir və əvvəllər mövcud olmamışdır.

Bununla yanaşı onu da qeyd etmək lazımdır ki, qeyri-maddi aktiv obyektləri olan patentlər, elmi-tədqiqat və təcrübə-konstruktor işlərinə məsrəflər, müəlliflik hüquqları və s. real olaraq müəssisələrdə əvvəllər də mövcud idi. Belə ki, müəssisələrdə xüsusi elmi və sınaq- təcrübə büroları tərəfindən tədqiqatlar və işləmələr aparırdı. Həmin işləmələr üzrə smetalar tərtib edilirdi və faktiki çəkilmə xərclər uçota alınır. lakin həmin xərclər elmi məhsulların dəyərinin formalaşması üçün əsas deyildi, yəni belə obyektlərin real dəyəri müəyyən olunmurdu. Mərkəzləşdirilmiş planlı iqtisadiyyat şəraitində heç buna ehtiyac da yox idi, çünki tədqiqatın nəticələri əvvəllər satış üçün nəzərdə tutulmurdu. Belə tədqiqatlar üçün mərkəzləşdirilmiş qaydada maliyyələşmə ayrılırdı və nəticələri də eyni qaydada bölüşdürülürdü. Beləliklə, belə obyektlərin

satışı həyata keçirilmirdi və onların satışından real maliyyə nəticələri əldə edilmirdi.

İntelektual fəaliyyətin nəticələrini əldə edən müəssisələr onların əldə edilməsi üzrə heç bir xərc çəkmirdi və ya həmin xərclər çox cüzi olurdu. Belə olan halda heç intellektual əməyin nəticələrinin dəyərinin uçota alınması məsələsi də gündəmə gəlmirdi. Hətta belə üsləmlər müəssisələr tərəfindən aparılsa belə, həmin proseslə əlaqədar olan xərclər cari dövrün xərclərinə aid edilirdi və ayrılıqda uçota alınmırdı.

Müəlliflik hüquqları üçün də belə analogi vəziyyət mövcud idi. Bu ona görə belə idi ki, intellektual əməyin nəticələrinin müəssisəyə gəlir gətirmək qabiliyyətinə malik olan əməliyyat kimi qiymətləndirilmirdi. Məlumdur ki, mərkəzləşdirilmiş planlı iqtisadiyyat şəraitində ictimai mülkiyyət üstünlük təşkil edirdi. Bütün yaradılan elmi, bədii, incəsənət əsərləri, ixtiralar, kəşflər dövlətə məxsus idi və buna görə də müəllifin şəxsi ixtirası hesab edilmir və müdafiə olunmurdu, yəni müəlliflik və digər hüquqların qorunmasına ehtiyac duyulmurdu. Ona görə də intellektual əməyin nəticələrini dövlətə məxsus idi və müəssisələr onu qiymətləndirmirdi. Məhz bu səbəbdən də intellektual əməyin nəticələri sərbəst iqtisadi obyekt sayılmırdı və müəssisələrin uçotunda aktiv kimi uçota alınmırdı.

Bazar münasibətlərinə keçid qeyri-maddi aktivlərlə əlaqədar vəziyyəti əsaslı surətdə dəyişdirdi. Yeni birgə müəssisələrin yaranması və xarici investorlar həmin müəssisələrin nizamnamə kapitalına pay şəklində qoyuluş kimi ideyaları, texnologiyaları və s. intellektual mülkiyyəti də qoymağa başladılar.

Belə olan halda xarici investorlar öz mülkiyyətinin qorunmasına zəmanət və ondan istifadəni izləməyi tələb etməyə başladılar. Bu isə qeyd edilən bu mülkiyyət növünün müstəqil iqtisadi obyektə çevrilmədən mümkün deyildi.

Beləliklə, bazar münasibətləri, yaranmış beynəlxalq əlaqələr ideyaların, texnologiyaların, müəlliflik hüquqlarının yeni iqtisadi obyektə çevrilməsini zəruri etdi və nəticədə tamamilə yeni uçot və nəzarət obyekti olan qeyri-maddi aktivlər yarandı. İlkin olaraq mühasibat uçotu və hesabatı üzrə mövcud olan

normativ sənədlərdə bu anlayış ilkin olaraq 1993-cü ildən başlayaraq öz əksini tapdı.

Respublikamızda qeyri-maddi aktivlərin uçotu və hesabatının tənzimlənməsi “Qeyri-maddi aktivlər üzrə “ Kommersiya təşkilatları üçün 12 nömrəli Milli Mühasibat Uçotu Standartı ilə həyata keçirilir. Qeyd edilən standart Azərbaycan Respublikasının “ Mühasibat uçotu haqqında” qanununa uyğun hazırlanmışdır və Azərbaycan Respublikasının Maliyyə Nazirliyinin 2007-ci il 23 iyun tarixli qərarı ilə qüvvəyə minmişdir. Qeyd edilən bu standartın məqsədi kommersiya təşkilatlarında qeyri-maddi aktivlərin uçotu ilə bağlı məsələnin tənzimlənməsini həyata keçirməkdən ibarətdir.

12 nömrəli Milli Mühasibat Uçotu Standartında qeyri-maddi aktivlər aşağıdakı kimi şərh edilir: “Qeyri-maddi aktivlər fiziki əsası olmayan tanına bilən qeyri-monetar aktivdir”. Yuxarıda qeyd edilən standartda qeyri-maddi aktivləri müəyyən edən meyarlar göstərilir. Həmin meyarlar bunlardan ibarətdir:

- 1) qeyri-maddi aktivlərin identifikasiyası(müəyyən edilə bilməsi);
- 2) nəzarət;
- 3) gələcək iqtisadi səmərə.

Göründüyü kimi əgər iqtisadi obyekt yuxarıda göstərilən meyarlara cavab verərsə uçotda qeyri-maddi aktiv kimi tanınmalı və uçot və hesabatda əks etdirilməlidir. düzgün təşkili onun müəyyən prinsiplər əsasında aparılmasını tələb edir. Qeyri-maddi aktivlərin uçotunun təşkilinin əsas prinsipləri aşağıdakılardır:

- faktiki məsrəflər prinsipi- əldə edilmiş aktivləri uçotda əks etdirilən zaman alış qiyməti ilə(alınan aktivin cari bazar dəyəri ilə) əks etdirilməsi;
- gəlir və xərclərin müvafiqliyi prinsipi- onlardan əldə edilən gəlir və onların əldə edilməsinə çəkilən xərcləri eyni uçot dövrləri üzrə əks etdirmək;
- gəlir prinsipi- aktivin silinməsi zamanı gəlir və xərcləri onun satışından əldə edilən gəliri onun balans dəyərinə münasibətdə müəyyən etməklə uçota almaq. Qeyri-maddi aktivlərin uçotu zamanı mövcud olan problemlərə aşağıdakıları aid etmək olar:

- ilkin dəyərinin müəyyən edilməsi;
- faydalı istifadə müddətinin və amortizasiyanın hesablanması metodunun müəyyən edilməsi;
- daimi olaraq onların hiss ediləcək azalan dəyərinin uçotda əks etdirilməsi.

Qeyri-maddi aktivlər uçotu üçün mövcud olan xüsusi problem ondan ibarətdir ki, onlar fiziki əsasə malik deyil və buna görə də bir çox hallarda onları başqalarından ayıraraq müəyyən etmək çox çətindir. Məhz buna görə də belə aktivlərin dəyərini qiymətləndirmək və onların faydalı istifadə müddətini müəyyənləşdirmək əksər hallarda çətin olur.

1998-ci ilə qədər 9 nömrəli “Elmi-tədqiqat işləmələrinə məsrəflər” və 22 nömrəli “Müəssisələrin birləşdirilməsi” adlı standartlar istisna olmaqla beynəlxalq standartlar qeyri-maddi aktivlərin uçotunu tənzimləmirdi. 1998-ci ildə 38 nömrəli “Qeyri-maddi aktivlər” adlı xüsusi standart hazırlandı. Həmin sənədi təhlil edərək qeyri-maddi aktivlərin uçotu sahəsində iki mühüm vəzifəni müəyyən etmək olar:

- Birincisi ondan ibarətdir ki, onların dəyərinin hansı hissəsi cari dövrün xərclərinə silinməlidir.
- İkincisi balansada göstərilən qalıq dəyərinin müəyyən edilməsidir.

Qeyd edilən bu vəzifələri həll etmək üçün aşağıdakı 4 suala cavab vermək lazımdır:

- 1) Qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərini necə müəyyən etmək;
- 2) Qeyri-maddi aktivlərin dəyərinin müəyyən hissəsini müəssisənin xərclərinə necə silmək;
- 3) Qeyri-maddi aktivlərin istismarı ilə əlaqədar olan xərclərin uçotunu necə aparmaq;
- 4) Qeyri-maddi aktivlərin təsərrüfatdan xaric olmasını uçotda necə əks etdirmək.

Başqa sözlə desək, qeyri-maddi aktivlərin uçotu qarşısında aşağıdakı əsas vəzifələr durur:

- müxtəlif növlü qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərinin müəyyən olunması. Bunun üçün müxtəlif növlü qeyri-maddi aktivlərin qiymətləndirilməsinin konkret metodlarını, onun vacibliyini və istifadə mümkünlüyünü müəyyən etmək lazımdır;
- qeyri-maddi aktivlərin yenidən qiymətləndirilməsinin zəruriliyini və onların yenidənqiymətləndirmə üsullarını müəyyənləşdirmək;
- qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış amortizasiyanın düzgünlüyünü təmin etmək üçün ayrı-ayrı növdən olan qeyri-maddi aktiv növlərinin faydalı istifadə müddətini və onların dəyərinin silinməsi üsullarını müəyyən etmək;
- qeyri-maddi aktivlərin saxlanması(bərpasının) imkanlarının və onun məqsədəuyğunluğunun, həmçinin onların bərpasına çəkilən xərclərin silinməsi üsullarının müəyyən edilməsi;
- qeyri-maddi aktivlərin mövcudluğu və hərəkəti haqda tam və etibarlı informasiyanı formalaşdırmaq və onlarən mövcudluğu və hərəkətinə nəzarəti təmin etmək;
- qeyri-maddi aktivlərin mövcudluğu və hərəkəti ilə əlaqədar əməliyyatları vaxtında və düzgün sənədləşdirmək və uçotda əks etdirmək;
- müəssisənin cari xərclərinə aid ediləcək və ya sonrakı dövrlərdə amortizasiya edilməklə silinərək aktiv kimi kapitallaşdırılacaq xərclərini müəyyən etmək;

Aparılan tədqiqatın əsas məqsədlərindən biri qeyd edilən bu vəzifələrin həllinə çalışmaq və ya bu vəzifələrin həlli yollarını müəyyənləşdirməkdir.

Qeyri-maddi aktivlərin cari uçotunun təşkili nəqliyyat müəssisələri tərəfindən qalıq dəyəri ilə amortizasiyanın hesablanması üzrə seçilmiş uçot üsullardan asılı olaraq da təşkil edilə bilər. Əgər amortizasiyanın azalan qalıq metodu ilə hesablanması haqda qərar qəbul edilən hallarda qalıq dəyəri adı altında qeyri-maddi aktivlərin ilkin dəyərinin istehsal və tədavül xərclərinə və ya digər mənbələrinə silinməyən hissəsi nəzərdə tutulur.

II FƏSİL: Qeyri-maddi aktivlərin istifadəsinin uçotunun təşkili metodikası və onların təkmilləşdirilməsi istiqamətləri

2.1. Qeyri-maddi aktivlərin daxil olmasının uçotu metodikası

Hazırda bazar münasibətləri şəraitində nəqliyyat müəssisəri aktivlərinin tərkibində uçota alınan qeyri-maddi aktivlər müxtəlif üsullarla əlsə edirlər ki, bunlara xüsusən aşağıdakılar aid ola bilər:

- digər müəssisə, təşkilat və şəxslərdən satın alınma (pulla əldə edilmə) qaydasında;
- müəssisənin öz gücü və ya müqavilə əsasında kənar iştirakçılar cəlb etmək yolu ilə yaradılmaqla;
- investor müəssisə tərəfindən nizamnamə kapitalına pay şəklində qoyulmuş qaydasında daxil olma yolu ilə;
- üçüncü şəxslərdən əvəzsiz alınma qaydasında;
- birgə fəaliyyəti həyata keçirmək üçün verilmə qaydasında;
- mübadilə əməliyyatları nəticəsində əldə edilmə yolu ilə;
- müəssisələrin birləşdirilməsi nəticəsində sahib olmaq yolu ilə;
- müəssisənin alınması zamanı onun tərkibində olan əmlak kompleksi kimi.

Mütləq qaydada daxil olan qeyri-maddi aktivlərin uçotda qeydə alınması mütləq xarakter daşıyır. Qeyd edilən belə obyektlər əmlakın bu növü maddi (fiziki) formaya malik olma üçün təcrübədə belə obyektlərin daxil olması və onlardan istifadəyə nəzarət məsələsi daima diqqətdə olur. Qeyri-maddi aktivlərin istənilən kanallarla daxil olması ilkin uçot sənədləri ilə rəsmiyyətə salınmalıdır. Hal-hazırda respublikamızda unifikasiya olunmuş (eyniləşdirilmiş) ilkin uçot sənədləri albomunda əks etdirilən tipovoy formalarından istifadə olunur. Lakin qeyd etmək lazımdır ki, qeyri-maddi aktiv obyektlərinin daxil olması və hərəkətinin üzrə belə formalar orada əksini tapmamışdır.

Mövcud əsasən uzunmüddətli investisiyaların uçotu üzrə normativ sənədlərə əsasən bu və ya digər qeyri-maddi aktivlərin balansda əks etdirilməsi üçün

əsas kimi onların qəbulu üzrə akt olmalıdır. Belə bir aktın vahid formasının olmamasına baxmayaraq, onun forması müəssisə tərəfindən özündə tələb olunan bütün rekvizitləri əks etdirmək şərti ilə tərtib oluna bilər.

Fikrimizcə, həmin sənəd öz məzmunu və formasına görə əsas vəsaitlərin (torpaq, tikili və avadanlıqların) qəbulu aktına uyğun olmalıdır. Qeyri-maddi aktivlərin daxil olması üzrə həmin sənəd (akt) akt müəssisəyə həmin obyektin daxil olması faktını, ilkin dəyərini, aydalı xidmət müddətini, amortisasiya normasını, obyektin istifadə olunacağı şöbəni və s. qeydə almalıdır.

Obyektin mədaxil olunması üçün əsas kimi həmin obyektin mövcudluğunu və müəssisənin ondan bu və ya digər formada istifadə olunmasını təsdiqləyən sənəd hesab edilir. Həmin sənədlərə qeyri-maddi aktiv obyektini və ya onun istifadə qaydasını, bu və ya müəssisənin əmlakı kimi ona məxsusluğunu təsdiqləyən sənədlər aid edilir. Başqa sözlə desək, uçota qəbul edilən istənilən qeyri-maddi aktiv obyektinin uçotunun həyata keçirilməsini bu və ya digər formada təsdiqləməlidir. Məsələn, ixtira, faydalı model, sənaye nümunələrinin hüququnun əldə olunması müvafiq orqanlarad qeydiyyatdan keçmiş lisenziya müqaviləsi ilə təsdiqlənir.

Nou-haunun alınmasını əks etdirə bilməsi üçün müəssisə onun təsvirini tam özündə əks etdirən sənədə malik olmalıdır. Ticarət və ya xidmət nişanlarının alınması müvafiq orqanlarda qeydiyyatdan keçmiş verilmə haqqında müqaviləyə malik olmalıdır. Müəlliflik hüququnun alınmasının uçotda əks etdirilməsi zamanı həmin müəlliflik hüququnun satıcıları olan fiziki və hüquqi şəxslərlə tam və hüquqi münasibətləri tənzimləyən bağlanmış müqavilələrə əsasən həyata keçirilir.

Qeyri-maddi aktiv obyektinin qəbulu haqda akta əsasən qeyri-maddi aktivlərin uçotu kartoçkası tərtib edilir. Həmin inventar kartoçkası həmin uçot obyektini üçün özünəməxsus "pasport" rolunu oynayır və aşağıdakı rekvizitlərə malik olur:

- obyektin uçot nömrəsi;
- obyektin əsas funksional təyinatını əks etdirən (adını) qısa informasiya;
- material informasiya daşıyıcılarının növü və siyahısı;

- kommersiya sirri rejiminin fəaliyyətə başlaması tarixi və onun gizliliyi səviyyəsi;
- informasiya daşıyıcılarının və sənədlərin əslinin və surələrinin saxlanması yeri;
- informasiyanı toplayan müəssisə və müəlliflərin adları;
- informasiyanın yaradılması üçün əsas;
- mövcud obyektə olan müəssisənin hüququnun adı;
- informasiyada ayrı-ayrı patentqabiliyyətli qərarların mövcudluğu;
- digər şəxslər tərəfindən yaradılmış informasiyanın siyahısı və mənbələri;
- maliyyələşdirmə mənbələri göstərilməklə informasiyanın alınması və onun faydalı istifadə olunması üçün hazırlanmasına çəkilən məsrəflərin tərkibi və siyahısı.

Yuxarıda göstərilən sənədlərin mövcudluğu, həmçinin müvafiq təşkilatı və texniki hərəkətlərin təsdiqlənməsi ilə kommersiya sirri rejiminin mövcudluğunu təsdiqləmək olar.

Beləliklə, müəssisələrə qeyri-maddi aktivlər üzrə ayrı-ayrı obyektlərin uçotunun aparılması və istifadəsinə nəzarət üçün ilkin uçot sənədlərinin rəsmiyyətə salınması tövsiyyə olunur. Müəssisələr belə sənədlərin siyahısını qeyri-maddi obyektlərin konkret xüsusiyyətini və məxsusiliyini nəzərə almaqla özləri sərbəst surətdə hazırlaya bilərlər.

Qeyri-maddi aktivlər aşağıdakı şərtlər nəzərə alınmaqla uçotda əks etdirilməlidir:

- onların müəssisənin digər əmlakından fərqləndirilməsi mümkün olduqda;
- onların müəssisənin təsərrüfat fəaliyyəti prosesində məhsulun istehsalında, iş və xidmətlərin yerinə yetirilməsində üçün və yaxud müəssisənin idarə edilməsi məqsədilə istifadə edilməsi zamanı;
- müəssisə tərəfindən həmin əmlakın sonradan satılmasının nəzərdə tutulmaması zamanı;
- onların mövcudluğunu müəssisədə intellektual fəaliyyətin yekunlarına dair məxsusi hüququn olmasını təsdiqləyən sənədlərin mövcudluğu şəraitində.

Maddi (əşya) formasına malik olmayan uçot obyektlərinin(qeyri-maddi aktivlərin) mövcudluğu və hərəkətinin sintetik uçotunu aparmaq məqsədi ilə hazırda kommersiya təşkilatları üçün nəzərdə tutulan hesablar planında “Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” adlı aktiv sintetik hesab nəzərdə tutulmuşdur. Qeyd edilən həmin hesabda MHBS 38 və MMUS 12-də göstərilən tələblərə və meyarlara cavab verən qeyri-maddi aktivlər üzrə nəzərdə tutulan obyektlərin uçota alınması nəzərdə tutulmuşdur. Kommersiya təşkilatları üçün nəzərdə tutulan hesablar Planında qeyri-maddi aktivlərin tərlibin daxil olan ayrı-ayrı növləri haqda tələb olunan informasiyanı formalaşdırmaq məqsədi ilə üçün 8 subhesab nəzərdə tutulmuşdur. Müvafiq hesablar planında həmi subhesabların tərlibi aşağıdakı kimidir:

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

Qeyd edilən subhesabların tərkibinə diqqət yetirdikdə məlum olur ki, subhesabların bu formada qruplaşdırılması müəssisələrdə mövcud olan bütün obyektlər haqqında tam və hərtərəfli informasiya əldə etməyə imkan vermir. İkinci bir tərəfdən orada göstərilən bəzi subhesablarda həm beynəlxalq (MHBS 38) və həm də milli uçot standartlarında göstərilən kriteriya və tələblərə tam cavab verməyən obyektlərin uçota alınması nəzərdə tutulmuşdur. Qeyd edilənlərə misal olaraq 101-1 “Elmi-tədqiqat və təcrübə konstruktor işləri-Dəyər” və 101-2 ”Qudvil- Dəyər” adlı subhesablarını göstərmək olar. Qeyd etdiyimizə əsas kimi onu göstərmək olar ki, müvafiq beynəlxalq və milli uçot standartlarında elmi-tədqiqat mərhələsində olan işlərin müvafiq uçot obyektı kimi tanınması nəzərdə tutulmur.

Bundan başqa bel bir məsələyə də diqqət yetirmək lazımdır ki, qeyri-maddi aktivlərin özünəməxsus mövcud xüsusiyyətləri ondan ibarətdir ki, qanunu şəkildə eyni bir uçot obyektini eyni zamanda bir neçə müəssisə tərəfindən istifadə edilə bilər. Məsələn, müstəsna müəlliflik hüququna sahib olan müəssisə digər müəssisəyə hər hansı bir əsərin müəyyən tirajla çap olunması üzrə müstəsna olmayan hüququ verə bilər. Belə olan haqda onun özündə həmin hüquq saxlanılır. Belə olan halda müəssisənin malik olduğu hüquq müstəsna və müstəsna olmayan olmaqla iki yerə bölünür. Amma mövcud hesablar planında onların uçotu məqsədi ilə ayrıca subhesablar mövcud deyil.

Fikrimizcə, bu problemi aradan qaldırmaq məqsədi ilə biz qeyd edilən sintetik hesabın tərkibində açılmış subhesabların daha da detallaşdırmaq yolu ilə intellektual mülkiyyət obyektini olan subhesabları müstəsna və müstəsna olmayan hüquqlara bölünməklə açılması daha məqsədəuyğun məqsədəuyğun olar. Bu təklifin tətbiqi hesabdakı məlumatların informativliyini təmin etməklə yanaşı təhlil prosesində istifadə oluna bilər.

Müəssisələrə məxsus qeyri-maddi aktivlərin mövcudluğu və hərəkətinin uçotunum aparmaq üçün hesablar planında aşağıdakı hesablardan istifadə olunur:

- 101 “Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər”;
- 102 “ Qeyri-maddi aktivlər -Amortizasiya ”;
- 103 “Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması”.

Bunlardan 101” Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” hesabı(həmçinin bütün subhesabları) aktivdir, onların yekun qalıqları müəssisənin maliyyə vəziyyətini əks etdirən mühasibat balansında əks etdirilir. Hesabın debetində müəssisəyə müxtəlif üsullarla daxil olan qeyri-maddi aktivlərin ilk dəyəri, kreditində isə müəssisənin təsərrüfat dövrüyyəsindən çıxan və onun balansından silinən müxtəlif növdən olan qeyri-maddi aktivlərin ilk dəyərini göstərir.

Bu hesabda uçot yazılışları qeyri-maddi aktivlərin daxil olması üsullarından asılı olaraq onların daxil olmasını təsdiq edən müvafiq sənədlər əsasında aparılır. Onu da nəzərə almaq lazımdır ki, hesabın debetində yazılışlar onda uçota alınan

aktivlərin ilkin dəyəri dəqiq müəyyən edildikdən və istifadəyə hazır oldıqdan sonra aparılmalıdır. Məhz həmin səbəbdən həmin aktivlərin ilkin dəyərinin tam formalaşmasına qədər çəkilən müvafiq xərclər həmin hesabda əks etdirilə(qeyd edilə) bilməz.

Hazırda müəssisələr qeyri-maddi aktivlərin əldə edilməsi(alınması) və ya yaradılması üzrə xərclər uzunmüddətli investitsiya hesabına həyata keçirildiyi üçün həmin aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılmas ilə əlaqədar çəkilən məsrəflər əvvəlcə 103”Qeyri- maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması“ adlı hesabda əks etdirilməsi daha məqsəduyğundur. Mövcud normativ sənədlərin tələblərinə əsasən pulla satın alınan, dəyişdirilmə (barter) yolu ilə əldə edilən və əvəzsiz qaydada müxtəlif şəxslərdən daxil olan daxil olan qeyri-maddi aktivlərlə bağlı onların ilkin dəyərinə birbaşa daxil edilə bilən çəkilmiş əlavə xərclər birbaşa 101 “Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” hesabında əks etdirilə bilər.

İndi isə nəqliyyat təşkilatlarında qeyri-maddi aktivlərin müxtəlif üsullarla daxil olmasının uçotunu nəzərdən keçirək.

Kənar hüquqi şəxslərdən qeyri-maddi aktivlərin daxil olması zamanı satıcının hesabnaməsində göstərilən məbləğlə dəyəri (ƏDV nəzərə alınmadan) “Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması“ hesabının debetində və “Malsatan və podratçılara uzunmüddətli kreditor borcları” və yaxud da “Malsatan və podratçılara qısamüddətli kreditor borcları” hesablarının kreditində əks etdirilməklə uçota alınır. Satıcı tərəfindən təqdim edilmiş hesabnamədə ayrıca göstərilən ƏDV məbləği isə “Əvəzləşdirilən əlavə dəyər vergisi” hesabının debetinə və yuxarıda qeyd edilən müvafiq hesabların isə kreditinə yazılmaqla qeydə alınır.

Qeyri-maddi aktivlərin uçota qəbul edilməsi zamanı onların alınması vaxtı satıcıya hesabnaməyə əsasən ödənilmiş ƏDV məbləği tam həcmdə büdcəyə ödənilməli vergi məbləğindən çıxılmalıdır. Həmin əməliyyat “Vergi öhdəlikləri” hesabını debetləşdirmək və “Əvəzləşdirilən əlavə dəyər vergisi” hesabı isə kreditləşdirilməklə uçotda əks etdirilir

Əgər alınmış aktivlər ƏDV-dən azad edilmiş məhsulların istehsalı və satışında istifadə edilərsə, həmin qeyri-maddi aktivlər üzrə ƏDV məbləği əvəzləşdirilməyərək onların balans dəyərinə daxil edilir və köhnəlmə (amortizasiya) hesablamaq yolu ilə silinir.

Müəssisə tərəfindən əldə edilən qeyri-maddi aktivlərin fiziki şəxslərdən satın alınma qaydasında daxil olduqda onların dəyəri satıcı ilə razılaşdırılmaış qiymətlə uçotda əks etdirilməlidir. Qeyri-maddi aktivlərin fiziki şəxslərdən alınması zamanı alıcı və satıcı arasında satış haqqında müqavilə rəsmiyyətə salınmalıdır. Tərtib edilmiş həmin müqavilədə satıcının adı, yaşayış yeri, şəxsiyyəti təsdiq edən sənədin məlumatları əksini tapmalıdır. Əgər satıcı sahibkarlıq fəaliyyəti ilə məşğul olan şəxs kimi qeydiyyatı alındığı təqdirdə, ona verilən lisenziyanın nömrəsi və onun verilmə tarixi də müqavilədə mütləq qaydada göstərilməlidir.

Bu zaman əldə edilmiş aktivlərin razılaşdırılmaış qiymətlə dəyəri “Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması” hesabını debetləşdirmək və “Digər uzunmüddətli kreditor borcları” və yaxud “Digər qısamüddətli kreditor borcları” hesablarını isə kreditləşdirməklə uçotda əks etdirilir. Daxil olmuş aktivlərin dəyərinin ödənilməsi zamanı isə yuxarıda qeyd edilən uzun və qısamüddətli kreditor borclarını uçota alan hesablar debetləşdirilir və pul vəsaitlərini uçota alan hesablar isə kreditləşdirilir.

Əldə edilməsindən asılı olmayaraq bütün hallarda satın alınmış qeyri-maddi aktivlər tanındıqdan sonra müəssisənin balansına götürüldükdə “Qeyri-maddi aktivlər- Dəyər” hesabının debetində və “Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması” hesabının isə kreditində əks etdirilməklə uçota qəbul olunur.

Müəssisələrin onların sərəncamında olan qeyri-maddi aktivlərin daxil olma kanallarından biri də onların barter(dəyişdirilmə) yolu ilə əldə edilməsidir. Belə olan halda onların alınması üçün təqdim edilən obyektləri uçota alan (“Torpaq, tikili və avadanlıqlar”, ”Material ehtiyatları”, 207” Digər ehtiyatlar”, “Hazır məhsul”, “Mallar” və s.) hesabların kreditləşdirdiyən aktivlərin satışını uçota alan

“Satış”, “Sair əməliyyat gəlirləri” və s. hesabların isə debetinə silinir. Barter yolu ilə daxil olan qeyri-maddi aktivlərin müəssisənin balansına qəbul edilməsi zamanı “Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması” hesabının debetinə və “Məlsatən və podratçılara olan qısamüddətli kreditör borcları” hesabının isə kreditində əks etdirilir. isə kreditində əks etdirilməklə uçota qəbul olunur.

Qeyri-maddi aktivlər təsisçi tərəfindən müəssisənin nizamnamə kapitalında iştirak payı kimi təqdim edildikdə və müəssisənin balansına götürüldükdə “Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” hesabı debetləşdirilir və “Nominal (nizamnamə) kapitalının ödənilməmiş hissəsi” hesabı isə kreditləşdirilir. Qeyd edilən yolla müəssisəyə daxil olan və balansında əks etdirilən qeyri-maddi aktivlərin uçotda əks etdirilməsi üçün əsas kimi təsis müqaviləsi hesab edilir.

Digər müəssisə və təşkilatlardan, fiziki şəxslərdən əvəzsiz qaydada verilməsi, habelə subsidiya şəklində hökumət orqanlarından müəssisəyə qeyri-maddi aktivlərin daxil olan zamanı həmin aktivlər onların kapitallaşdırılması üzrə xərclərə aid edilməyərək birbaşa “Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” hesabının debetinə və “Sair əməliyyat gəlirləri (əvəzsiz alınmış aktivlər subhesabının)”, “Digər ehtiyatlar” hesabı və ya “Məqsədli maliyyələşmələr və daxilolmalar” hesablarının isə kreditinə yazılmaqla qeydə alınır.

Müəssisənin öz gücü ilə onların müəssisənin əmlakını tərkibinə daxil edilməsi məsələsi həmişə mübahisəli olub və olmaqdadır. Belə ki, bu məsələ müxtəlif ölkələrdə müxtəlif qaydada yanaşmalar yolu ilə həll olunur. Məsələn, Fransada qeyri-maddi aktivlərin öz gücü ilə yaradılmasına icazə verilmir. ABŞ-da belə aktivlərin çoxunun yaradılması ilə bağlı məsrəflər kapitallaşdırılmır və istismar xərclərinə silinir. İşveçrədə isə qeyri-maddi aktivlərin müəssisənin öz gücü ilə yaradılmasına üzrə məsrəflərin kapitallaşdırılmasına ancaq o halda icazə verilir ki, o maliyyə hesabatının beynəlxalq standartlarına tələblərinə cavab vermiş olsun: gələcək iqtisadi səmərənin əldə edilməsi, dəyərinin etibarlı şəkildə ölçülmə və qiymətləndirilməsi və müəssisədə onların yaradılmasının başa çatdırılması üçün şirkətin maliyyə resursları olsun.

Bizim respublikamızda isə qeyri-maddi aktivlər müəssisənin öz gücü ilə yaradılmasına çəkilən xərclərin uzunmüddətli investisiyalara aid edilir, yəni kapitallaşdırılmasına icazə verilir. Belə olan halada, qeyd edilən obyektlərin obyektin yaradılması ilə əlaqədar müəssisə material, əmək, pul məsrəfləri və s. çıxır. Bu zaman çəkilən bütün xərclər “Qeyri-maddi aktivlərin kapitallaşdırılması ilə bağlı məsrəflər” hesabında uçota alınır. Qeyri-maddi aktivlərin yaradılması ilə əlaqədar çəkilən məsrəflər qeyd edilən hesabın debetində və həmin xərcləri uçota alan hesabların kreditinə yazılmaqla uçotda əks etdirilir. Bu yolla yeni yaradılmış obyektin və onlar üzrə qeydə alınmış müstəsna hüquqların uçota alınması zamanı “Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” hesabı “Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı məsrəflərin kapitallaşdırılması” hesabı ilə müxabirələşir.

Müəssisənin öz gücü ilə qeyri-maddi aktivlərin yaradılması prosesi bir çox hallarda elmi-tədqiqat və təcrübə-konstruktor işlərinin(ETTKİ) həyata keçirilməsi ilə əlaqədar olur ki, nəticədə yeni məmulat nümunəsi və ya yeni istehsal texnologiyası yaradılır. Qeyd edildiyi kimi, ETTKİ-nə çəkilən məsrəflər ya cari dövrün məsrəflərinə silinir və yaxud aktiv kimi kapitallaşdırılır.

Müəssisələr elmi-tədqiqatın və təcrübə-konstruktor işlərinin nəticələrindən və onlar üzrə müəyyən dövrdən sonra gəlir əldə ediləcəyi perspektivlərindən asılı olaraq çəkilmiş xərclərin uçotu məqsədi ilə aşağıdakı iki qərarı qəbul edə bilər:

Birinci qərar ona əsaslanır ki, ehtiyatlılıq prinsipini əldə əsas tutaraq onların gələcəkdə iqtisadi səmərə gətirəcəyini şübhəli hesab etdiyi üçün çəkilən həmin məsrəfləri cari dövrün xərclərinə silinməlidir.

İkinci qərar isə çəkilən xərclərin faydalı olaraq tanınacağına əsaslanır ki, o da öz əksini aktivlərin yaradılması üzrə sənədləşdirilən sənədlərdə(patentlərdə, şəhadətnamələrdə, qeydiyyat sənədləri və ş.) tapır ki, bunun da əsasında həmin məsrəflərin qeyri-maddi aktivlərin yaradılması – kapitallaşdırılması üzrə xərclərə silinməlidir.

ETTKİ-nə çəkilən məsrəflər bir qayda olaraq böyük həcdə olduğuna görə bir sıra ölkələrdə onların uçotu üzrə xüsusi standartlar mövcuddur. Bizdə də qeyd edilən məsrəflərə münasibət beynəlxalq təcrübəyə uyğundur.

Yuxarıda qeyd edilən qaydada qeyri-maddi aktivlərin daxilolma mənbələri üzrə uçotda əks etdirilməsi müəssisəyə məxsusbu növdən olan hərəkəti üzərində sistemli nəzarəti həyata keçirməyə imkan verməklə yanaşı, nəqliyyat sektorunda fəaliyyət göstərən kommersiya strukturlarının istehsal və kommersiya fəaliyyətinin nəticəsi haqqında konkret fikir söyləməyə imkan yaradır. Qeyri-maddi aktivlərin daxil olması üzrə əməliyyatların mühasibat müxabirləşmələri aşağıdakı cədvəldə verilmişdir.

2.1 sayılı cədvəl

Qeyri-maddi aktivlərin daxil olması üzrə əməliyyatların mühasibat müxabirləşmələri

Sıra sayı	Əməliyyatın qısa məzmunu	Müxabirləşmə	
		D-T	K-T
1	2	3	4
1.	Qeyri-maddi aktivlər digər müəssisə və təşkilatlardan satın alındıqda	101	531
2.	Digər müəssisə və təşkilatlardan satın alınmış qeyri-maddi aktivlərin dəyəri ödənildikdə	531	223
3.	Malsatan təşkilata olan ödənişin gecikdirilməsinə görə hesablanmış faiz məbləğinə	731	531
4.	Müəssisənin təsisçiləri tərəfindən nizamnamə kapitalına pay kimi təqdim olunan qeyri-maddi aktivlər təqdim olunan zaman	101	301, 302
5.	Digər müəssisə və təşkilatlardan, fiziki şəxslərdən əvəzsiz qaydada və ya dövlət orqanları tərəfindən subsidiya və yardım şəklində alınmış qeyri-maddi aktivlər uçota götürüldükdə	101	611,444, 335, 801,
6.	Qeyri-maddi aktivlərin müəssisənin öz gücü ilə yaradılması ilə əlaqədar çəkilən müxtəlif xarakterli xərclər uçotda əks etdirildikdə	103	201,533, 522,112
7.	Qeyri-maddi aktivlərin yaradılması ilə əlaqədar çəkilən digər müxtəlif xarakterli xərclər uçotda əks etdirildikdə	103	538
8.	Qeyri-maddi aktivlərin yaradılması ilə əlaqədar çəkilən xərclər müqabilində onların mədaxili uçotda əks etdirildikdə	101	103

Müəssisələrdə qeyri-maddi aktivlərin analitik uçotu bu məqsədlə nəzərdə tutulan analitik uçot kartoçkalarında onların növləri və uçot vahidləri üzrə aparılır.

Uçot vahidləri dedikdə, onların inventar obyektləri başa düşülür. Qeyri-maddi aktivlərin inventar obyektləri dedikdə bir alqı-satqı və ya bir patent müqaviləsi nəzərdə tutulan hüquqların məcmusu nəzərdə tutulur. Müəsisədə hər bir qeyri-maddi aktiv obyekt üçün üçün analitik uçot kartoçkaları açılır ki, bu da ƏV-6 sayılı nümunəvi formaya uyğundur.

Açılmış analitik uçot kartoçkasında obyektin adı və təyinatı, ilkin dəyəri, faydalı istifadə müddəti, nəzərdə tutulan amortizasiya norması və ona hesablanmış amortizasiyanın məbləği, uçota götürüldüyü tarix, alınma üsulu, onun uçot obyekt kimi qeydə alınmasını təsdiqləyən sənəd və obyektin xaric olması haqqında informasiya (xaric olmanı təsdiq edən sənədin tarixi və nömrəsi, xaric olma səbəbi, əgər satılıbsa satışdan əldə edilən pul vəsaiti və s.) öz əksini tapır. Həmin kartoçkada həmçinin həmin qeyri-maddi aktiv obyektinin qısa iqtisadi xarakteristikası da qeyd olunmalıdır.

2.2. Qeyri-maddi aktivlərin amortizasiyasının uçotu

Qeyri-maddi aktivlər uzunmüddətli aktivlər olduğuna görə onun sahibi olduğu təsərrüfatlara nisbətən uzun müddət ərzində gəlir gətirir. Nə qədər ki, onlar öz funksiyasını yerinə yetirir onlar müəssisənin aktivlərinin tərkibin uçota alınır. Onların müəssisəyə gəlir cətimə qabiliyyətini itirən kimi belə aktivlərə qoyulan məsrəflər zərərə çevrilirlər. Bu isə o deməkdir ki, müəssisələrdə istehsal və ya xidmət prosesində istifadə olunan aktivlərin dəyərini onların faydalı istifadə müddəti ərzində tədricən istehsal olunan məhsulların, yerinə yetirilən iş və xidmətlərin üzərinə keçirilməli və satışdan daxil olan gəlirlərin tərkibində müəssisəyə qaytarılmalıdır, yəni onlar amortizasiya olunmalıdır.

Qeyri-maddi aktivlərin istifadəsindən əldə olunan iqtisadi fayda müəssisə tərəfindən istifadə onunduğu üçün həmin aktivlərin balans dəyərinin azalması

faktı uçotda əks etdirilmişdir. Müəssisələrdə həmin faktın qeydə alınması qeyri-maddi aktivlərə köhnəlmə (amortizasiya) hesablanması yolu ilə reallaşdırılır. Bu zaman bir vacib məqamı qeyd etmək lazımdır ki, bu aktivlər fiziki əsasən malik olmadığına görə istismar müddətində onlar fiziki cəhətdən heç bir aşınmaya məruz qalmır.

Deməli, qeyri-maddi aktivlərə amortizasiyanın hesablanması prosesi onların əldə edilməsinə, müəssisə özü tərəfindən yaradılmasına sərf olunmuş və kapitallaşdırılmış məsrəflərin geri qaytarılmasını özündə əks etdirir.

Mühasibat uçotunun ümumi qəbul edilmiş prinsiplərinin tələbləri həmin aktivlərin həmin dəyəri onların faydalı istifadə müddətində müəssisəyə gəlir gətirdiyi ayrı-ayrı dövrlərə münasibətdə mümkün qədər ədalətli formada bölüşdürülməsi təmin edilmiş olsun. Məhz qeyd edilən bu proses amortizasiya adlanır. Qeyd edilənlə əlaqədar bir neçə mühüm məqamı qeyd etmək lazımdır.

Birincisi, praktiki olaraq demək olar ki, bütün qeyri-maddi aktivlər (ticarət markaları və nişanları istisna olmaqla) məhdud istifadə müddətinə malikdir. Məhz buna görə də onların dəyəri müəssisəyə gəlir gətirdiyi həmin məhdud istifadə müddətində xərc kimi bölüşdürülməlidir.

İkincisi, “amortizasiya” termini zaman vaxtı ilə əlaqədar aktivlərin bazar dəyərinin azalmasına aid edilmir. Bu termin özündə aktivlərin dəyərinin xərclərə aid edilməsini əks etdirir.

Üçüncüsü, amortizasiya qiymətləndirmə prosesi ilə əlaqəli deyil. Belə güman edilir ki, onların sərfəli əldə edilməsi və bazar münasibətlərinin xüsusiyyətləri ilə əlaqədar olaraq onların bazar dəyəri arta bilər. Beləliklə, belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, aktivlər son nəticədə onun bazar qiymətinin dəyişməsindən asılı olmayaraq köhnəlir.

Qeyri-maddi aktivlərin amortizasiya ilə bağlı bir sıra prinsipial suallar meydana çıxır:

- bütün qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanılmalıdır mı ?
- ayrı-ayrı obyektlərin faydalı istifadə müddətini necə müəyyən etməli;

- qeyri-maddi aktivlərinin ilk dəyərinin hesabat dövrləri arasında bölüşdürülməsinin hansı üsulunu seçməli?

İqtisadi baxımdan bir neçə növdən ola qeyri-maddi aktivlərinin dəyərinin itirilməsi mübahisəsizdir. Məsələn, ticarət markaları, ticarət nişanları hər hansı hüquqdan müddətsiz istifadə olunursa amortisasiya olunmalıdırmı? Qeyd edilən bu məsələ Qərb uçotunda hələ açıq və mübahisəli olaraq qalır. Məsələn, bir çox mütəxəsislər ticarət markaları, ticarət adlarının, təşkilatı xərclərin və qudvill kimi istifadə müddəti nəzəri və təbii olaraq məhdud olmayan qeyri-maddi aktivləri həm də hesab etmək olar ki, bu obyektlərin xidmət müddəti istənilən qədərdir və deməli onlar məntiqi əsasla malik deyil. Belə olan halda xalis mənfəət haqqında hesabatın məzmunu onlara amortisaya hesablanmamasındakına nisbətən daha dəqiq deyil. Bəzi müəlliflər Standartlar Komitəsinin mövcud məsələyə münasibətdə mühasibat uçotunun prinsiplərini əsas gətirərək belə fikirdədilər ki, bütün hallarda qeyri-maddi aktivlər son nəticədə öz dəyərlərini itirirlər və deməli buna görə də onlar gəlir gətirdiyi müddətdə, lakin 40 ildən artıq olmamaqla amortizasiya olunmalıdır. Onlar qeyd edirlər ki, bu müddət sərbəstdir və yalnız ondan sonra gəlirin əldə edilməsi yəqin ki, əhəmiyyətli olmayacaq. Müxtəlif institutlar tərəfindən qeyri-maddi aktivlərin dəyərinin silinməsinin müxtəlif müddətlərini təklif edirlər. Məsələn ABŞ-da banklara və əmanət müəssisələrinə qudvilin dəyərinin 25 ilə silinməsinə təklif edirlər. Avstraliyanın mühasibat uçotu sahəsində tədqiqat fondu qudvilin dəyərinin silinməsinin maksimal həddini 25 il müəyyən etmişdir.

Mütəxəsislər belə hesab edirlər ki, sistemə amortizasiya yalnız o vaxt əsaslı hesab edilə bilər ki, qeyri maddi aktivlərin istifadə xərcləri müəyyən dövr ərzində əldə edilən gəlirlərə dəyişdirilmiş olsun.

İndi isə qeyd edilən məsələnin həllinin ölkə uçot təcrübəsində normativ aktlarda necə formalaşmasına diqqət yetirək.

Amortizasiya qeyri-maddi aktivlərin ilk dəyəri və faydalı istifadə (xidmət) müddətindən asılı olaraq müəyyən edilmiş normalar əsasında hər ay hesablanır.

Uzunmüddətli ktivlər olan qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablamaq üçün müəssisə ilk növbədə həmin aktivlərin faydalı istifadə müddətini düzgün qiymətləndirməlidir. Belə ki, ilk növbədə onların müəssisədə istifadə müddətinin məhdud və ya qeyri-məhdud olduğunu müəyyənləşdirməlidir.

Hazırda qüvvədə olan beynəlxalq və milli standartlarda qeyri-maddi aktivlərin faydalı istifadə müddətinin iki üsulla- müəssisənin aktivdən istifadəni nəzərdə tutduğu vaxt müddəti və aktivin istifadəsidən nəticəsində əldə etməyi nəzərdə tutduğu istehsal vahidlərini miqdarı ilə müəyyən olunması nəzərdə tutulur. Lakin yaddan çıxarmaq olmaz ki, müəssisədə əmlak qismində istifadə olunan bütün qeyri-maddi aktivlərin faydalı istifadə müddətini dəqiq müəyyən etmək praktiki olaraq çox çətindir və yaxud da mümkün deyil.

Müəssisələrdə qeyri-maddi aktivlərin faydalı istifadə müddəti sərbəst surətdə özləri tərəfindən müəyyən edilir ki, həmin müddət müəssisələrin fəaliyyət müddətindən çox olmamalıdır. Praktika və aparılan araşdırmaların nəticəysi göstərir ki, əksər hallarda onların əksəriyyətinin normativ xidmət müddəti onların mənsub olduğu təşkilatların fəaliyyət müddətindən aşağı olur. Qeyri-maddi aktivləri amortizasiyalашdıran zaman bir qayda olaraq əsas kimi onların faydalı istifadə müddəti əsas götürülür. Bu baxımdan müəssisədə onları iki yerə bölmək olar: a) faydalı istifadə müddəti məlum olmayan; b) faydalı istifadə müddəti məlum olan qeyri-maddi aktivlər. Mövcud qaydaya əsasən faydalı istifadə müddəti məlum olan qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanılır, lakin faydalı istifadə müddəti məlum olmayan ikinci qrup aktivlərə isə amotizasya hesablanması nəzərdə tutlmur.

Hazırda qüvvədə olan vergi məcəlləsinə əsasən müəssisədə təsərrüfat dövriyyəsində olan bütün aktivlərə amortizasiya hesablanmasını nəzərdə tutur. Yuxarıda qeyd edildiyi kim amortizasiya hesablanarkən əsas kimi onların səmərəli itifadə müddəti götürülür. Kommersiya təşkilatlarında qeyri-maddi aktivlərin uçotunu tənzimləyən 12 nömrəli milli uçot standartına əsasən istifadə müddəti məlum olmayan qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanması nəzərdə tutulmur. Vergi məcəlləsinə görə səmərəli istifadə müddəti məlum

olmayanlar qeyri-maddi aktivlər üzrə illik amortizasiya normaları 10 faizədək müəyyən edilmişdir. Lakin istifadə müddəti məlum olanlar üçün isə illər üzrə istifadə müddətinə mütənasib olaraq müəyyən edilmiş məbləğlərə uyğun həcmdə amortizasiya hesablanması nəzərdə tutulmuşdur.

Qeyri-maddi aktivlərə amortizasiyanın hesablanması onların ilk dəyəri tamliqlə müəssisədə istehsal və tədavül xərclərinə aid edilənədək davam etdirilir. Faydalı istifadə müddəti tam başa çatdıqdan sonra qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanması dayandırılır. Bəzən müəssisələrdə dəyəri kifayət qədər uzun bir zaman intervalında azalmyan müəyyən növ qeyri-maddi aktivlər də ola bilər ki, onlara misal olaraq “nau-hau”, mal nişanları və s. aid etmək olar. Beynəlxalq təcrübədə müəssisənin balansında bu növdən olan qeyri-maddi aktivlər şərti olaraq bir dəyər vahidi kimi göstərilir və standartla əssən onlara köhnəlmə hesablanması nəzərdə tutulmur.

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

Xarakterinə görə dövriyyədən kənar aktivlər qrupuna aid edilən əsas qeyri-maddi aktivlərin düzgün qiymətləndirilməsi və onlara hesablanmış amortizasiya məbləğinin uçot və hesabatda dəqiq və obyektiv əks etdirilməsi qəbul edilmiş idarəetmə qərarlarının səmərəliliyinə, təsərrüfat subyektlərinin istehsal və kommersiya fəaliyyətinin nəticələrinə və maliyyə vəziyyətinə bilavasitə təsir göstərir.

Mövcud uçot prinsiplərinə uyğun olaraq istehsal və xidmət prosesində uzun müddət iştirak edən, bu zaman öz natural formasını saxlayan və tədricən köhnələn aktivlərin dəyərinin hazırlanan məhsulun, yerinə yetirilən iş və göstərilən

xidmətlərin üzərinə keçirilmə prosesi amortizasiya adlanır. Amortizasiya prosesinin başlıca vəzifəsi nəzərdə tutulan metodlara əsaslanaraq uzunmüddət istifadədə olan aktivlərin dəyərinin nəzərdə tutulan istismar müddəti ərzində hesablanaraq xərclərə daxil etməkdir. Hesabat dövründə amortizasiya olunan aktivlərin amortizasiya məbləğini müəyyən edən zaman aşağıdakılar nəzərə alınmalıdır:

- 1) qeyri-maddi aktivlərin ilk dəyəri;
- 2) qeyri-maddi aktivlərin ləğv dəyəri;
- 3) qeyri-maddi aktivlərin amortizasiya dəyəri;
- 4) qeyri-maddi aktivlərin faydalı xidmət müddəti. Qeyd edilənlərin iqtisadi mahiyyətinin nədən ibarət olduğuna diqqət yetirək.

Aktivlərin ilk dəyərini onların əldə edilməsi və istismara verilməsi ilə əlaqədar çəkilən bütün xərclərin məcmusu təşkil edir. Səmərəli istifadə müddətinin sonunda aktivlərin ləğvi ilə əlaqədar gözlənilən xərclər çıxıldıqdan sonra müəssisənin həmin aktivlərdən əldə edəcək xalis məbləğ onların ləğv dəyərini təşkil edir.

Amortizasiya dəyəri dedikdə isə ləğv olunan aktivlərin ilk dəyəri ilə onların ləğv dəyəri arasındakı fərq başa düşülür. Təcrübə göstərir ki, bir çox hallarda aktivlərin ləğv dəyəri az əhəmiyyətli olduğundan amortizasiya dəyəri müəyyən edilərkən o nəzərə alınmır.

Kommersiya təşkilatlarında qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanması üçün müxtəlif amortizasiya metodlarından istifadə oluna bilər:

- düzxətt metodu;
- azalan qalıq metodu;
- istehsal vahidi metodu;

Qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hər bir amortizasiya olunan u,ot obyekt üzrə aybaay hesablanır. Faydalı xidmət müddəti nəzərə alınmaqla nəzərdə tutulan norma üzrə düzxətt metodu ilə amortizasiya hesablanan zaman amortizasiya olunan obyektə bir ay üçün hesablanmış amortizasiya məbləği onun ilk (bərpa) dəyərinin həmin obyekt üçün müəyyən edilmiş amortizasiya normasına olan

nisbəti kimi müəyyən edilir. Düz xətt metodunun tətbiqi zamanı hər bir amortizasiya olunan hər bir uçot obyektinə üzrə amortizasiya norması aşağıdakı düsturdan istifadə etməklə hesablanır:

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

burada: N- amortizasiya olunan əmlakın ilk (bərpa) dəyərində nisbətən faizlə ifadə olunan amortizasiya norması;
n-amortizasiya olunan aktivin aylarla ifadə edilmiş faydalı xidmət müddəti.

Düz xətt metodu ilə (bərabər miqdarda) hesablama metodu qeyri-maddi aktivlərin faydalı istifadə müddətində sabit amortizasiya məbləğini hesablamaqla tətbiq olunur. Yəni, qeyri-maddi aktivlərin amortizasiya olunan dəyəri istismar olunduğu müddət ərzində bərabər ölçüdə xərclərə daxil edilir. Hər bir dövr üçün amortizasiya ayırmalarının məbləği aktivlərin amortizasiya olunan dəyərini onların istismarda olduğu hesabat dövrlərinin sayına bölməklə müəyyən edilir ki, bu zaman müəyyən olunmuş amortizasiya norması sabit qalır. Bu metoddan istifadə zamanı amortizasiya məbləğinin həcmi yalnız amortizasiya olunan həmin aktivin xidmət müddətinin uzunluğundan asılı olur. Qeyd edilənləri daha dəqiq başa düşmək üçün aşağıdakı cədvəlin məlumatlarına diqqət yetirmək olar olar (bax 2.2.1 sayılı cədvəl):

2.1.1 sayılı cədvəl

Amortizasiyanın düz xətt metodu ilə hesablanması

İstismar dövrləri (illər)	İlkin dəyəri (min man.)	İllik amortizasiya məbləği (min man)	Yığılmış köh- nəlmə məbləği (min man.)	Qalıq dəyəri (min man.)
Əldə edilmə vaxtı	8000	8000: 4 = 2000	-	8000
I ilin sonunda	8000	2000	2000	6000
II ilin sonunda	8000	2000	4000	4000
III ilin sonunda	8000	2000	6000	2000
IV ilin sonunda	8000	2000	8000	-

Azalan qalıq metodu qeyri-maddi aktivlərin faydalı istifadə müddətində hesablanılan amortizasiya məbləğinin azaldılmasını nəzərdə tutur. Bu metoddan

istifadə zamanı hər bir növbəti hesabat dövründə aktivin amortizasiya dəyəri əvvəlki il üçün hesablanmış amortizasiya məbləği qədər azaldıldıqdan sonra qalıq dəyəri həmin aktivlər üçün müəyyən olunmuş vurulmaqla amortizasiya hesablanır. Burada qəti müəyyən edilmiş amortizasiya normasından istifadə olunur. Bu halda toplanmış amortizasiya məbləği qeyri-maddi aktivlərin dəyərinə bərabər olmur və bunu nəzərə alaraq onlara amortizasiyanı qeyri- müəyyən vaxta qədər hesablamaq tələb olunur . Hesablama zamanı sonsuzluğun qarşısını almaq Məqsədi ilə qeyri-maddi aktivlərin gözlənilən istismar müddətinin sonuncu ilində hesablanmalı olan amortizasiya məbləği aktivin qalıq dəyərinə uyğun götürülür. Bu metoddan daha çox təsərrüfat subyektlərinin gəlirindən vergi hesablayarkən amortizasiya ayırmaları məbləğini müəyyənləşdirən hallarda istifadə olunur. Müəssisələrin rentabelli olmasını təmin etmək məqsədi ilə bu metoddan istifadə zamanı sürətləndirilmiş formasının tətbiqi nəzərdə tutulur. Bu halda düzxətt metodunda istifadə olunan amortizasiya norması ikiqat mislində artırılmaqla istifadə edilir. Ona görə də bu proses ikiqat azalan qalıq metodu da adlanır. Bunu aşağıdakı cədvəlin məlumatlarını əsasında nəzərdən keçirmək olar. (bax. 2.2.2 sayılı cədvəl).

2.2.2 sayılı cədvəl

Azalan qalıq metodu ilə qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanması

İstismar dövrləri (illər)	İlkin dəyəri (min man.)	İllik amortizasiya məbləği (min man)	Yığılmış köh- nəlmə məbləği (min man.)	Qalıq dəyəri (min man.)
Əldə olunma vaxtı	10.000	Norma-25%× 2=50 %	-	10.000
I ilin sonunda	10.000	$10.000 \times 25 \times 2 = 5000$	5000	5000
II ilin sonunda	10.000	$5000 \times 25 \times 2 = 2500$	7500	2500
III ilin sonunda	10000	$2500 \times 25 \times 2 = 1225$	8725	1225
IV ilin sonunda	10000	$1225 \times 25 \times 2 = 613$	9338	662
V ilin sonunda	10000	662	10000	-

İstehsal vahidi metodu qeyri-maddi aktivlərin mümkün məhsuldarlığı və ya mümkün istifadəsinə uyğun amortizasiya məbləğinin hesablanmasını özündə əks

etdirir. Bu metodla qeyri-maddi aktivlərə hesablanan amortizasiya yalnız istismarın nəticəsinə uyğun olaraq müəyyənləşdirilir və burada vaxt amili heç bir rola malik deyil. İstehsal vahidi üzrə amortizasiyanın hesablanması metodu əsasən natural göstəricilərə əsaslanan metoddur. Qeyd edilən bu metodun mahiyyətini və aparılan hesablamaları başa düşmək üçün tərtib edilmiş 2.2.3 sayılı cədvəlin məlumatlarına nəzər salaq (bax 3 sayılı cədvəl).

2.2.3 sayılı cədvəl

İstehsal vahidi üzrə dəyərin silinməsi metodu

Dövlər (il)	İlkin dəyəri (min man.)	İllik amortizasiya məbləği (min man)	Yığılmış köhnəlmə məbləği (min man.)	Qalıq dəyəri (min man.)
Alınma vaxtı	12000	-	-	12000
I ilin sonu	12000	5000	5000	7000
II ilin sonu	12000	3000	8000	4000
III ilin sonu	12000	2500	10500	1500
IV ilin sonu	12000	1500	12000	-

Qeyri-maddi aktivlərə köhnəlmənin (amortizasiyanın) hesablanması üçün mühasibat uçotunun hesablarda planında 102 “Qeyri-maddi aktivlər- Amortizasiya” adlı passiv hesabı nəzərdə tutulmuşdur. Bu hesabın kredit qalığı müəssisədə onun aktivlərinin müəyyən hissəsini təşkil edən qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış köhnəlmənin məbləğini, kredit dövrüyyəsi müvafiq hesabat dövründə qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış amortizasiya məbləğini, debet dövrüyyəsi isə hesabat dövründə müxtəlif səbəblər nəticəsində müəssisənin təsərrüfat dövrüyyəsindən çıxmış aktivlərə hesablanmış köhnəlmə məbləğinin silinməsini göstərir.

Hazırda xarici və ölkə təcrübəsində bu növdən olan aktivlərə hesablanmış amortizasiyanın uçotunun aparılması iki üsulla (metodla) həyata keçirmək olar:

- 1) 102 “Qeyri-maddi aktivlər Amortizasiya” hesabından istifadə etməklə;
- 2) 102 “Qeyri-maddi aktivlər Amortizasiya” hesabından istifadə etmədən hesablanmış amortizasiya məbləği qədər birbaşa 101 “Qeyri-maddi

aktivlər-Dəyər” hesabının kreditindən silinməklə.

Birinci üsul mühasibat uçotunda klassik üsul hesab edilir və çoxillik təcrübəyə malikdir. Bu zaman hesablanmış amortizasiya ayırmaları xərcləri uçota alınan hesabların debetində və 102 “Qeyri-maddi aktivlər Amortizasiya” hesabının kreditində yazılmaqla uçota alınır. Sonda həmin obyektlərin xaric olması zamanı dəyərinin silinməsi ilə yanaşı toplanmış amortizasiya ayırmalarının məbləği də silinir.

İkinci üsulda isə amortizasiya ayırmaları 102“Qeyri-maddi aktivlər-Amortizasiya” hesabından istifadə edilmədən amortizasiya ayırmalarının uçotunun birbaşa 101 “Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” hesabının kreditindən silinməklə uçotda əks etdirilir. Müəssisələr özlərinin qəbul etdiyi uçot siyasətinə uyğun olaraq bu və ya digər üsullardan istifadə edilməsini özləri sərbəst surətdə seçə bilərlər.

Aparılan tədqiqatlara əsaslanaraq belə bir qənaətə gəlmək olar ki. hazırda əksər müəssisə və təşkilatlarda qeyd edilən aktivlərə amortizasiya hesablanması zamanı 102 “Qeyri-maddi aktivlər-Amortizasiya” hesabından istifadə edilməklə həyata keçirilir. Qeyri-maddi aktivlər müəssisədə müxtəlif məqsədlər üçün istifadə edilir. Bu üsulla onlara amortizasiya hesablanarkən hansı məqsədlər üçün istifadə edilməsindən asılı olaraq istehsal və ya tədavül xərclərini uçota alan hesablar debetləşdirilir və 102 “Qeyri-maddi aktivlər-Amortizasiya” hesabı isə kreditləşdirilir.

Qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanması ikinci üsulunda, yəni 102 “Qeyri-maddi aktivlər-Amortizasiya” hesabından istifadə etməməklə amortizasiya hesablanan zaman hesablanmış amortizasiya məbləği müvafiq xərc hesablarının debetində və 101“Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” hesabının kreditində əks etdirilməklə uçota alınır. İkinci üsuldan istifadə etməklə amortizasiya hesablanan zaman amortizasiya olunan həmin əmlakın faydalı istifadə müddəti başa çatdıqdan sonra obyekt üzrə 101 “Qeyri-maddi aktivlər- Dəyər” hesabının qalıqı sıfırlanacaq, yəni həmin hesab bağlanacaqdır. Yuxarıda qeyd edilənləri daha aydın başa düşmək məqsədi ilə qeyri-maddi aktivlərə amortizasiyanın

hesablanması və silinməsi üzrə mühasibat yazılışları aşağıdakı cədvəldə verilmişdir.

2.2.4 sayılı cədvəl

Qeyri-maddi aktivlərə amortizasiyanın hesablanması və silinməsi üzrə mühasibat müxabirləşmələri

Sıra sayı	Əməliyyatın qısa məzmunu	Müxabirləşmə	
		D-T	K-T
1	2	3	4
1.	Müəssisədə məhsulun(iş və xidmətlərin) istehsalında istifadə edilən qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablandıqda	202	102
2.	Müəssisədə idarəetmə məqsədləri üçün qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablandıqda	721	102
3.	Müəssisədə kommersiya məqsədləri üçün istifadə edilən qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablandıqda	711	102
4.	Müəssisənin tərəfindən satılma yolu ilə xaric olan qeyri-maddi aktivlərə hesablanan amortizasiyanın silinməsi zamanı	102	701
5.	Digər müəssisə və təşkilatlara, fiziki şəxslərə əvəzsiz qaydada verilmiş qeyri-maddi aktivlərə silinməsi zamanı	102	731
6.	Qeyri-maddi aktivlərin silinməsi zamanı onlara hesablanmış amortizasiyanın məbləği silindikdə	102	731
7.	Müəssisədə müxtəlif məqsədlər üçün istifadə olunan qeyri-maddi aktivlərə amortizasiya hesablanan zaman(102 sayılı hesabdən istifadə etməməklə)	202,711, 721,242	101

Qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış amortizasiyanın analitik uçotu onların hər bir növü üzrə ayrılıqda aparılmalı və bu haqda məlumatlar analitik uçot kartoçkalında öz əksini tapmalıdır. Bir məsələni diqqətdə saxlamaq lazımdır ki, qeyri-maddi aktivlərə amortizasiyanın hesablanması birinci üsulunda(102”Qeyri-maddi aktivlər-Amortizasiya” hesabında istifadə etməklə) əldə edilən uçot informasiyası ikinciye nisbətən daha analitikdir. Fikrimizcə, məhz buna görə də qeyd edilən birinci metoddan istifadə təhlil üçün lazım olan məlumatları əldə etməyə imkan yaratdığı üçün daha məqsəduyğun hesab edilir.

2.3. Qeyri-maddi aktivlərin təsərrüfatdan çıxmasının uçotu

Müəssisə onların balansında olan qeyri-maddi aktiv obyektləri təsərrüfat fəaliyyətində bu və ya digər səbəblər üzündən istifadə etmədikdə onların xaric olması haqda qərar qəbul edə bilərlər. Bu zaman onların təsərrüfatdan xaric olma səbəbləri aşağıdakılar ola bilər:

- qeyri-maddi aktivlər belə obyektlərin vasitəsi ilə istehsal edilən mal və xidmətlərdəki texnoloji dəyişiklərlə və yaxud bazarda onlara olan tələbatın dəyişməsi ilə əlaqədar onların mənəvi olaraq köhnəlməsi nəticəsində olan gələcək istifadə edilməsi yararsız olduqda;
- faydalı istifadə müddəti başa çatdıqda və deməli nəticədə onların amortizasiyasının silinməsi müddəti qurtardıqda;
- müəssisənin başqa fəaliyyət sahəsinə keçməsi ilə əlaqədar olaraq qeyri-maddi aktivlərdən istifadə edilməklə istehsal olunan malların və xidmətlərin buraxılma və yerinə yetirilməsi ixtisar edildikdə;
- kənar fiziki və hüququ şəxslərə müqavilə əsasında satıldıqda və ya icarəyə verildikdə;
- əvəzsiz qaydada kənar fiziki və hüququ şəxslərə verildikdə;
- digər müəssisələrin nizamnamə kapitalında iştirak payı kimi qoyulduqda və s.

Birinci və ikinci hallarda qeyri-maddi aktivlərin xaric olması müəssisənin iqtisadi strategiyasının dəyişməsi ilə əlaqədar deyil və bu iqtisadi səbəblərlə əlaqədardır. Belə olan halda müəssisə həmin qeyri-maddi aktiv obyektlərinin gələcəkdə iqtisadi səmərə gətirə biləcəyini qiymətləndirə bilər.

Fikrimizcə, qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi həyatı onların bərpa olunmasına və ya əldə olunmasına çəkilən məsrəflərin mümkünlüyünün məhdudluğu ilə bağlıdır. Müəssisə qeyri-maddi aktivlərin saxlanması ilə əlaqədar olan məsrəfləri onlardan əldə ediləcək gələcək iqtisadi faydanı (gəliri) müqayisə etməlidir.

Bəzi hallarda müəssisələrə qeyri-maddi aktivlərin ləğvi ilə əlaqədar qərar qəbul etməkdən Sə, onların gələcəkdə istifadəsini təmin etmək məqsədi ilə əlavə xərc qoymaq daha sərfəli olur. Əgər müəssisə rəhbərliyi hazırkı mərhələdə bu və ya

digər qeyri-maddi aktivin müəsisəyə gəlir gətirmə qabiliyyətinə malikdirsə, onda həmin obyekt müəsisənin balansında qalacaq. Belə olan halda qeyri-maddi aktivlərin saxlanmasına çəkilən məsrəflər uçotda necə əks etdirilməsini müəyyən etmək lazımdır. Bununla əlaqədar aşağıdakı variantlar mövcud ola bilər:

Birinci halda aktivlərin saxlanma və ya bərpasına çəkilən məsrəflər cari mənfəət hesabına silinir və bu zaman aktivlərin ilk dəyərə mühasibat uçotu hesablarında dəyişməz qalır. Bu halad onlara amortizasiya hesablanılmır, çünki qeyri-maddi aktivlərin dəyəri uçotda qalmaqda davam edir.

Digər variant da mövcuddur ki, onun mahiyyəti ondan ibarətdir ki, qeyri-maddi aktivlərin dəyərini amortizasiya etməklə yanaşı aktivlərin bərpasına çəkilən məsrəflər kapitallaşdırılır. Başqa sözlə desək, aktivlərin dəyərinin saxlanmasına məqsədi ilə onlara amortizasiya hesablamaqla yanaşı cari məsrəflər kapitallaşdırılır, yəni elə bil mənfəətin ikiqat azaldılması həyata keçirilir: birinci halda amortizasiyanın hesablanması hesabına, ikinci halad isə baş verən məsrəflərin kapitallaşdırılması hesabına.

Fikrimizcə, qeyri-maddi aktivlərin bərpası üzrə məsrəfləri onların ilkin dəyərini amortizasiya etmədən birbaşa maliyyə nəticələrinə aid etmək daha məqsədəuyğundur. Bu metod əsas vəsaitlərin əvəz edilməsi üzrə məsrəflərin uçotuna bənzəyir, çünki həmin əvəzləmə obyektin kəfiyyət dəyişikliyinə səbəb olur. Bu metodun özünə məxsus olan bəzi aşağıdakı çatışmamazlıqları da vardır:

- əgər qeyri-maddi aktivlərin qiymtləndirilməsi əlavə cari məsrəflərin hesabına artırsa, onda nəticədə 801 “Ümumi mənfəət(zərər)” hesabına aid edilən məbləğ artır, əgər əlavə məsrəflər olmasaydı qeyri-maddi aktivlərin qiymtləndirilməsi də dəyişməzdi.
- müəyyən vaxtdan sonra qeyri-maddi aktivlərin qiymtləndirilməsi aktuallığını itirir və onlar gələcək hesabat dövrlərinin gəlirləri ilə müqayisə edilməz olur(LIFO metoduna uyğun olaraq).
- məsrəflərin cari mənfəət hesabına silinməsi müəsisənin rəhbərliyinə maliyyə nəticələrini manipulyasiya etməyə əsas verir.

Qeyri--maddi aktivlərin istifadəsindən əldə ediləcək gələcək iqtisadi səmərənin müəyyən edilməsi zamanı onların cari balans dəyəri onların iqtisadi səmərəliliyindən artıq olarsa, bu zaman rəhbərlik belə obyektlərin silinməsinə dair qərar qəbul edir. Belə bir qərar istehsalı digər fəaliyyət sahəsinə yönləndirilməsi və nəticədə müəyyən obyektlərin müəssisəyə lazım olmamaı nəticəsində qəbul edilə bilər. Belə bir hal qeyri--maddi aktivlərə amortizasiyanı hesablanması başa çatmadan da baş verə bilər.

Fikrimizcə, həmin obyektin faydalı istifadə müddətinə baxmaq və onlara tam amortizasiya hesablanmalıdır. Qeyd etmək lazımdır ki, qeyri--maddi aktivlərin faydalı istifadə müddətinə vaxtaşırı olaraq (ildə bir dəfə) yenidən baxılmalıdır. Əgər bu zaman bu zaman müəyyən edilən müddət əvvəlkindən fərqli olarsa, onda cari və gələcək dövrlərdəki amortizasiya məbləğlərinə düzəliş edilməlidir.

Hazırda qüvvədə olan milli və beynlxalq standartlara əsasən Qeyri-maddi aktivlər təsərrüfatdan aşağıdakı üsullarla varic ola bilər:

- aktivin digər şəxslərə satışı nəticəsində ;
- aktivin istifadəsi məqsəduyğun olmadığına görə silinməsi nəticəsində;
- digər müəssisələrin nizamnamə kapitalına maliyyə qoyuluşu şəklində qoyulması zamanı;
- əvəzsiz verilməsi nəticəsində;
- digər fəaliyyətə qoyuluş kimi qoyulduqda;
- digər əmlaka dəyişdirilmə zamanı.

Hazırda qüvvədə olan “Qeyri-maddi aktivlər üzrə” kommersiya təşkilatları üçün 12 nömrəli Milli Mühasibat Uçotu Standartına əsasən qeyri-maddi aktivlərin tanınması aşağıdakı hallarda dayandırılır:

- aktivin silinməsi(satışı) nəticəsində ; və ya
- aktivin istifadəsi və ya silinməsindən (satışından) gələcəkdə iqtisadi iqtisadi səmərənin əldə edilə biləcəyi ehtimal olunmadığı hallarda.

Qeyri-maddi aktivin xaric olması nəticəsində alınan mənfəət və ya zərər həmin aktivin silinməsindən (satılmasından) yaranan xalis daxilolma məbləği ilə bu aktivin balans dəyəri arasındakı fərq məbləği kimi müəyyən edilir. Qeyri-maddi

aktivlərin xaric olmasından yaranan mənfəət və ya zərər mənfəət və ya zərər haqqında hesabatda tanınmalıdır (14 nömrəli standart əsasən). Qeyri-maddi aktivin təsərrüfatdan çıxmasından yaranan mənfəət sair əməliyyat gəliri kimi uçotda əks etdirilməlidir.

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

Qeyri-maddi aktivlərin silinməsindən (satışından) əldə edilən məbləğ əvvəlcə uçota alındıqda ədalətli dəyərle tanınır. Əgər qeyri-maddi aktivlərin satışı ilə bağlı ödənişlər təxirə salınsa, bu zaman satışdan əldə edilən məbləğ ilkin olaraq pul vəsaitlərinin ekvivalentinə müvafiq olaraq ifadə olunan alış qiymətilə tanınmalıdır. Satışdan əldə edilən ödəniş məbləğin nominal dəyəri ilə pul vəsaitlərinin ekvivalentinə ifadə olunan alış qiyməti arasındakı olan fərq isə 6 №-li “Gəlirlər üzrə” Milli Mühasibat Uçotu Standartına əsasən effektiv faiz gəliri kimi tanınmalıdır.

Bütün hallarda qeyri-maddi aktivlərin müəssisədən çıxması ilə əlaqədar bütün əməliyyatlar ilkin uçot sənədləri ilə rəsmiyətə salınmalıdır. Qeyd edilən həmin sənədlərə aşağıdakıları aid etmək olar: qəbul-təhvil aktları, səhmdar cəmiyyətlərinin, birgə və müştərək müəssisələrin idarə heyətlərinin ümumi iclaslarının tərtib edilmiş protokolları, aktivlərin silinməsinə dair tərtib olunmuş müxtəlif aktlar və s. aid edilir. Qeyd edildiyi kimi qeyri-maddi aktivlərin hərəkəti ilə bağlı əməliyyatlarının əks etdirilməsi üçün ilkin sənədlərin nümunəvi formaları mövcud deyil. Fikrimizcə, qeyri-maddi aktivlərin xaric olması və yerdəyişməsi zamanı qeyri-maddi aktivlərin qəbul-təhvil aktından istifadə etmək olar. Həmin aktın forması əsas vəsaitlərin qəbul-təhvil aktına müvafiq ola bilər.

Nəqliyyat təşkilatlarında qeyri-maddi aktivlərin digər müəssisə və ya şəxslərə əvəzsiz qaydada verilməsi zamanı onun rəsmiləşdirilməsi bağışlama aktı ilə rəsmiyətə salına bilər. Bu yolla təhvil verilən aktivin dəyərinin silinməsi

bağışlama aktı və ona əlavə edilmiş yuxarıda qeyd edilən formaya uyğun şəkildə tərtib edilmiş qəbul-təhvil aktı və yaxud da həmin uçot obyektinin verilməsi faktını təsdiqləyən qaimə əsasında həyat keçirilir. Qeyri-maddi aktivlərin əvəzsiz verilməsi zamanı əmlakı verən tərəf müvafiq formaya uyğun hesab- faktura tərtib etməli və həmin əvəzsiz verilən əmlakın bazar dəyərindən 18% həcmində büdcəyə ƏDV məbləğini ödəməlidir.

Əvəzsiz qaydada həmin aktivi alan tərəf isə hesab-fakturada göstərilən ƏDV məbləğini büdcə ilə əvəzləşdirməyə əyərək onu obyektin ilk dəyərinə daxil etməlidir.

Obyektlərin yararsız hala düşməsi ilə əlaqədar onların silinməsinə dair tərtib edilmiş aktlar səlahiyyətli komissiya tərəfindən tərtib edilməlidir ki, aktda silinmənin səbəbi müəyyənləşdirilməli və aktda dəqiq göstərilməlidir. Həmin aktda silinən uçot obyektinə dair lazım olan digər analitik məlumatlar da əks etdirilməlidir. Qeyri-maddi aktivlərin silinmə aktlarını müəssisənin rəhbəri tərəfindən təsdiq edilir və həmin aktivlərin analitik uçotu kartoçkalarında (QMA-1 sayılı formada) müvafiq qeydiyyat üçün əsas sayılır.

Qeyri-maddi aktivlərin bu və ya digər digər səbəblərdən təsərrüfatdan çıxmasından olan maliyyə nəticələrini müəyyənləşdirmək məqsədi ilə hesablar planında 801 “Ümumi mənfəət(zərər)” hesabını nəzərdə tutulmuşdur. Qeyri-maddi aktivlərin satışından əldə edilən gəlirlərin uçotu 611 “Sair əməliyyat gəlirləri” hesabında və qeyri-maddi aktivlərin xaric olmasından yaranan xərc və itkilələrin uçotu isə 731 “Sair əməliyyat xərcləri” hesablarının müvafiq subhesablarında uçota alınır.

Qeyri-maddi aktivlərin təsərrüfatdan çıxması ilə bağlı yuxarıda adı çəkilən hesablarda uçota alınan gəlirlər və xərclər(itkilər) son nəticədə 801”Ümumi mənfəət(zərər) hesabına silinir. Qeyri-maddi aktivlərin təsərrüfatdan çıxmasından olan maliyyə nəticələrini müəyyənləşdirmək üçün bu iki hesabın debet və kredit dövriyyələrinin müqayisəsi etmək lazımdır. Hesabların debet dövriyyəsinin kredit dövriyyəsiindən çox olması zərəri, kredit dövriyyəsinin debet dövriyyəsiindən çox olması isə mənfəəti göstərir.

Təsərrüfatdan xaric olan qeyri-maddi aktivlərin balansdan silinməsi zamanı onların ilk dəyəri 701 "Satışın maya dəyəri" hesabın və ya 731 "Sair əməliyyat xərcləri" hesabının debetində 101 "Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər" hesabın isə kreditində əks etdirilir.

Bu və digər səbəblər üzündən təsərrüfatdan çıxan qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış köhnəmə məbləği silinməlidir və bu silinmə zamanı 102 "Qeyri-maddi aktivlər-Amortizasiya" hesabı debetləşdirilməklə, 701 "Satışın maya dəyəri" hesabı və ya 731 "Sair əməliyyat xərcləri" hesabı kreditləşdirilməklə uçotda əks etdirilir.

Müəssisə tərəfindən digər hüququ və fiziki şəxslərə - alıcılara hesabnamə təqdim edildikdə 211 "Alıcı və sifarişçilərin qısamüddətli debitor borcları" hesabı debetləşdirilir, 611 "Sair əməliyyat gəlirləri" hesabının 611-1 sayılı "Torpaq, tikili və avadanlıqların və digər uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər" subhesabı isə kreditləşdirilməklə uçota alınır. Alıcıya təqdim edilmiş hesab fakturada ayrıca əks etdirilən əlavə dəyər vergisinin məbləği isə 701 "Satışın maya dəyəri" hesabı yaxud 731 "Sair əməliyyat xərcləri" hesabının debetində, 521 "Vergi öhdəlikləri" hesabının isə kreditinə yazılmaqla uçota alınır.

Qeyri-maddi aktivlərin satışından daxil olan pul vəsaitin məbləğinə hansı qaydada daxil olmasından asılı olaraq 223 "Bank hesablaşma hesabı" və ya 221 "Kassa" hesabının debetinə və ya KT 611 "Sair əməliyyat gəlirləri" hesabının 611-1 sayılı "Torpaq, tikili və avadanlıqların və sair uzunmüddətli aktivlərin satışından gəlirlər" subhesabının kreditində əks etdirilir. Pulun alıcılardan daxil olmasından sonra isə təşkilat tərəfindən satılan qeyri-maddi aktiv obyektləri ilk dəyərlə silindikdə 101 "Qeyri-maddi aktivlər - Dəyər" hesabı kreditləşdirilir, 701 "Satışın maya dəyəri" hesabı və ya yaxud və ya 731 "Sair əməliyyat xərcləri" hesabı isə debetləşdirilir.

Satılmış qeyri-maddi aktivin maya dəyəri mənfəət (zərər) hesabına silinən zaman DT 801 "Ümumi mənfəət (zərər)" hesabının debetinə, 701 "Satışın maya dəyəri" hesabı yaxud KT 731 "Sair əməliyyat xərcləri" hesabının isə kreditinə yazılmaqla uçotda əks etdirilir.

KT 801 “Ümumi mənfəət(zərər)” hesabı mühasibat yazılışı tərtib edilməklə uçota alınır.

Qeyri-maddi aktivlərin müxtəlif səbəblər üzündən(əvəzsiz verilmə istisna olmaqla) təsərrüfatdan çıxmasından olan zərər məbləği uçotda 801 “Ümumi mənfəət(zərər)” hesabını debetləşdirmək və 731 “Sair əməliyyat xərcləri” hesabının müvafiq subhesabını isə kreditləşdirməklə uçotda qeydə alınır.

Sonuncu yazılışla əlaqədar onu qeyd etmək lazımdır ki, qeyri-maddi aktivlərin əvəzsiz verilməsindən olan zərərləri uçota almaq üçün mövcud hesablar planında belə bir hesab mövcud deyil. Lakin onların əvəzsiz qadada daxil olmasından olan gəlirləri uçota almaq üçün ayrıca 611-3 sayılı” Əvəzsiz olaraq alınmış aktivlər” adlı subhesab mövcuddur. Fikrimizcə, qeyd edilən bu problemi, yəni qeyri-maddi aktivlərin verilməsindən olan zərərləri uçota almaq məqsədi ilə tövsiyyə olunan hesablar planına məntiqə uyğun olaraq yeni 731-9 sayılı subhesab əlavə etməklə həll oluna bilər. Beləliklə, müəssisələrdə qeyri-maddi aktivlərin əvəzsiz verilməsindən olan zərərləri uçota alan zaman DT 801 “Ümumi mənfəət(zərər)”hesabı və KT 731-9 “Qeyri-maddi aktivlərin əvəzsiz verilməsindən olan zərərlər” subhesabı yazılışı tərtib etməklə uçotda əks etdirmək olar. Bu da nəticədə həmin hesabda uçota alınan informasiyanın analitikliyini təmin etmiş olar və təhlil prosesində həmin məlumatlardan istifadəyə imkan yaratmış olar.

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

3.1. Qeyri-maddi aktivlərin həcmnin, strukturunun və dinamikasının təhlili

Bazar münasibətləri şəraitində kommersiya təşkilatlarının fəaliyyətinin başlıca məqsədlərindən biri onun başlıca məqsədi hesab edilən mənfəətin əldə edilməsidir. Bu məqsədlə fəaliyyət göstərən təsərrüfat subyektləri onların sərəncamında olan bütün növ əmlakdan, o cümlədən onun tərkib hissəsi hesab edilən qeyri-maddi aktivlərdən səmərəli istifadə edilməsi məsələsi xüsusi əhəmiyyət kəsb edir. Müasir iqtisadi münasibətlər kommersiya hesabı əsasında fəaliyyət göstərən müəssisə və təşkilatlar sərəncamında olan əmlakdan (aktivlərdən) düzgün və səmərəli istifadə etməklə özlərinin mənfəətini daha da yüksəltməyə daima səy göstərirlər. Bu məqsədlə müəssisə və təşkilatlar vaxtaşırı olaraq həmin aktivlərin əldə edilməsi, onlara yönəldilən vəsaitlərin səmərəliliyini müəyyən etmək və qiymətləndirmək məqsədi ilə müntəzəm və ardıcıl təhlil aparmalıdır. Bu həm də hazırda müəssisə və təşkilatların ümumi əmlakının tərkibində qeyri-maddi aktivlərin xüsusi çəkisi durmadan artması ilə şərtlənir. Bildiyimiz kimi aparılan təhlil müəyyən məlumat bazasına malik olmalıdır ki, bunların içərisində əsas və etibarlı mənbə yeni standartlar əsasında tərtib edilən maliyyə hesabatı informasiyası çıxış edir.

Qeyri-maddi aktivlərin təhlilinin aparılması zamanı lazım olan həmin məlumatlar müəssisənin mühasibat uçotu registrlərindən və maliyyə hesabatı formalarından götürülür. Bu məqsəd üçün 101№-li “Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” və 102№-li “Qeyri-maddi aktivlər-Amortizasiya” sintetik hesabları üzrə uçot məlumatlarından istifadə edilir. Həmin uçot məlumatları müfəssəl şəkildə göstərilən hesablar üzrə baş vermiş təsərrüfat əməliyyatlarının qeydə alındığı uçot jurnallarında və müəssisənin Baş Kitabında əks etdirilir. Bu məlumatlar içərisində ayrı-ayrı növlərdən olan qeyri-maddi aktiv obyektlərinin müəssisəyə daxil olması, onların müəssisənin təsərrüfat fəaliyyəti prosesində istismar edilməsi, onlara amortizasiya ayırmalarının hesablanması, qeyri-maddi aktiv obyektlərinin bir

maddi-məsul şəxsin öhdəsindən digərinə verilməsi (təhvil-təslim edilməsi), müəssisədən çıxarılması, satılması və digər bu kimi informasiyalar təhlil prosesində geniş istifadə olunur.

Müəssisələr bu və ya digər qeyri-maddi aktivləri əldə edəcəkləri barədə qərarı özünün təsərrüfat fəaliyyətinin başlanğıcında və gedişatında qəbul edə bilirlər. Hansı fəaliyyətlə və ya nə ilə məşğul olacaqlarını müəyyən etdikdən sonra təsərrüfat subyektləri məcmu istehsalat ehtiyatlarının əldə edilməsi haqqında fikirləşməlidirlər. Məsələn, əgər nəqliyyat təşkilatları daşımalarla məşğul olacaqlarsa, onda onlar həmin fəaliyyətə dair lisenziya və daşımaları həyata keçirmək üçün fərqlənmə nişanları əldə etməlidirlər. Əlbəttə, təsərrüfat subyektləri qeyd edilən fəaliyyətlə bunlarsız da məşğul ola bilirlər, lakin bu halda onların təsərrüfat fəaliyyətində qanunvericiliklə bağlı olan bir sıra müəyyən problemlər yarana bilər. Belə olan halda onlar həmin fəaliyyətdən müəyyən iqtisadi fəaliyyət əldə edə bilsələr də, kifayət qədər iri məbləğdə sanksiyalara məruz qala bilər və məhkəmə araşdırmalarında daha çox itirməli ola bilirlər ki, bu da son nəticədə müəssisənin həmin qeyri-maddi aktivlərdən istifadəsinin səmərəsiz olmasına gətirib çıxardar. Ona görə də qeyri-maddi aktivlərdən qeyri-qanunu istifadə edilməsi hazırkı tədqiqat işinin predmetini təşkil etmir.

Bizim tərəfindən aparılan tədqiqatın əsas məqsədi konkret qeyri-maddi aktiv növlərinin əldə edilməsindən və ya yaradılmasından doğru yolla əldə ediləcək iqtisadi faydanı qiymətləndirməkdən ibaətdir. Deməli biz son nəticədə ümumiyyətlə bu işə və ya aktivlərə vəsait qoymağa dəyərmi və həmin vəsait özünü doğruldacaqmı və gəlir gətirəcəkmi suallarına cavab tapmalıyıq.

Deməli, müəssisə bu və ya digər fəaliyyəti həyata keçirmək üçün onun həyata keçirilməsinə icazə (lisenziya və s.) almağa müəyyən vəsait sərf etməyi, başqa sözlə desək, investisiya qoyuluşunu planlaşdırır. Bu və ya digər fəaliyyətlə məşğul olmağa vəsaitin qoyulması müəyyən risklərlə bağlıdır. Bu bazar iqtisadiyyatının mahiyyətindən irəli gəlir. Bu haqda qeyri-düzgün qərar qəbulu müəyyən əsaslı itkilərə və bəzən də müəssisənin müflisləşməsinə gətirib çıxara bilər. Ona görə də bu və ya digər qeyri-maddi aktiv obyektinin əldə edilməsi, o cümlədən lisenziyanın

alınması üçün aşağıdakıları nəzərdən qaçıрмаq olmaz:

1. Qoyulan investisiyanın səmərəliliyini qiymətləndirmək lazımdır;
2. Mövcud olan layihələrdən ən səmərəlisini seçmək lazımdır.

Məlum məsələdir ki, müəssisələr uzunmüddətli aktivlərin spesifik növü olan qeyri-maddi aktivlərin əldə edilməsi üçün onlara müxtəlif qaydada investisiya qoymalıdır. Qoyulan həmin investisiyalar onlardan səmərəli və düzgün istifadə sayəsində əldə edilən iqtisadi səmərə (mənfəət) və amortizasiya ayırmaları hesabına onların faydalı istifadə müddəti ərzində ödənilir. Respublikamızda bazar münasibətləri inkişaf etdikcə müxtəlif təşkilatı-hüquqi formaya və mülkiyyətə əsaslanan təsərrüfat subyektlərinin, xüsusən də kommersiya təşkilatlarının əmlakının tərkibində qeyri-maddi aktivlərin payı daima artmaqdadır. Nəzərə alsaq ki, kommersiya təşkilatları kommersiya prinsipi əsasında fəaliyyət göstərir, deməli onlar sərəncamında olan bütün növ vəsaitlərdən, xüsusən də aktivlərdən səmərəli istifadə etməklə öz gəlirlərini daima artırmağa çalışmalıdırlar.

Bu məqsədlə təsərrüfat subyektlərində, o cümlədən də nəqliyyat təşkilatlarında qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin müəyyən edilməsi məqsədi ilə ardıcıl və davamlı olaraq aparılan maliyyə təhlili xüsusi əhəmiyyət kəsb edir.

Aparılan tədqiqatlara əsaslanaraq belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, son dövrlərin iqtisadi ədəbiyyatlarında və tədqiqatlarında uzunmüddətli və qısamüddətli aktivlərdən istifadənin təhlili metodikası maliyyə və idarəetmə təhlili çərçivəsində müəyyən qədər araşdırılmışdır. Lakin bunu uzunmüddətli aktivlərin tərkib hissəsi olan qeyri -maddi aktivlər və onların təhlili problemləri haqqında demək olmaz. Bunun səbəblərindən biri kimi, müasir dövrdə ölkəmizdə fəaliyyət göstərən müəssisə və təşkilatlarda mühasibat uçotunun və iqtisadi təhlilin, eləcə də auditin və idarəetmənin nisbətən yeni obyektə sayılan qeyri-maddi aktivlərin müəssisənin bütün əmlakındakı xüsusi çəkisinin xarici şirkət və firmaların müvafiq göstəriciləri ilə müqayisədə nisbətən azlıq təşkil etməsini göstərmək olar. Digər bir səbəb isə təsərrüfat subyektlərində onların idarə edilməsinin uçot-analitik

təminatının digər aktiv növlərinə nisbətə aşağı səviyyədə olmasından ibarətdir ki, bu da bu aktiv növü, yəni qeyri-maddi aktivlər haqqında müəyyən ümumiləşdirmələr etməyə və onlardan istifadənin səmərəliliyinin daha da artırılmasında üzrə müəyyən elmi araşdırmalar aparmağa, onlardan istifadənin səmərəliliyinin yüksəldilməsinə dair təkliflər işləyib hazırlamağa ciddi maneçilik törədir. Bütün yuxarıda qeyd edilənlər isə, nəticədə spesifik xüsusiyyətə malik olan qeyri-maddi uçot obyektləri üzrə uçot siyasətinin daha optimal variantlarını (kombinasiyalarını) seçməyə imkan vermir. Qeyd edilənlərin təmin edilməsi məqsədi ilə müasir dövrdə qeyri-maddi uçot obyektlərinin idarə edilməsinin uçot-analitik təminatının yaxşılaşdırılaraq, daha da inkişaf etdirilməsi tələb edilir. Fikrimizcə, belə olan şəraitdə qeyd edilən növdən olan bu aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin təhlili metodikasında qarşıda duran vəzifələr nəzərə alınmalıdır. Müəssisədə qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin iqtisadi təhlili qarşısında bir sıra mühüm vəzifələr dayanır. Bunlardan aşağıdakıları qeyd etmək olar:

- 1) Müəssisədə mövcud olan qeyri-maddi aktivlərin həcmnin, dinamikasının və strukturunun təhlil edilməsi və onların inkişaf meyllərinin müəyyənləşdirilməsi;
- 2) Qeyri-maddi aktivlərin hüquqi müdafiə dərəcəsi üzrə təhlil edilməsi və onların qiymətləndirilməsi;
- 3) Qeyri-maddi aktivlərin faydalı istifadə müddəti və əmələgəlmə mənbələri üzrə təhlil edilməsi və qiymətləndirilməsi;
- 4) Qeyri-maddi aktivlərin rentabelliyyəsinin təhlil edilməsi;
- 5) Qeyri-maddi aktivlərin likvidliyinin təhlil edilməsi və qiymətləndirilməsi;
- 6) Qeyri-maddi aktivlərə investisiya qoyuluşunun təhlil edilməsi və burada mövcud olan risklilik dərəcəsinin qiymətləndirilməsi.

Qeyri-maddi aktiv obyektlərinin uçotu, təhlili və qiymətləndirilməsi məqsədilə ilk növbədə öyrənilən obyektin vəziyyəti və dinamikasını xarakterizə edən iqtisadi göstəricilər sisteminin işləyib hazırlanması tələb olunur. Burada ilk növbədə idarəetmə məqsədləri üçün üçün müəssisənin fəaliyyətinin maliyyə vəziyyətinə və

maliyyə nəticələrinə təsir dərəcəsini əks etdirən qeyri-maddi aktiv obyektlərinin istifadəsinin effektivlik göstəriciləri xüsusi əhəmiyyətə malikdir.

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

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

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

Qeyri-maddi aktivlərin təhlilinin əsas mərhələlərindən biri onların dinamikasının təhlil edilməsidir. Qeyri-maddi aktivlərin dinamikasının təhlili zamanı bir neçə ilin məlumatlarından istifadə edilir. Burada illər keçdikcə müəssisənin malik olduğu qeyri-maddi aktivlərin məbləğinin necə dəyişməsi, ayrı-ayrı illər üzrə onların artmış və yaxud azalmış olması, təhlil edilən dövr ərzində

qeyri-maddi aktivlərin inkişaf tendensiyası araşdırılır. Bunun üçün təhlilin əhatə etdiyi dövrdə illər üzrə qeyri-maddi aktivlərin ümumi məbləğinin mütləq və nisbi artım göstəriciləri işlənib hazırlanır. Qeyri-maddi aktivlərin ümumi məbləğinin mütləq artımı dedikdə, onun məbləğnin illər keçdikcə manat ifadəsində necə dəyişməsi, başqa sözlə, nə qədər məbləğdə artması və yaxud azalması başa düşülür. Qeyri-maddi aktivlərin ümumi məbləğinin nisbi artımı isə mütləq göstəricilərlə artma və yaxud azalmanın faizlə ifadə olunmuş formasından ibarətdir. Təhlil prosesində həm mütləq artım, həm də nisbi artım iki formada hesablanmaqla araşdırılır. Onlardan birincisi əsas qaydada artım, ikincisi isə silsiləvi qaydada artım göstəriciləridir. Qeyri-maddi aktivlərin ümumi məbləğinin əsas qaydada mütləq artımı dedikdə, onun illər üzrə məbləğnin hər il bazis ilinin məbləği ilə müqayisədə manat ifadəsində neçə manat artması, yaxud azalması başa düşülür. Silsiləvi qaydada mütləq artım göstəricisi hər ilin məbləğini özündən əvvəlki ilin məbləği ilə müqayisə edilməsi yolu ilə hesablanır.

Qeyri-maddi aktivlərin dinamikasının necə təhlil edilməsini nümayiş etdirmək üçün 2011-2015-ci illərdə “Alfa” MMC-də mövcud olan qeyri-maddi aktivlərin dinamikası göstəricilərindən istifadə edilməklə, onların mütləq və nisbi artımı hesablanmışdır. Qeyri-maddi aktivlərin mütləq artımı və nisbi artımına dair dinamika göstəriciləri 3.1.1 sayılı cədvəldə verilmişdir.

3.1.1 sayılı cədvəl

**2011-2015-ci illərdə “Alfa” MMC-də mövcud olan qeyri-maddi
aktivlərin dinamikasının təhlili**

İllər	Məbləğ, min manat	Mütləq artım, min manatla		Nisbi artım, %-lə	
		Əsas qaydada	Silsiləvi qaydada	Əsas qaydada	Silsiləvi qaydada
2015	7710	5580	672	362,0	109,5
2014	7038	4908	1918	330,4	137,5
2013	5120	2990	740	240,4	116,9
2012	4380	2250	2250	205,6	205,6
2011	2130	0	0	0	0

Verilmiş cədvəl məlumatlarından göründüyü kimi, 2011-2015-ci illəri əhatə edən 5 illik dövr ərzində “Alfa” MMC-də mövcud olan qeyri-maddi aktivlərin ümumi məbləği 5580 min manat artmışdır. Belə ki, qeyri-maddi aktivlərin ümumi məbləği 2011-ci ildə 2130 min manat təşkil etdiyi halda, 2015-ci ildə bu məbləğ 7710 min manata çatmışdır. Dövr ərzində qeyri-maddi aktivlərin ümumi məbləğinin orta illik artımı iki üsulla hesablana bilər. Birinci üsulda əsas qaydada mütləq artım sırasının son göstəricisi (5580) dinamika sırasındakı illərin sayının 1 vahid əskiyinə ($5-1=4$) bölməklə hesablanır. Bu üsulda hesablama aşağıdakı kimi aparılır:

$$5580 : (5-1) = 1395 \text{ (min manat)}$$

İkinci üsulda isə silsiləvi qaydada mütləq artım sırasının bütün göstəriciləri toplanaraq, onların orta qiyməti tapılır:

$$(672 + 1918 + 740 + 2250) : 4 = 5580 : 4 + 1395 \text{ (min manat)}$$

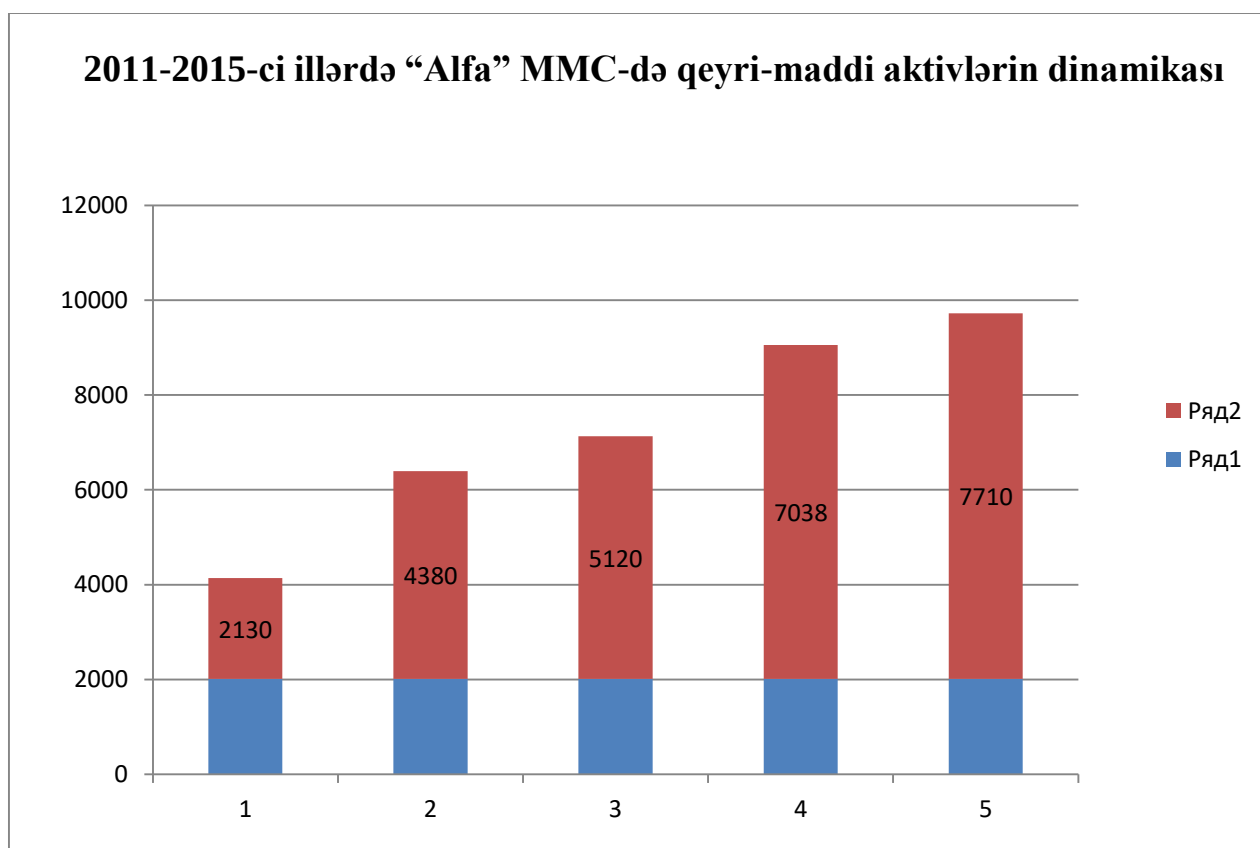
Göründüyü kimi, hesablamanın hər iki üsulunda eyni nəticə alındı. Bu onu bir daha təsdiq edir ki, hesablanmış göstərici müəssisədə qeyri-maddi aktivlərin ümumi məbləğinin orta illik artımını düzgün əks etdirir.

Müəssisədə qeyri-maddi aktivlərin ümumi məbləğinin nisbi artımı mütləq artım göstəriciləri əsasında hesablanmış faiz göstəricilərini ifadə edir. Burada verilmiş nisbi göstəricilərdən göründüyü kimi, 2011-2015-ci illəri əhatə edən 5 illik dövr ərzində “Alfa” MMC-də mövcud olan qeyri-maddi aktivlərin ümumi məbləği 362 faiz, yaxud 3,62 dəfə artmışdır.

Qeyri-maddi aktivlərin ilbəil nisbi artımı silsiləvi qaydada, yəni hər il özündən əvvəlki ilə nisbətən 2012-ci ildə 205,6 faiz və ya 2,06 dəfə, 2013-cü ildə 116,9 faiz, 2014-cü ildə 137,5 faiz, 2015-ci ildə isə 109,5 faiz təşkil etmişdir. Bütün bunlar göstərir ki, 2011-2015-ci illərdə “Alfa” MMC-də qeyri-maddi aktivlərin ümumi məbləğ ifadəsində artımı qənaətbəxş hesab edilə bilər.

Qeyri-maddi aktivlərin dinamikasının təhlili prosesində vacib məsələlərdən biri də təhlil edilmiş dinamika sıralarının diaqramda əks etdirilməsindən ibarətdir. Belə diaqramlar təhlil məlumatlarının istifadəçilər tərəfindən daha yaxşı başa

düşülməsinə və təhlilçi tərəfindən təqdim edilən obyektin əyani görüntüsünün formalaşdırılmasına xidmət edir. 2011-2015-ci illərdə “Alfa” MMC-də mövcud olan qeyri-maddi aktivlərin dinamikasının təhlili göstəriciləri əsasında tərtib edilmiş diaqram təhlilin əhatə etdiyi dövr ərzində müəssisədə qeyri-maddi aktivlərin ümumi məbləğinin illər üzrə necə dəyişdiyini əyani şəkildə əks etdirir.



Təqdim edilən diaqramda görünür ki, 2011-2015-ci illərdə “Alfa” MMC-də mövcud olan qeyri-maddi aktivlərin məbləği hər il mütəmadi olaraq, ardıcıl şəkildə artmaqda davam etmişdir.

Qeyri-maddi aktivlərin təhlilinin əsas mərhələlərindən biri də onun strukturunun təhlilidir. Qeyri-maddi aktivlərin strukturunun təhlilini müəssisənin məlumatlarından istifadə etməklə tərtib edilən aşağıdakı analitik cədvələ əsasən aparmaq olar(bax 3.1.2 sayılı cədvələ, səh 74)

3.1.2 sayılı cədvəlin məlumatlarından göründüyü kimi, təhlil apardığımız müəssisədə qeyri-maddi aktivlərin tərkibində intellektual mülkiyyət məhsullarının

3.1.2 sayılı cədvəl

2015-ci ildə “Alfa” MMC-də qeyri-maddi aktivlərin strukturunun təhlili

Qeyri-maddi aktivlərin növləri		Məbləğ, min manat			Struktur, %-lə		
		keçən ildə	hesabat ilində	kənarlaşma, +/-	keçən ildə	hesabat ilində	kənarlaşma, +/-
1	İxtiralar və digər buna oxşar obyektlərin intellektual mülkiyyət hüquqları	6102	6612	+510	86,7	85,8	-0,9
2	Təbii və başqa ehtiyatlardan istifadə hüquqları	384	372	-12	5,5	4,8	-0,6
3	Təşkilatçılıq xərcləri	456	540	+84	6,5	7,0	0,5
4	Sair	96	186	+90	1,4	2,4	1,0
	Yekunu	7038	7710	+672	100	100	-

(patentlər, müləlliflik hüququ, kompyuter texnologiyaları üçün proqramlar) mütləq həcmi 2014-cü ildə 6102 min manat olduğu halda, 2015-ci ildə 6612 min manat təşkil etmişdir. Bu qrupa daxil olan qeyri-maddi aktivlərin mütləq həcmi hesabat ilində keçən ilə nisbətən 510 min manat artmışdır. Bunlar bütövlükdə müəssisənin ümumi qeyri-maddi aktivlərinin içərisində əsas yer tutur. Belə ki, bu növdən olan qeyri-maddi aktivlərin xüsusi çəkisi keçən ildə qeyri-maddi aktivlərin tərkibində 86,7%, hesabat ilində isə 85,8% təşkil etmişdir. Hesabat ilində həmin növ aktivlərə 510 min manat investisiya qoyuluşlarının olması səbəbindən müəssisənin işgüzar aktivliyi xeyli yüksəlmişdir. Məhz buna görə də, müasir bazar münasibətləri şəraitində həyata keçirilən təhlil zamanı daxilolma mənbələri üzrə əldə olunmuş qeyri-maddi aktivlərin tərkibinin və strukturunun öyrənilməsi məqsədəuyğun hesab edilir.

Yeri gəlmişkən, qeyd etmək lazımdır ki, təhlil aparılan təsərrüfat subyektilərdə bütün qeyri-maddi aktivlər müəssisənin xüsusi vəsaiti hesabına əldə edilmişdir. Eynitipli tendensiya qeyri-maddi aktivlərin digər qruplarında da müşahidə edilir. Belə ki, təbii və başqa ehtiyatlardan istifadə hüquqları qrupuna daxil olan qeyri-

maddi aktivlərin məbləği 2014-cü ildə 384 min manat olduğu halda, 2015-ci ildə 12 min manat azalaraq, 372 min manat təşkil etmişdir. Həmin dövrdə onların xüsusi çəkisi 5,5 faizdən 4,8 faizə düşmüşdür. Təşkilatçılıq xərcləri qrupuna daxil olan qeyri-maddi aktivlərin məbləği 2014-cü ildə 456 min manat olduğu halda, bir il ərzində 84 min manat artaraq, 2015-ci ildə 540 min manat təşkil etmişdir. Onların xüsusi çəkisi 6,5 faizdən artaraq, 7,0 faizə çatmışdır. Bütün bunlar müəssisədə qeyri-maddi aktivlərin inkişafında müsbət meyillərin olmasından xəbər verir.

Qeyri-maddi aktivlərin təhlilinin əsas mərhələlərindən biri də onların hüquqi müdafiə dərəcəsinə görə qruplara bölünməsi məlumatları üzrə təhlil edilməsidir. Bir sıra ölkə və xarici iqtisadi ədəbiyyatlarda qeyri-maddi aktivlər hüquqi müdafiə dərəcəsinə görə aşağıdakı qruplara bölünür:

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

Burada göstərilən təsnifata əsaslanaraq, hüquqi müdafiə dərəcəsinə görə qeyri-maddi aktivlərin quruluşunu və strukturunu təhlil etmək üçün aşağıda verilmiş cədvəl məlumatları istifadə etmək məqsəduyğundur(bax 3.1.3 cədvəl, səh 77)

3.1.3 sayılı cədvəldə vermiş məlumatlarından göründüyü kimi, hesabat ilində hüquqi müdafiə dərəcəsinə görə qeyri-maddi aktivlərin strukturunda xeyli dəyişikliklər baş vermişdir. Belə ki, il ərzində qeyri-maddi aktivlərin tərkibində patentlərin, lisenziyaların, fərqlənmə nişanlarının, müəlliflik hüquqlarının və kompüter proqramlarının məbləği xeyli artmış, əmtəəlik nişanına şəhadətnamələrin və patent almamaş aktivlərin məbləği isə azalmışdır ki, bunu da müsbət hal kimi qiymətləndirmək olar. Hesabat ilində bazis ili ilə müqayisədə

3.1. 3 sayılı cədvəl

Qeyri-maddi aktivlərin hüquqi müdafiə dərəcəsinə görə quruluşu və strukturunun təhlili

Qeyri-maddi aktivlərin qrupları		Məbləğ, min manat			Struktur, %-lə		
		keçən ildə	hesabat ilində	kənarlaşma, +/-	keçən ildə	hesabat ilində	kənarlaşma, +/-
1	Patentlər	1080	1176	+96	+15,4	15,3	-0,1
2	Lisensiyalar	1032	1080	+48	+14,7	14,0	-0,7
3	Fərqlənmə nişanları	720	864	+144	+10,2	11,2	1,0
4	Müəlliflik hüququ	264	378	+114	+3,7	4,9	1,2
5	Əmtəəlik nişanına şəhadətnamələr	726	612	-114	10,3	7,9	-2,4
6	Kompüter proqramları	2640	3120	+480	+37,5	40,5	3,0
7	Patent almamış aktivlər	576	480	-96	+8,2	6,2	-2,0
8	Yekunu	7038	7710	+672	100	100	x

patentlərin xüsusi çəkisi 0,1%, lisensiyaların payı 0,7%, əmtəəlik nişanına şəhadətnamələrin payı 2,4% və patent almamış aktivlərin xüsusi çəkisi 2,0% azalmış, fərqlənmə nişanlarının, müəlliflik hüquqlarının və kompüter proqramlarının xüsusi çəkisi isə müvafiq olaraq, 1,0%, 1,2% və 3,0% artmışdır.

Qeyri-maddi aktivlərin strukturunun təhlili zamanı vacib məsələlərdən biri də qeyri-maddi aktiv növlərinin faydalı istifadə müddətinə görə qruplaşdırılmasının təhlilidir. Belə təhlili yerinə yetirməkdən məqsəd müəssisədə mövcud olan qeyri-maddi aktiv obyektlərinin hansı müddətdə istifadə olunması haqqında zəruri informasiyanı formalaşdırmaqdan və onu istifadəçilərin diqqətinə çatdırmaqdan ibarətdir. “Alfa” MMC-də qeyri-maddi aktivlərin faydalı istifadə müddətinə görə strukturuna dair məlumatlar növbəti cədvəldə verilir(bax 3.4 sayılı cədvəl, səh77)

3.1.4 sayılı cədvəl

“Alfa” MMC-də qeyri-maddi aktivlərin faydalı istifadə müddətlərinə görə strukturu

Göstəricilər	Faydalı istifadə müddəti, il											Yekunu
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	10 ildən yuxarı	
Qeyri-maddi aktivlər, min.man.	200	370	550	120	2010	2280	1160	400			620	7710
Yekuna görə, %-lə	2,6	4,8	7,1	1,6	26,1	29,6	15	5,2			8,0	100

3.1.4 sayılı cədvəldə verilən məlumatlardan göründüyü kimi, təhlil apardığımız müəssisədə qeyri-maddi aktivlərin orta faydalı istifadə müddəti 5-7 ilə bərabər olmuşdur ki, bunu da müasir şərait üçün normal hal hesab etmək olar.

Belə ki, müəssisədə mövcud olan qeyri-maddi aktivlərin 70 faizdən bir qədər çoxunu faydalı istifadə müddəti 5 ildən 7 ilədək olan qeyri-maddi aktivlər təşkil edir. Faydalı istifadə müddəti 10 ildən yuxarı olan qeyri-maddi aktivlərin payı isə ümumi məbləğin 8 faizinə bərabər olmuşdur ki, bu da əsasən torpaqdan və başqa təbii ehtiyatlardan istifadə hüquqlarından ibarətdir.

3.2. Qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin təhlili

Qeyri-maddi aktivlərin təhlili qarşısında duran və mühüm əhəmiyyətə malik olan məsələlərdən biri də гейри-матти активлярдян istifadənin səmərəliliyinin təhlildir. Təhlilin bu hissəsi belə bir suala cavab formalaşdırmalıdır: müəssisədə mövcud olan гейри-матти активлярдян nə dərəcədə cəmərəli istifadə olunmuşdur? Müasir bazar münazibətləri şəraitində bu sualın cavabının düzgün formalaşdırılması çox vacibdir, çünki bütün kommersiya təşkilatlarının fəaliyyət

göstərməsinin başlıca məqsədi əvvəlcə gəlir əldə etməkdən, sonra isə onu mənfəətlə nəticələndirməkdən ibarətdir. Kommersiya tipli müəssisə və təşkilatların təsərrüfat-maliyyə fəaliyyəti ozaman səmərəli hesab olunur ki, onun nəticəsində müəssisənin gələcək fəaliyyətini davam etdirmək və inkişaf etdirmək üçün lazım olan qədər mənfəət əldə edilmiş olsun. Bu isə öz növbəsində onların sərəncamında olan bütün əmlakdan, o cümlədən də *гeйри-мaдди aктивлaрдaн* necə düzgün və səmərəli istifadə edilib-edilməməsindən asılıdır. Müəssisə və təşkilatlar qeyd edilən əmlakı və vəsaitləri, onların onların maddi-texniki bazasının əsas hissəsini təşkil edən aktivləri, onlara investisiya qoymaqla əldə edirlər. *Qeйри-мaдди* aktivlərə qoyulan investisiyalar adətən real investisiyalara aid edilir. Bu cür investisiyaların maliyyələşdirmə mənbəyi, adətən, müəssisənin xüsusi kapitalı, eləcə də borc vəsaitləri ola bilər.

Məlumdur ki, aktivlərə, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərə investisiya qoyuluşundan başlıca məqsəd onların səmərəli istifadə olunmasından əlavə mənfəət əldə etməkdir. Ona görə də qeyri-maddi aktivlərdən istifadə səmərəliliyini əks etdirən göstəricilərdən biri onlara edilən investisiya qoyuluşunun hər manatı hesabı ilə əlavə gəlirin səviyyəsini ifadə edən göstərici hesab olunur. Bu göstərici eyni zamanda qeyri-maddi aktivlərə müəssisə tərəfindən yönəldilən kapital qoyuluşunun gəlirliliyini də xarakterizə edir. Qeyri-maddi aktivlərə kapital qoyuluşunun gəlirliliyini hesablamaq üçün aşağıdakı düsturdan istifadə edilməsi məqsədsə uyğun hesab edilir:

$$GKQ_{qma} = \frac{M_{qma}}{D_{qma}} \quad (3.1)$$

Burada:

GKQ_{qma} -qeyri-maddi aktivlərə kapital qoyuluşunun gəlirlilik göstəricisi;

M_{qma} -qeyri-maddi aktivlərin istifadə olunmasından əldə olunan mənfəətin məbləği;

D_{qma} -qeyri-maddi aktivlərin orta illik dəyərinin məbləğidir.

Qeyd etmək lazımdır ki, qeyri-maddi aktivlərə kapital qoyuluşunun gəlirlilik səviyyəsini əks etdirən bu göstəricinin kəmiyyəti həmin növ aktivlərin rentabelliyyindən və onların dövriyyə əmsalından asılıdır. Aktivlərin renyabelliyi əldə olunan mənfəət məbləğinin onların yığılmış amortizasiya məbləğinə olan nisbəti, dövriyyə əmsalı isə qeyri-maddi aktivlər üzrə yığılmış illik amortizasiya məbləğinin onların orta illik ilkin dəyərinə olan nisbəti kimi hesablanır. Yuxarıda qeyd edilənləri aşağıdakı düstur şəklində ifadə etmək olar:

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

Burada:

GKQ_{qma} – qeyri-maddi aktivlərə kapital qoyuluşunun gəlirliliyini;

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

QMA – qeyri-maddi aktivlərin orta illik dəyərini;

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

Qeyri-maddi aktivlərə dair yuxarıda qeyd edilən göstəriciləri təhlil etmək və qiymətləndirmək məqsədi ilə konkret məlumatlar əsasında tərtib edilmiş aşağıdakı cədvəlin məlumatlarından istifadə etmək lazımdır (bax 3.2.1 sayılı cədvəl, səh 81).

Cədvəl məlumatlarından da göründüyü kimi, “Alfa” MMC-də qeyri-maddi aktivlərə kapital qoyuluşlarından əldə olunan gəlirlərə iki amillərin təsir göstərmişdir. Bunlardan birincisi il ərzində qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış amortizasiyanın bir manatına düşən mənfəətin məbləği, ikincisi isə qeyri-maddi aktivlərin dövretmə əmsalının dəyişilməsidir. Hər iki göstəricinin hesablanması metodikası cədvəldə vermişdir. Belə ki, müəssisədə il ərzində qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış amortizasiyanın bir manatına düşən mənfəətin məbləğini

3.2.1 sayılı cədvəl

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

No	Göstəricilər	Keçən ildə	Hesabat ilində	Kənarlaşma, ±
1.	Qeyri-maddi aktivlərin istifadəsindən əldə olunan mənfəətin məbləği, min manat	1824	2022	+198
2.	Qeyri-maddi aktivlərin orta illik dəyəri, min manat	6079	7374	+1295
3.	Qeyri-maddi aktivlərin illik amortizasiya məbləği, min manat	680	710	+30
4.	Qeyri-maddi aktivlərə kapital qoyuluşunun bir manatına düşən mənfəətin məbləği, manat (sət.1:sət.2)	0,30	0,27	-0,03
5.	Amortizasiyanın bir manatına düşən mənfəət, man. (sətir1:sətir3)	2,68	2,85	+0,17
6.	Qeyri-maddi aktivlərin dövretmə əmsalı (sət.3:sət.2)	0,11	0,10	-0,01
7.	Kapital qoyuluşundan əlavə gəlirin dəyişməsi: a) Amortizasiyanın bir manatına düşən mənfəətin dəyişilməsi hesabına: b) Qeyri-maddi aktivlərin dövretmə əmsalının dəyişilməsi hesabına:	$(2,85 - 2,68) \times 0,10 = 0,17 \times 0,10 = +0,0170 \text{ manat}$ $(0,10-0,11) \times 2,85 = -0,01 \times 2,85 = -0,0285 \text{ manat}$		
	Yekun dəyişmə göstəricisi:	$0,0117 - 0,0285 = -0,0168 \text{ manat}$		

hesablamaq üçün qeyri-maddi aktivlərin istifadəsindən əldə olunan mənfəətin məbləğini qeyri-maddi aktivlərin orta illik dəyərinə bölmək lazımdır. Bizim təhlil apardığımız müəssisədə bu göstərici hesabat ilində 0,27 manat (27 qəpik), keçən ildə isə 0,30 manat (30 qəpik) olmuşdur. Göründüyü kimi, hesabat ilində müəssisədə qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış amortizasiyanın bir manatına düşən mənfəətin məbləği keçmiş ildəkinə nisbətə 3 qəpik azalmışdır.

Müəssisədə qeyri-maddi aktivlərin dövretmə əmsalının necə dəyişməsini hesablamaq üçün qeyri-maddi aktivlərə hesablanmış illik amortizasiya məbləğini

qeyri-maddi aktivlərin orta illik dəyərində bölmək lazımdır. Bizim təhlil apardığımız müəssisədə qeyri-maddi aktivlərin dövretmə əmsalı hesabat ilində 0,10, keçən ildə isə 0,11 olmuşdur. Göründüyü kimi, hesabat ilində qeyri-maddi aktivlərin dövretmə əmsalı 0,01 vahid azalmışdır.

Bu iki dəyişiklik müəssisədə qeyri-maddi aktivlərə kapital qoyuluşunun hər bir manatından əldə edilən gəlirin məbləğinə aşağıdakı kimi təsir göstərmişdir:

Birinci amilin təsiri: Amortizasiyanın bir manatına düşən mənfəətin məbləğinin dəyişməsi hesabına qeyri-maddi aktivlərə kapital qoyuluşunun hər bir manatından əldə edilən gəlirin məbləği $(2,85 - 2,68) \times 0,10 = 0,17 \times 0,10 = +0,0170$ manat və yaxud, 1,7 faiz artmışdır.

İkinci amilin təsiri: Qeyri-maddi aktivlərin dövretmə əmsalının dəyişilməsi hesabına qeyri-maddi aktivlərə kapital qoyuluşunun hər bir manatından əldə edilən gəlirin məbləği $(0,10-0,11) \times 2,85 = -0,01 \times 2,85 = -0,0285$ manat və yaxud 2,85 faiz azalmışdır.

Hər iki amilin birgə təsiri: Yekunda, yəni hər iki amilin birgə təsiri nəticəsində qeyri-maddi aktivlərə kapital qoyuluşunun hər bir manatından əldə edilən gəlirin məbləği $0,0117 - 0,0285 = -0,0168$ manat və yaxud 1,68 faiz azalmışdır.

Burada təklif olunan metodika ilə qeyri-maddi aktivlərdən istifadə olunmasının səmərəliliyini hesablamaq üçün intellektual məhsulların tətbiqindən əldə olunan mənfəətin məbləği haqqında ayrıca hesablanmış informasiyanın olmadığı şəraitdə qeyri-maddi aktivlərin gəlirliliyi bütün kapitalın gəlirliliyinin hesablanması qəbul olunmuş ümumi düstur vasitəsi ilə hesablanır. Bu düstur aşağıdakı kimidir:

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

Burada:

EF_{qma} – qeyri-maddi aktivlərin gəlirliliyini;

G – məhsul və xidmətlər satışından əldə olunan gəlirlərin məbləğini;

$\frac{G}{A}$ - satışın rentabelliğini;

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

Beləliklə, qeyd edilənlərə rəğmən belə bir nəticəyə gəlmək olar ki, kapitalın rentabelliği və gəlirin bir manatına düşən mənfəətin məbləği torpaq, tikili və avadanlıqların (əsas vəsaitlərin) və qeyri-maddi aktivlərin fondverimi göstəricisi ilə, qeyri-maddi aktivlərin dövr sürəti əmsalları arasında funksional əlaqə mövcuddur. Qeyd etmək lazımdır ki, qeyri-maddi aktivlərin səmərəliliyi o halda yüksəlir ki, mənfəətin və gəlirlərin artım tempi qeyri-maddi aktivlərin artım tempini qabaqlasın.

Müxtəlif mülkiyyətə əsaslanan bazar münasibətləri şəraitində kapitaldan (əsas fondlar, dövriyyə vəsaiti, qeyri-maddi aktivlər) istifadənin səmərəliliyi rentabellik göstəricisi vasitəsilə xarakterizə olunur. Bir sıra iqtisadi ədəbiyyatlarda göstərildiyi kimi, kapitalın rentabellik səviyyəsini müəyyən etmək üçün aşağıdakı düsturdan istifadə olunur:

$$R_{\text{kap}} = M_b / \ddot{U}M_{\text{kap}} * 100 \quad (3.4)$$

Burada:

R_{kap} - kapitalın rentabellik səviyyəsi;

M_b - müəssisənin balans mənfəəti;

$\ddot{U}M_{\text{kap}}$ - müəssisənin kapitalının ümumi məbləğidir.

Yuxarıda verilmiş düsturdan istifadə edərək, qeyri-maddi aktivlər də daxil olmaqla kapitalın rentabellik səviyyəsini və ona təsir göstərən amillərin təsir dərəcəsini hesablamaq və qiymətləndirmək olar. Artıq qeyd edildiyi kimi aparılmış tədqiqatlar kapitalın rentabelliği ilə gəlirin bir manatına düşən balans mənfəəti, uzunmüddətli aktivlərin fondverimi və dövriyyə vəsaitlərinin dövr sürəti əmsalları arasında birbaşa funksional əlaqənin mövcudluğunu təsdiq etmişdir. Göstərilən amillərin təsir dərəcəsini hesablamaq üçün iqtisadi təhlilin zəncirvari yerdəyişmə

üsulundan istifadə etmək məqsədəuyğun olar. Bu məqsədlə tədqiqat obyektı olan müəssisənin göstəricilərinə əsaslanaraq tərtib edilmiş aşağıdakı analitik cədvəl məlumatlarına müraciət etmək olar (bax cədvəl 3.2.2).

3.2.2 sayılı cədvəl

2014-2015-ci illərdə “Alfa” MMC-də qeyri-maddi aktivlərin səmərəlilik göstəriciləri

Nö	Göstəricilər	2014	2015	Kənarlaşma (±) min man.	2015-ci ildə 2014-cü ilə nisbətən, %-lə
1	Qeyri-maddi aktivlərin orta illik dəyəri	6079	7374	+1295	121,3
2	Məhsul (iş və xidmətlər) satışından əldə olunan gəlirlərin məbləği	280640	282040	+1400	100,5
3	Balans mənfəəti	30676	30916	+240	100,78
4	Əsas fondların orta illik dəyəri	260182	260080	-102	99,96
5	Dövriyyə vəsaitlərinin orta illik qalığı	150504	150824	+320	100,21
6	Kapitalın ümumi məbləği	410686	410904	+218	100,05
7	Qeyri-maddi aktivlərin gəlirliliyi (sətir 3 : sətir1)	5,05	4,19	-0,86	-17,03
8	Qeyri-maddi aktivlərin dövriyyəsi (sətir 2:sətir1)	46,17	38,25	-7,92	-17,15
9	Satışın rentabelliği (sətir3:sətir2)x100	10,93	10,96	+0,03	100,27
10	Kapitalın rentabellik səviyyəsi (sətir 3 : sətir6) x100	7,47	7,52	+0,05	100,67

3.2.2 sayılı cədvəldən məlumatlarına diqqət yetirsək görürük ki, müəssisədə qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəlilik göstəricisi 2015-ci ildə 2014-cü ilə nisbətən xeyli pisləşmişdir. Belə ki, qeyri-maddi aktivlərin gəlirlilik göstəricisi il ərzində 17,03 faiz azalmışdır.

Qeyri-maddi aktivlərin dövriyyəsinə gəldikdə isə həmin göstərici keçən ilə nisbətən hesabat ilində 17,15 faiz azalmışdır. Müəssisədə satışının rentabelliği

göstəricisi keçən ilə nisbətən hesabat ilində 0,27 faiz, kapitalın rentabellik səviyyəsi isə keçən illə müqayisədə 2015-ci ildə 0,67 faiz artmışdır. Müəssisənin gəlirliliyinin artmasına qeyri-maddi aktivlərin dövriyyəsinin azalması amili mənfi mənfi təsir göstərsə də, məhsul satışının rentabellik səviyyəsinin yüksəlməsi amili isə müsbət təsir göstərmişdir.

Qeyri-maddi aktivlərin gəlirliliyini (rentabelliği) qiymətləndirmək məqsədi ilə kapitalın gəlirliliyi üzrə ümumi qəbul edilmiş düsturdan istifadə etmək olar. Burada həm müəssisənin məcmu kapitalının, həm də xüsusi və əsas kapitalının, həmçinin kapitalın ayrı-ayrı tərkib hissələrinin gəlirliliyinin qiymətləndirilməsi həyata keçirilə bilər. Qeyri-maddi aktivlərin gəlirliliyi aşağıdakı düsturdan istifadə edilməklə hesablanır:

$$G_{qma} = \frac{M_b}{Q_{or}} \quad (3.5)$$

burada G_{qma} - qeyri-maddi aktivlərin gəlirliliyini (rentabelliği);

M_b – balans mənfəətinin məbləği;

Q_{or} – dövr ərzində qeyri-maddi aktivlərin orta dəyərini göstərir.

Qeyri-maddi aktivlərin gəlirliliyi onların dövriyyəsinin sürətlənməsi və məhsul, iş və xidmətlərin satışından əldə edilən gəlirin daha da çoxaldılması hesabına yüksələ bilər. Məlumdur ki, qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyi əsas fondlarda olduğu kimi, fondverimi və fondtutumu göstəriciləri ilə müəyyən olunur. Qeyri-maddi aktivlərin fondverimini hesablamaq üçün məhsul, iş və xidmətlər satışından əldə olunan gəlirin məbləğini qeyri-maddi aktivlərin orta illik dəyərinə bölmək lazımdır. Bu məqsədlə aşağıdakı düsturdan istifadə edilməsi məqsədəuyğun hesab edilir:

$$FV_{qma} = \frac{M}{QMA} \quad (3.6)$$

Burada:

FV_{qma} - qeyri-maddi aktivlərin fondverimini;

M - məhsul (iş və xidmətlər) satışından əldə olunan gəlirin məbləğini;

QMA – qeyri-maddi aktivlərin orta illik dəyərini göstərir.

Qeyd etmək lazımdır ki, qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyi sadəcə olaraq fondverimi və fondtutumu göstəricilərinin hesablanması ilə tamamlanır. Qeyri-maddi aktivlərdən istifadə səmərəliliyinin təhlili metodikasının işlənilib hazırlanmasının növbəti mərhələsində intellektual mülkiyyətdən istifadənin faydalılığı göstəricilərinin müəssisənin maliyyə vəziyyətinə və maliyyə nəticələrinə təsiri müəyyən edilir. Bu zaman müəssisənin maliyyə hesabatı formalarının məlumatlarından istifadə etməklə, aşağıdakı göstərilən analitik cədvəlin tərtib olunması məqsəduyğundur(bax 3.2.3 sayılı cədvəl).

3.2.3 sayılı cədvəl

2014-2015-ci illərdə “Alfa” MMC-də qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyinin təhlili

Göstəricilər	2014	2015	Kənarlaşma (+; -)	
			Mütləq ifadədə	faizlə
1. Məhsul (iş və xidmətlər) satışından əldə olunan gəlirin məbləği, min man.	280640	282040	+1400	+0,5
2. Qeyri-maddi aktivlərin orta illik dəyəri, min man.	6079	7374	+1295	+21,3
3.Qeyri-maddi aktivlərin fondverimi, (sətir1:sətir2), man.	46,17	38,25	-7,92	-17,16
4.Məhsulun fondtutumu (sətir2:sətir1) x100	2,17	2,61	+0,46	+20,3

3.2.3 sayılı cədvəlin məlumatlarından göründüyü kimi, qeyri-maddi aktivlərin fondverimi 2015-ci ildə 2014-cü ilə nisbətən 7,92 manat (38,25 – 46,17) azalmışdır ki, bu da öz növbəsində məhsulun fondtutumunun +0,46 qəpik (2,61-2,17) artmasına səbəb olmuşdur ki, bu da müəssisədə qeyri-maddi aktivlərin orta illik dəyərinin 1295 min manat və yaxud 21,3 faiz artması ilə əlaqədar baş vermişdir.

3.3. Qeyri-maddi aktivlərin təhlilinin təkmilləşdirilməsi

Müasir dövrdə qeyri-maddi aktivlərin təhlilinin təkmilləşdirilməsi istiqamətləri bazar iqtisadiyyatının tələbləri ilə əlaqədar olaraq, müəssisə və təşkilatların kommersiya fəaliyyətinin daha da genişləndirilməsinə və onların dayanıqlı inkişaf prinsiplərinə əsaslanır. Bu kontekstdə müəssisə və təşkilatların təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətinin başlıca məqsədi olan daha yüksək gəlirlərin əldə edilməsi onların sərəncamında olan məcmu aktivlərdən istifadə səmərəliliyinin yüksəldilməsi ilə bağlıdır. Bu isə aktivlərin bir növü olan qeyri-maddi aktivlərin də səmərəli istifadə olunmasını şərtləndirir. Belə bir şəraitdə müəssisədə qeyri-maddi aktivlərin daha səmərəli istifadə olunmasının yollarını tapmaq, onların istifadəsi nəticəsində daha çox gəlir əldə etmək üçün mütəmadi olaraq təhlil işi aparılması və iqtisadi təhlilin daha çevik, real şəraitə uyğun və tez başa gələn formalarından istifadə edilməlidir.

Ölkəmizdə Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarına keçilməsi ilə əlaqədar olaraq mövcud yeni hesabat formalarının məlumatlarının məzmununa diqqət etdikdə məlim olur ki, orada bir sıra iqtisadi göstəricilər ixtisar olunmuş və onların əvəzinə yenilərinin əlavə edilmişdir. Bu isə öz növbəsində müəssisələrdə aparılan iqtisadi təhlilin mövcud metodikaları əsasında müəssisələrin səmərəlilik göstəricilərinin, o cümlədən qeyri-maddi aktivlərin də səmərəli istifadə edilməsinin çevik metodlarının öyrənilməsi, onların düzgün və obyektiv qiymətləndirilməsinə imkan vermir. Kapitaldan istifadənin səmərəliliyi məzmun etibarı ilə öz tərkibində əsas və dövrüyyə fondlarından və qeyri-maddi aktivlərdən istifadə göstəricilərini birləşdirir. Məhz bu səbəbdən də son dövrlərdə iqtisadçılar tərəfindən aparılan elmi-tədqiqat işlərində qeyri-maddi aktivlərdən istifadə göstəricilərinin təhlili və qiymətləndirilməsinə az rast gəlinir. Digər bir tərəfdən, bu onunla izah olunur ki, müasir dövrdə müəssisə və təşkilatlarda qeyri-maddi aktivlərin mövcud olması, istifadə edilməsi və hərəkətinə dair informasiyaların çatışmazlığı müşahidə olunur. Mühasibat Uçotunun Beynəlxalq Standartlarının tətbiq edilməsi bu cür informasiya çatışmazlığını bir qədər də ciddiləşdirir.

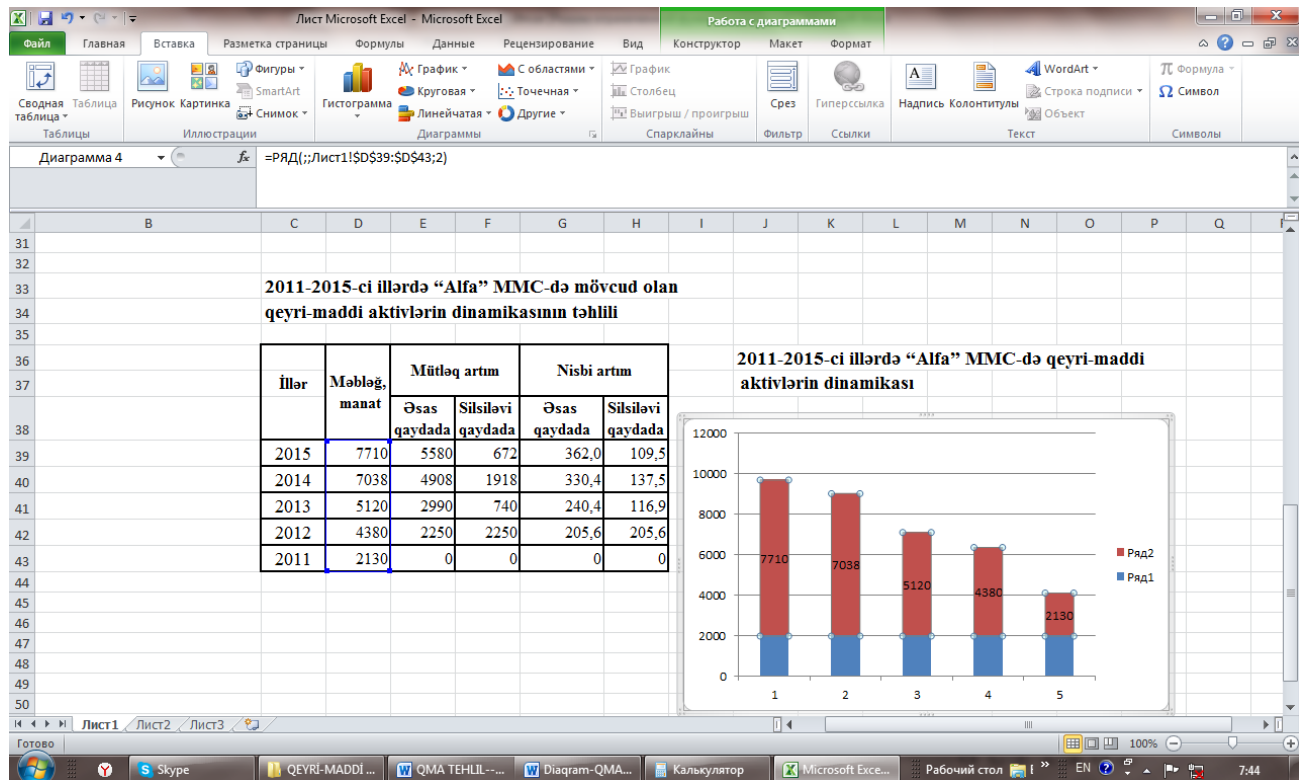
Bütün bunlara rəğmən müasir dövrdə qeyri-maddi aktivlərin təhlilinin təkmilləşdirilməsi elə istiqamətdə inkişaf etməlidir ki, bir tərəfdən təhlil proseslərinin çevikliyi artırılsın, digər tərəfdən isə mövcud informasiya çatışmazlığı şəraitində müəssisənin idarəetmə uçuotu informasiyaları iqtisadi təhlil prosesinə cəlb olunsun. Bunun üçün qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi təhlili prosesində müasir kompüter texnologiyalarından istifadə edilməsi vacib hesab edilir. Bizim fikrimizcə, burada “Microsoft Ofis” proqramlarının imkanlarından geniş istifadə etməklə, “Exel” elektron cədvəl prosessoru vasitəsilə müasir tipli cədvəl, diaqram, şəkil və digər əyani təsvir vasitələri yaratmaqla, qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi təhlilinin müasir formasının təqdimatına nail olmaq lazımdır. Belə informasiya işləmə və təqdimat üsullarından istifadə etməklə, qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi təhlili prosesinin əmək tutumu aşağı düşür, təhlilin və onun təqdim edilməsi prosesinin keyfiyyəti yüksəlir və əhatə dairəsi genişlənir.

Bu məqsədlə aşağıda “Exel” elektron cədvəl prosessorundan istifadə etməklə, qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi təhlilinə dair cədvəlin qurulması və informasiyaların diaqramda necə əks etdirilməsi verilmişdir. (bax şəkil 3.3.1, səh 90).

Bu tədqiqat işinin yerinə yetirilməsində iqtisadi təhlilin belə mütərəqqi üsullarından geniş istifadə olunmuşdur.

Qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi təhlilinin təkmilləşdirilməsinin digər bir istiqaməti təhlil prosesində mühasibat maliyyə uçuotu informasiyaları ilə yanaşı, idarəetmə uçuotuna aid olan informasiyalardan da geniş istifadə edilməsidir.

Qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi təhlilinə dair ədəbiyyat mənbələri ilə tanışlıq göstərir ki, məşhur transmilli korporasiyaların iş təcrübəsində qeyri-maddi aktivlərdən istifadə göstəricilərinin təhlili maliyyə vəziyyətinin təhlilinin tərkibində öyrənilir. Bir çox qərb ölkələrinin müəssisələrin maliyyə hesabatı formalarında bir qayda olaraq, qeyri-maddi aktivlərə dair göstəricilər əsas kapital qrunun tərkibində göstərilir. Ona görə də qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi təhlili ilə məşğul olan alimlər qeyri-maddi aktivlərdən istifadə göstəricilərini müəssisələrin maliyyə sabitliyinin və dövriyyə kapitalının dövr sürətinin təhlili metodikasının tərkibində verirlər.



Şəkil 3.3.1. "Exel" elektron cədvəl prosessorunda qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi təhlilinə dair cədvəlin qurulması və informasiyaların diaqramda əks etdirilməsi.

Bizim fikrimizcə, qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəliliyini yalnız bu göstəricilərdən istifadə etməklə müəyyən etmək və onu lazımınca qiymətləndirmək mümkün deyildir. Məhz bu səbəbdən də qeyri-maddi aktivlərdən istifadənin səmərəlilik göstəricilərinin və onların təhlili metodikasının müasir dövrün tələblərinə uyğun şəkildə yenidən nəzərdən keçirilməsi və onların daha çevik formada işlənilib hazırlanması məqsəduyğun hesab edilir.

NƏTİCƏ

Bazar münasibətlərinin təşəkkül tapması və inkişafı respublikamızda milli iqtisadiyyatın müxtəlif sahələrində fəaliyyət göstərən təsərrüfat subyektlərində idarəetmə mexanizminin, o cümlədən onun tərkib hissəsi hesab edilən mühasibat uçotunun təşkili və metodologiyasında əsaslı dəyişiklərə səbəb oldu.

Bununla əlaqədar olaraq müəssisələrin əmlak və öhdəliklərinin, həmçinin təsərrüfat fəaliyyətini təşki edən əməliyyatlarının yeni növləri meydana gəlmişdir. Bel uçot obyektlərinə ölkə müəssisələri üçün xarakterik və xüsusi çəki etibarı ilə azlıq təşkil edən, lakin xarici ölkələrin təcrübəsində daha çox rast gəlinən və ənənəvi olmayan, lakin xarakterik xüsusiyyətə malik olan qeyri-maddi aktivləri də aid etmək olar. Hazırda müəssisələr öz fəaliyyətini həyata keçirmək üçün müxtəlif təyinatlı, formalı və növlü maddi və qeyri-maddi aktivlərə və s. malik olur.

Ölkə uçot təcrübəsində “qeyri-maddi aktivlər” anlayışı son dövrlərdə rast gəlinməyə başlanılmışdır. Elə məhz bua görə də ölkə uçot təcrübəsində, onun nəzəriyyə və praktikasında onlarla əlaqədar bəzi anlaşılmamazlıqlar mövcuddur. Ümumiyyətlə, qeyd etmək lazımdır ki, bütün dünyada qeyri-maddi aktivlər və onların uçotu və təhlilinin təşkili metodikası ən geniş müzakirə olunan məsələlərdən biridir. Hətta bu yaxınlara kimi bəzi müzakirələrdə müxtəlif müəlliflər qeyri-maddi aktivlərin uçot obyektləri kimi qəbul edilməsi rədd edillirdi. Onlar bunu həmin aktivlərin fiziki formaya malik olmadığına görə onları yoxlamaq, inventarizasiya etməyin qeyri-mümkünlüyü ilə əlaqələndirirdilər.

Lakin aparılan araşdırmalar nəticəsində xarici müəssisə və təşkilatların fəaliyyəti ilə yaxından tanışlıq belə bir danılmaz həqiqəti üzə çıxardı ki, daha yüksək istehsal texnologiyasına malik olan firma və şirkətlərin məhsullarına tələbat daha yüksək olur. Məhz həmin məhsulların yüksək keyfiyyətə malik olması istehlakçıları onları daha yüksək qiymətə almağa sövq edir ki, nəticədə himin şirkətlərə əlavə gəlir əldə etməyə şərait yaradır. Deməli bu və ya digər məşhur bir firmanın ticarət markası uçot obyektı kimi qeyri-maddi aktiv olmaqla müəssisəyə gəlir gətirmək qabiliyyətinə malik olur. Deməli, beynəlxalq təcrübədə özünə yer tapmış qeyri-maddi aktivlərin də respublikamda müəssisələrin iqtisadiyyatında rolu gələcəkdə daha da artacaqdır.

Belə olan halada mühasibat uçotunun ən başlıca vəzifələrindən biri daxil olması, mövcudluğu və qeyri-maddi aktivlər obyektlərindən istifadə üzrə uçot informasiyasını ümumiləşdirmək və informasiya istifadəçilərinə təqdim etməklə

yanaşı, onlardan səmərəli istifadəyə nəzarəti də təmin etməkdən ibarətdir.

Qeyri-maddi aktivlər beynəlxalq və milli uçot standartlarında nəzərdə tutulan müvafiq tələblərə cavab verən uzunmüddətli aktivlər hesab olunur. Belə olan halda, uzunmüddətli aktivləri əmlak obyektı kimi aşağıdakı kimi müəyyənləşdirilə bilər:

- bir ildən artıq olan faydalı istifadə müddətinə malik olmalıdır, yəni aktiv aktiv ən azı bir ildən az olmamaqla təkrar istifadə edilməlidir;
- sahibkarlıq fəaliyyətinin həyata keçirilməsi məqsədi ilə əldə edilməli(yaradılmalı) və əvvəlcədən satış üçün nəzərdə tutulmamalıdır;
- keçmiş hadisələrin nəticəsi kimi müəssisənin nəzarəti altında olmalıdır;
- sərbəst obyekt olmaqla müəssisənin digər əmlakından ayrılmalıdır;
- müəssisəyə cəlr (iqtisadi səmərə) gətirmək qabiliyyətinə malik olmalıdır;
- kənar müəssisəyə gəlir gətirmək imkanı nəzarət altında olmalıdır.

Digər uzunmüddətli aktivlərdə fərqli olaraq qeyri-maddi aktivlər özünəməxsus spesifik əlamətlərə görə fərqlənir ki, onlara aşağıdakılar aiddir:

- əmlak və müstəsna hüquqlar formasında qeyri-fiziki formaya malik olması;
- alternativ istifadə məhdudiyyəti;
- örtülmənin qeyri müəyyənliyi.

Ümumilikdə uzunmüddətli aktivlərin və o cümlədən də qeyri-maddi aktivlərin müəyyən olunması təkcə mühasibat uçotunun nəzəriyyəsi baxımından vacib deyil. Praktikada mühasiblər tərəfindən bu və ya digər xərclərin uçotu baxımından tez-tez belə bir sual meydana çıxır: hansı hallarda məsrəflər cari məsrəflərə daxil edilir və hansı hallarda isə uzunmüddətli aktivlər kimi kapitallaşdırılır? Bu xüsusi ilə elmi-tədqiqat və layihə-konstruktor işlərinəin hyat keçirilməsi zamanı meydana çıxır. Bununla əlaqədar onu qeyd etmək lazımdır ki. qeyri-maddi aktivlərə dəqiq və universal təyinat vermək olduqca çətindir və ümumiyyətlə mümkündürmü, çünki bu anlayış altında təqdim edilən obyektlər çox müxtəlifdir. Belə ki, qeyri-maddi aktivlərin tərkibinə intellektual mülkiyyət obyektləri, təşkilatı xərclər, müəssisələrin işgüzar fəallığı(immici) və s. daxildir.

Məsələn “intelektual mülkiyyət” anlayışının məzmunu cəmiyyətin mədəni, intellektual və elmi-texniki inkişafı, bazar münasibətlərinin və qanunvericiliyin inkişafı ilə əlaqədar daimi olaraq dəyişir. Buna görə də , bizim fikrimizcə, intellektual mülkiyyət haqqında yalnız mövcud olan anlayış kimi deyil, həm də mürəkkəb, daima inkişaf edən və hüquq normaları ilə sistemi ilə tamamlanan formalaşan qaydalardan danışmaq lazımdır. Belə olan halda intellektual mülkiyyət anlayışına və onun tərkib hissələri olan hüquqlara qeyri-maddi aktivlər obyektinə ümumi təyinat vermək kimi epizodik hallardan başqa bir şey deyil.

Konkret obyektin qeyri-maddi aktivlər kateqoriyasına aid edilməsi üçün qeyri-maddi aktivlərin əsas hüququ və iqtisadi kriteriyalarını müəyyən etmək lazımdır. Hüquq kriteriyalarına əsasən qeyri-maddi aktivlərə müxtəlif müqavilələrdən (lisenziya, müəlliflik və s.) yaranan hüquqlar (lisenziyanın, patentin, mal nişanının özü deyil) aid edilir. Bu və digər qeyri-maddi aktivlərə aid edilən iqtisadi kriteriyalarına isə onların müəsisəyə gəlir gətirmə qabiliyyəti və onların uzunmüddətli istifadəsi hesab edilir.

Xarici təcrübədə müəsisəyə gəlirgətirmə qabiliyyəti ayrılmaq əsas mahiyyəti hesab edilir. Peşəkar mütəxəssislərin fikrinə görə əgər bu və ya digər əmlak müəsisəyə gəlir gətirmək qabiliyyətini itirərsə, bu zaman onlar aktivlərin sırasından çıxarılır, yəni onların tanınması dayandırılır.

Qeyri-maddi aktivlər həm ayrılıqda gəlirgətirmə məbəyi kimi və həm də resurslar kompleksinin tərkib hissəsi kimi gəlirgətirmə məbəyi kimi çıxış edə bilər. Obyekt qeyri-maddi aktiv kimi o zaman fərqləndirilə bilər ki, hətta o digər iqtisadi resurslarla birgə istifadə edilsə belə, gəlir gətirmək qabiliyyəti onun özünə məxsus olsun. Qeyri-maddi aktivlərin fiziki formainin olmaması xüsusiyyəti onların uçotu zamanı müəyyən problemər yaradır: onların dəyərini düzgün qiymətləndirmək və onların faydalı istifadə müddətinin müəyyən edilməsi.

Respublikamızda bazar münasibətlərinin inkişafı və dərinləşməsi müxtəlif hüquqi formaya malik olan təsərrüfat subyektlərin sərəncamında olan maddi və qeyri-maddi resurslardan istifadənin səmərəliliyinin daha da yüksəldilməsini və onların idarəedilməsi prosesinin daima təkmilləşdirilməsini tələb edir. Bununla

əlaqədar olaraq kommersiya təşkilatlarda qeyri-maddi aktivlərdən uçotu və maliyyə təhlilinin düzgün və səmərəli təşkili, bu sahədə mövcud olan nöqsan və problemlərin sistemləşdirilməsi və inkişaf etmiş qabaqcıl ölkə müəssisələrinin təcrübəsinə uyğunlaşdırılması bir tələb kimi qarşıda durur. Məhz bunlara nail olmaq məqsədi ilə dissertasiya içində həyata keçirilən araşdırmaların nəticəsi kimi aşağıdakı bir sıra təklif və tövsiyələrin nəzərə alınması fikrimizcə məqsədəuyğun hesab edilə bilər:

1. Respublikamızda uçot və hesabat sahəsində Benəlxalq standartlara uyğunlaşdırılması məqsədi ilə qəbul edilmiş dövlət proqramına uyğun olaraq müvafiq icra hakimiyyəti orqanları tərəfindən işlənilib hazırlanmış MMUS kommersiya təşkilatlarında uçotun və təhlilinin aparılması, həmçinin yeni standartlar əsasında maliyyə hesabatının hazırlanması üçün nəzəri və metodoloji baxımdan müəyyən normativ- hüquqi baza yaratmışdır. Lakin həmin sənəddə uçot obyektini kimi qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi və hüquqi mahiyyəti, uçot və təhlil məqsədləri ilə onların təsnifatı, qiymətləndirilməsi, bəzi əməliyyatların uçotunun aparılması metodikası üzrə tövsiyələr qənaətbəxş sayıla bilər. Buna misal olaraq konkret obyektin qeyri-maddi aktivlər kateqoriyasına aid edilməsi üçün ilk növbədə qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi və hüquqi mahiyyəti və əlamətləri daha da dəqiqləşdirilməlidir. Bu həm uçotun nəzəriyyəsi və həm də obyektiv idarəetmə qərarları qəbul etmək baxımından vacibdir.

2. Hazırda qeyri-maddi aktivlərin uçotunda mövcud olan ən mühüm çətinliklərdən biri onların düzgün qiymətləndirilməsidir. Fikrimizcə, istehsal və xidmət, o cümlədən nəqliyyat təşkilatlarında aktivlərin qiymətləndirilməsi üçün faktiki (məsrəflər) maya dəyəri metodunun tətbiqi nəzəri və praktiki cəhətdən real hesab olunur. Beynəlxalq praktikada bu növdən olan uçot obyektlərinin qiymətləndirilməsi məqsədi ilə əsasən üç metoddan- məsrəf, bazar və gəlirlər metodundan istifadə nəzərdə tutulur. Lakin təcrübə göstərir ki. mühasiblər daha çox məsrəf-faktiki maya dəyəri ilə qiymətləndirmə metoduna daha çox üstünlük verirlər ki. bu da onun dəqiq müəyyən edilməsi ilə əsaslandırılır. Fikrimizcə, istehsal və xidmət, o cümlədən nəqliyyat təşkilatlarında aktivlərin

qiymətləndirilməsi üçün faktiki (məsrəflər) maya dəyəri metodunun tətbiqi nəzəri və praktiki cəhətdən real hesab olunmur və qiymətləndirmə zamanı gəlir metodunun tətbiqi daha məqsədəuyğundur. Qeyd edilən bu metod gözləmə prinsipinə əsaslanır tipik alıcı obyektə əldə etməklə ondan gələcəkdə gəlir(iqtisadi səmərə) götürmək məqsədini güdür. Gəlir metodu ilə obyektin dəyərinin qiymətləndirilməsi onun gələcəkdə gəlirgətirmə qabiliyyəti ilə müəyyən edilə bilər.

3. Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı əməliyyatların uçotunda çatışmamazlıqlardan biri onların sənədlərlə rəsmiyyətə salınmasıdır. Hal-hazırda qeyri-maddi aktivlərin hərəkəti ilə bağlı ilkin uçot sənədlərinin tipovoy formaları mövcud deyil. Yalnız yeganə tipovoy sənəd kimi qeyri-maddi aktivlərin uçotu kartoçkasıdır ki, demək olar ki, ondan müəssisələrdə istifadə edilmir. Buna görə də bir çox hallarda müəssisələrdə həmin ilkin sənədlərin yazılması həyata keçirilmir.

Bununla əlaqədar qeyri-maddi aktivlərin müəssisəyə daxil olması və ya onların yaradılması zamanı onların mədaxili “Qəbul aktı”, onların xaric olması zamanı qəbul-təhvil aktı və istifadəyə verilməsi isə “İstismara verilmə aktı” ilə həyata keçirilməsi tövsiyyə olunur. Bir sıra obyektlər üzrə isə bizim fikrimizcə əlavə uçot sənədlərinin tərtibi məqsədəuyğundur. Bu əsasən ilə müdafiyyəsinə ehtiyacı olan qeyri-maddi aktiv obyektləri, xüsusən də kommersiya sirri hesab edilən nou-hou obyektləri üzrə tərtib edilməlidir.

4. Qeyri-maddi aktivlərin uçotunda ən mühüm məsələlərdən biri onların mühasibat uçotu hesablarında əks etdirilməsidir. Bildiyimiz kimi, maddi formaya malk olmayan qeyri-maddi aktivlərin sintetik uçotunun aparılması məqsədi ilə hesablar planında “Qeyri-maddi aktivlər-Dəyər” adlı xüsusi hesab nəzərdə tutulmuşdur. Bununla yanaşı tövsiyyə olunan hesablar planında aktivlərin hər bir növü üzrə ayrıca xüsusi subhesablar da mövcuddur. Bizim fikrimizcə belə bir qruplaşma müəssisədə bu növdən olan aktivlər haqqında tam informasiya vermir, çünki belə olan halda qeyri-maddi aktivlərin xüsusiyyəti nəzərə alınmır.

Qeyri-maddi aktivlərin xüsusiyyəti ondan ibarətdir ki, eyni bir obyekt eyni zamanda bir neçə müəssisə tərəfindən qanuni formada istifadə edilə bilər (qeyri-

mmüstəsna hüquqların verilməsi nəticəsində). Buna görə də müəssisədə olan hüquqları iki yerə - müstəsna və müstəsna olmayan hüquqlara bölmək lazımdır ki, bu da işçi hesab planı işlənən zaman nəzərə alınmalıdır. Ona görə də qeyri-maddi aktivlərin uçotu sxemi də ayrı-ayrı növdən olan hüququ obyektlərin uçotunun müstəsna və müstəsna olmayan hüquqlara bölünməklə həyata keçirilməlidir. Bu da müəssisədə qeyd edilən sahə üzrə uçotun səmərəliliyini və analitikliyini təmin etmiş olar.

5. Hazırda respublikamızın uçopaktikası üçün aktual olan məsələlərdən biri qeyri-maddi aktivlərin faydalı istifadə müddətinin və onlara amortizasiya hesablanması metodunun müəyyən edilməsidir. Bu sahədə mövcud olan qanunvericilik faydalı istifadə müddətinin müəyyən edilməsində müəssisələrə sərbəstlik verir. Faydalı istifadə müddətinin müəyyən edilməsi sadə bir məsələ olmayıb ciddi qyada əsaslandırılmalıdır.

Qeyd edilən müddətin əsaslandırılmasına təsir edən əsas amillərdən biri həmin obyektin gəlirgətirmə qabiliyyətinin gözlənilədiyi vaxt dövrüdür. Məsələ burasındadır ki, qeyd edilən həmin dövrün müddətini müəyyən etmək çox çətindir. Bu o zaman mümkün olur ki, müəssisə aktivlərdən əldə ediləcək gələcək iqtisadi səmərənin azalmasına səbəb olan amilləri nəzərə almış olsun. Faydalı istifadə müddəti başa çatdıqdan sonra müəssisə qeyri-maddi aktivləri müəssisənin balansından silir. Lakin müəssisə həmin obyektin gələcəkdə gəlirgətirmə qabiliyyətini qiymətləndirə bilər və onun saxlanması və ya bərpasına qərar verə bilər. Lakin qanunvericilikdə belə hal nəzərdə tutulmayıb. Odur ki, qanunvericilik qaydasında müəssisənin istəyi ilə həmin obyektlərin bərpasının mümkünlüyünün həyata keçirilməsinə imkan yaratmaq məqsədəuyğun olar.

6. Aparılan tədqiqata əsasən müəssisənin bu və ya digər qeyri-maddi aktivə vəsait qoymasına dair qərar verərkən ən mühüm faktor onların müəssisəyə iqtisadi səmərə gətirməsi hesab olunur. Ona görə də hər hansı bir aktiv əldə etmək (yaratmaq) üçün investisiya qoyduqda belə bir suala cavab verilməlidir: bu məqsədə investisiya qoymağa dəyərmi və o çəkilən xərcləri örtməyə imkan verəcək həcmdə gələcəkdə gəlir əldə etməyə imkan verəcəkmi. Bu suala cavab

tapmaq üçün həmin qeyri-maddi aktivin əldə edilməsindən olan iqtisadi səmərəni təhlil etməli, yəni həmin investisiyanın səmərəliliyini qiymətləndirməlidir. Bununla əlaqədar olaraq dissertasiyada belə bir qiymətləndirilmə metodu verilmişdir ki, bu müəssisələrdə praktikada tətbiq edilməsi üçün tövsiyyə oluna bilər.

7. Müasir şəraitdə müəssisə və təşkilatlar qeyri-maddi aktivləri onlar investisiya qoymaqla müxtəlif kanallar vasitəsi ilə əldə edirlər. Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı qoyulmuş investisiyalar üzrə çəkilmiş xərclərin uçotunu aparmaq üçün “Qeyri-maddi aktivlərlə bağlı kapitallaşdırılması” adlı xüsusi aktiv sintetik hesab nəzərdə tutulmuşdur. Lakin təcrübə göstərir ki, qeyd edilən məqsədə çəkilən məsrəflər kapitallaşdırılan və kapitallaşdırılmayan olmaqla ikili xarakterə malikdir. Lakin adından da göründüyü kimi yuxarıda adı çəkilən hesabda yalnız qeyri-maddi aktivlərin yaradılması ilə bağlı qeyri maddi aktivlər kimi tanınan, yəni kapitallaşdırılan məsrəflər uçota alınır. Belə olan halda qeyd edilən hesabda qeyri-maddi aktivlərin yaradılması ilə bağlı kapitallaşdırılmayan məsrəflər barədə məlumat əldə etməyə və nəticədə onların səmərəliliyini təhlil edib qiymətləndirməyə imkan vermir. Odur ki, qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyalar haqda tam məlumat əldə etmək məqsədi ilə həmin hesabın adının “Qeyri-maddi aktivlərə yönəldilən investisiyalar” adlandırılması fikrimizcə daha düzgün olar. Bu eyni zamanda həmin hesabda uçota alınan informasiyanın məzmununun hesabın adına uyğunluğunu da təmin etmiş olar.

8. Qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi təhlilinin müasir vəziyyətinin və onun təkmilləşdirilməsi istiqamətlərinin tədqiqi göstərir ki, qeyri-maddi aktivlər müəssisənin məcmu aktivlərinin çox da böyük xüsusi çəkiyə malik olan hissəsini təşkil etməsə də onun təsərrüfat fəaliyyətində önəmli yerlərdən birini tutur. Qeyri-maddi aktivlərin səmərəli istifadə edilməsi müəssisənin təsərrüfat-maliyyə fəaliyyətinin son nəticələrinə, satışdan əldə edilən gəlirlərin artmasına, mənfəətin məbləğinin çoxalmasına və rentabelliyyənin yüksəldilməsinə müsbət təsir göstərir.

Fikrimizcə, müasir dövrdə qeyri-maddi aktivlərin təhlilinin təkmilləşdirilməsi elə istiqamətdə inkişaf etməlidir ki, bir tərəfdən təhlil proseslərinin çevikliyi artırılsın, digər tərəfdən isə mövcud informasiya çatışmazlığı şəraitində

müəssisənin idarəetmə uçotu informasiyaları iqtisadi təhlil prosesinə cəlb olunsun. Bunun üçün qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi təhlili prosesində müasir kompüter texnologiyalarından istifadə edilməsi vacib hesab edilir. Qeyri-maddi aktivlərin iqtisadi təhlili zamanı “Microsoft Ofis” proqramlarının imkanlarından geniş istifadə etməklə, “Exel” elektron cədvəl prosessoru vasitəsilə müasir tipli cədvəl, diaqram, şəkil və digər əyani təsvir vasitələri yaradılmalı, bunların basitəsilə iqtisadi təhlilin müasir formasının təqdimatına nail olmaq lazımdır. İqtisadi təhlildə belə informasiya işləmə və təqdimat üsullarından istifadə etməklə, iqtisadi təhlili prosesinin əmək tutumu aşağı düşür, təhlilin və onun təqdim edilməsi prosesinin keyfiyyəti yüksəlir və əhatə dairəsi genişlənir.

Fikrimizcə, dissertasiya işində irəli sürülən təklif və tövsiyələrə riayət edilməsi və onlardan istifadə, xidmət sahəsi müəssisələrində, o cümlədən nəqliyyat təşkilatlarında uzunmüddətli aktivlərin spesifik növü olan qeyri-maddi aktivlərin uçotu və təhlili metodikasının beynəlxalq təcrübəyə uyğunlaşdırılmasına və onlardan istifadənin səmərəliliyini yüksəltməyə imkan verər

İSTİFADƏ OLUNMUŞ ƏDƏBİYYATLARIN SİYAHISI

1. “Azərbaycan Respublikasının Mülki Məcəlləsi. Bakı- 2000-ci il.
- 2.“Azərbaycan Respublikasının Vergii Məcəlləsi. Bakı. Qanun-2008-ci il.
3. Azərbaycan Respublikası Nazirlər Kabinetinin 18 iyun 2005-ci ildə təsdiq edilmiş “2005-2008-ci illərdə Milli Mühasibat Uçotu Standartlarının tətbiqi üzrə proqram”ı.
4. “Mühasibat uçotu haqqında” Azərbaycan Respublikasının Qanunu, 24 mart 2004-ci il
5. Kommersiya təşkilatları üçün Milli Uçot Standartları. Bakı-2007-ci il.
6. Müəlliflik hüququ haqda ümumdünya konvensiyası. Cenevrə-1952-ci il.
7. Səbzəliyev S.M., Quliyev V.M. İdarəetmə uçotu . Bakı-2014-ci il.
8. Д.В. Кислов. Учет нематериальных активов. Москва Главбух 2002 г.
9. Бакаев М.И. Стратегия трансформации бухгалтерского учета. М. ВЗФЭИ, 2005г.
10. Барнгольц С.Б. Мельник М.В. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта. Москва. Финансы и статистика, 2003. –240 с.
11. Ковалев В.В. Волкова. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. М. ПБОЮЛ Гриженко Е,М. 2000 г.
12. М.Я.Погорелова. Бухгалтерский (Финансовый) учет. Теория и практика. «ИНФРА-М» 2013г.
13. Бухгалтерский (финансовый) учет. Учебник для вузов. Под. Ред. Ю.А. Бабаева. М: Вузовский учебник-2009 г.
14. Н.П.Кондраков Бухгалтерский учет. Москва «ИНФРА-М» 2007 г.
15. Mahmudov İ.M., Zeynalov T.Ş., Quliyev F.M. İqtisadi təhlil. Dərslik. Bakı- 2003-cü il.
16. Любишин Н.П., Лещева В.Б. Анализ финисого-экономического

деятельности предприятия. М.ЮНИТИ-ДАНА-2002 г.

17. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. Минск, Выш. школа, 2001г.
18. H.Cəfərli. İqtisadi təhlil. “Elm və Təhsil nəşriyyatı”, 2009-cu il.
19. Ə.A.Sadiqov, T.Ə.Sadiqov və başqaları. Mühasibat uçotu. Bakı-2008-ci il.
- 20.Палий В. Ф.,Палий В.В. Финансовый учет. М. ИД ФБК-ПРЕСС-2001 г.
21. Mahmudov İ.M., Zeynalov T.Ş., Mahmudov R.İ.Maliyyə vəziyyətinin təhlili Bakı, 2000-ci il.
22. Mahmudov İ.M., Zeynalov T.Ş., N.M.İsmayılov. İqtisadi təhlil. Bakı-2010-cu il.
- 23.Соколов Я.В.Основы бухгалтерского учета. М.Финансы и Статистика-2005 г.
24. Səbzəliyev S.M. Maliyyə hesabatı. Bakı – 2003-cü il. –170 с.
25. Пошерстник Н.В. «Бухгалтерский учет на современном предприятии. Учебно практические пособие. –М.: Проспект, 2010 г.
26. Ефимова О.В. Финансовый анализ. М, «Бухгалтерский учет», 2002 г.
27. Новодворский В.Д. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. М.: ИНФРА-М, 2003 г.
28. Соколов Я.В., Бутынец Ф.Ф.Горецкая Л.Л, Панков Д.А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: М.: Проспект, 2007 г.
29. Полякова С.И. Старовойтова Е.В., Соловьева О.В. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. М.: ИНФРА-М, 2004 г
- 30.Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности М.: ИНФРА-М, 2007 г.
31. Рассказова-Николаева С.А. Доходы, расходы, активы, обязательства, капитал. Стандарты бухгалтерского учета и налогообложения.Учетная политика организации. М.: АКДИ. «Экономика и жизнь». 2006 г.
32. Cəfərli Q.A. İqtisadi təhlil.-Bakı: “Elm və Təhsil”,2009-cu il.
33. Макарьева В.И. Учет в условиях рынка.М.: Финансы и статистика. 1996
34. Международные стандарты учета и аудита. Сборник с комментариями.

- Вып. 1-8. –М.: Фирма «Аудит-трейтинг», 1992. –96 с.
35. M.H.İsmayilov, Y.B.Əhmədov, M.M.Hüseynov. Maliyyə hesabatının təhlili üzrə praktikum. Dərs vəsaiti. Bakı: Mütərcim, 2016-cı il
36. Макарьева В.И. Учет в условиях рынка. М.: Финансы и статистика. 1996 г.
37. Ковалев В.В., Волкова О.Н. . Анализ хозяйственной деятельности предприятия. М.; ПБОЮЛ 2000 г.
38. Шеремет А.Д. Анализ экономики предприятий. М. Финансы и Статистика, 1999. – 235 с.
39. Devid Aleksandr, Anne Britton, Ann Yorisson .Maliyyə hesabatının beynəlxalq Standartları: nəzəriyyədən praktikaya. Bakı-2010-cu il.
40. Вильямс Я.Н. Справочник ГААР с комментариями. М.; «ИНФРА-М, 2010
41. Голубович А.Д. Анализ финансовых отчетов зарубежных компаний. «Менатеп» 1991 г.
42. Донцова Л.В. Никифорова Н.А. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности. Б.; Издательство «Дело и сервис» 1999 г.
43. Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности. М. ИНФРА-2005 г.
44. Гусева Т.М., Шеина Т., Нурмухамедова Х.Ш. Бухгалтерский учет. М. Проспект-2010 г.
45. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. М. ИНФРА-2005г.
46. Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии. М. Проспект-2010 г.